

NOTA INFORMATIVA

IVA: TIPOS APLICABLES A PARTIR DE JULIO 2010

Fecha: 15-06-2010



La Ley 26/2009 de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 estableció una **subida de los tipos aplicables del IVA a partir del 1 de julio de 2010**. La relación de tipos será la siguiente a partir de esta fecha:

- Tipo general: **18%** (se eleva dos puntos)
- Tipo reducido: **8%** (se eleva un punto)
- Tipo superreducido: **4%**(permanece inalterado)

La aplicación de los mencionados tipos se realizará en función de **la fecha de devengo de las operaciones** realizadas, delimitando la misma el tipo impositivo aplicable.

Las reglas para la determinación del devengo están contenidas en el artículo 75 de la Ley del IVA, que, en términos simplificados vienen a establecer que el **devengo se produce**:

- Fecha de la entrega de bienes.
- Fecha de prestación de servicios.
- Fecha en que resultan exigibles las contraprestaciones, en el caso de las operaciones de tracto sucesivo.
- Fecha en que se perciben los cobros anticipados.

Estas reglas, aparentemente sencillas pueden generar problemas relativos a los plazos contemplados por el Reglamento de facturación. A este respecto, hay que aclarar que para aquellas operaciones que se realicen **a finales de junio, y se devenguen en este mes**, el empresario o profesional que emita la factura durante el mes de julio, deberá hacer constar que el tipo aplicable en la factura es el del momento en que se realizó la operación **(y por tanto el 16%) independientemente de la fecha de la emisión de la factura**.

Sin embargo, hay que recordar que la mera expedición de la factura no da lugar a devengo alguno sino que deberá ir acompañada de su cobro o responder a alguna de las circunstancias antes indicadas.

NOTA IMPORTANTE: Es especialmente relevante las consecuencias que el aumento de los tipos tendrán sobre la emisión de facturas que deriven de los programas informáticos con que cuenten las empresas.

La problemática principal que se suscita al hilo de la subida de los tipos, sería la siguiente:

1. Ámbito de contratación pública.
2. Operaciones de tracto sucesivo.
3. Anticipos y pagos a cuenta.
4. Concesión de descuentos con posterioridad al 1 de julio por devengos anteriores.

1. ÁMBITO DE CONTRATACIÓN PÚBLICA

Como punto de partida hay que tener en cuenta que el artículo 88.1 de la Ley del IVA en los contratos sujetos y no exentos celebrados con entes públicos, las ofertas que se realizan deben incluir el IVA y no sólo el precio de la contrata.

En los casos en que el contrato esté teniendo ejecución a partir del 1/07/2010, cuando el impuesto se devengue a partir de dicha fecha, el ente público habrá de abonar al contratista el precio cierto del contrato. La DGT en la contestación de 26 de marzo de 2010, determina que el tipo aplicable es el vigente en el momento del devengo con independencia de la fecha en que se hayan concertado las operaciones. Si el precio concertado tomó en consideración un tipo distinto del vigente a la fecha de devengo, el IVA habrá de calcularse sobre dicho precio.

Dicho de otro modo, habrá que minorar el precio de la oferta por el importe correspondiente al tipo vigente del IVA cuando se formuló la oferta, y sobre ese precio se podrá calcular el tipo que entrará en vigor a partir del 1 de julio.

EJEMPLO:

Supongamos que se ha concertado una entrega de bienes con un ente público sujeto al tipo general y por un precio total, IVA incluido, de 1.160.000 euros, para determinar el precio cierto habría que dividir esta cantidad por 1 más el tipo general, en tantos por uno, y a la cantidad resultante aplicarle el nuevo tipo vigente.

En este caso, el precio cierto resultaría ser de 1.000.000 euros.

En caso de que el devengo del IVA correspondiente a la operación se produzca después del 1 de julio y el tipo aplicable sea el 18%, la cuota de IVA correspondiente ascenderá a 180.000 euros (el 18% de 1.000.000 euros). De resultas de lo anterior, el precio final que habrá de satisfacer el ente público será de 1.180.000 euros.

2. OPERACIONES DE TRACTO SUCESIVO

En las operaciones de tracto sucesivo conforme al artículo 75.1 7º de la Ley IVA el impuesto se devenga según el precio se va haciendo exigible. Si esta exigibilidad ocurre después del 1 de julio de 2010, el tipo aplicable será el incrementado. La contestación vinculante V0602-10 así lo especifica.

Tal y como se ha precisado en el apartado referente al ámbito de contratación pública, tratándose de entregas de bienes y de prestaciones de servicio sujetas y no exentas al impuesto, cuyos destinatarios fuesen entes públicos, se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el IVA. Sin embargo este importe deberá ser repercutido como partida independiente en los documentos que se presenten para el cobro.

En los supuestos en los que se produzca durante la vigencia de los contratos con la Administración una modificación del tipo impositivo, el tipo que deberá aplicarse, será aquel que esté vigente en el momento de devengo de las operaciones, que se produce con la exigibilidad de cada parte del precio del contrato, con independencia de cuál hubiese sido el tipo impositivo que se tuvo en cuenta al formular la correspondiente oferta.

En este sentido, deberá repercutirse el impuesto al tipo impositivo incrementado (18% u 8% en su caso) cuando la exigibilidad se produzca con posterioridad al 1 de julio de 2010 aunque el contrato tuviera un origen anterior a dicha fecha.

EJEMPLO 1:

Una sociedad se dedica al alquiler de locales siendo uno de sus clientes la Administración Pública, a quien formula sus correspondientes ofertas consignando el tipo impositivo del IVA vigente en el momento de realizar las mismas.

El precio total que se ha venido abonando a lo largo de los meses asciende a 11.600 € IVA incluido.

Al producirse un cambio en el tipo impositivo a partir del 1 de julio de 2010, el nuevo precio se obtendrá de dividir el precio total por 1 más el tipo impositivo anterior (16%) y multiplicar por 1 más el 18%.

Por lo tanto, el nuevo precio a pagar por la Administración a partir del mes de julio será de 11.800 €.

EJEMPLO 2:

Un despacho tiene un cliente al que le factura por sus servicios 3.000 euros mensuales. La facturación se hace el último día hábil de cada mes, previéndose igualmente que las facturas serán pagaderas a 10 días.

La factura correspondiente al mes de julio se expedirá a finales de este mes; no obstante, si consideramos que la exigibilidad de los 3.000 euros que se le van a cobrar a este cliente, junto

con el IVA correspondiente, se producirá el 10 de julio, resulta que la exigibilidad, y con ella el devengo, de ambas cantidades se producen cuando ya son aplicables los tipos impositivos incrementados.

En consecuencia, este despacho debería expedir su factura aplicando ya el tipo elevado del 18%.

3. ANTICIPOS Y PAGOS A CUENTA

Para cualquiera de los supuestos anteriores, la existencia de pagos a cuenta determina un anticipo en el devengo del IVA, con la aplicación del tipo que corresponda a la fecha en que se realizó el pago, sobre la parte del precio que se haya pagado por anticipado. Esta regla, derivada del artículo 75.2 Ley IVA, es aplicable tanto a entregas de bienes como a prestaciones de servicios.

Si se anticipase una cantidad en el primer semestre de este año para una compra que se lleva a cabo en el segundo semestre del año, al anticipo se le aplicarán los tipos del 7% ó 16% y, en el momento de la entrega de los bienes, se aplicará el 8% ó 18%, pero solo a la parte de base imponible pendiente de pagar, sin que haya que rectificar el tipo que llevó el anticipo.

Además, señalar que si a pesar de lo pactado, el destinatario de la operación no satisface el pago anticipado inicialmente previsto para antes del 1 de julio de 2010 hasta después de esa fecha, la normativa obligaría al empresario a rectificar la factura para soportar y liquidar el IVA del 18%.

Es importante tener en cuenta que el devengo anticipado del IVA como consecuencia de la realización de pagos a cuenta de las operaciones requiere de la existencia de un pago anticipado real y no un mero depósito a cuenta de futuros suministros todavía sin determinar, como ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) (Sentencia 212-2006, Asunto C-419/02, BUPA Hospitals) y se encarga de recordar la DGT.

EJEMPLO:

Una empresa que se dedica a la promoción inmobiliaria ha contratado la construcción de un edificio de viviendas con una empresa promotora. El presupuesto de la operación asciende a 8.000.000 euros. Las obras se inician en abril de 2010 y tiene previsto continuar hasta diciembre de este año. La promotora, que había previsto que se le certificara obra por un importe de 800.000 euros hasta el mes de junio, decide anticipar los pagos y paga el total del precio de la misma, excepto una pequeña cantidad, del 5%, que retiene en concepto de garantía.

Aunque el devengo de la operación que se ha descrito habría de producirse según se fueran pagando las certificaciones de obra y, por la parte restante, a finales de año, cuando, una vez finalizada la obra, se entregue a la promotora, el anticipo en el pago del precio da lugar igualmente al anticipo en el devengo del IVA.

Supuesto que el pago del 95% del precio se haga antes del 1 de julio, el tipo aplicable será el 7% (artículo 91.uno.3.1º LIVA).

4. CONCESIÓN DE DESCUENTOS CON POSTERIORIDAD AL 1 DE JULIO POR DEVENGOS ANTERIORES

Si se han efectuado operaciones de entrega de bienes o de prestación de servicios en las que se ha repercutido un determinado tipo impositivo, y posteriormente procede la rectificación de la repercusión, como consecuencia de devoluciones, descuentos, rappels, etc. dicha rectificación **habrá de realizarse conforme a los tipos vigentes en las fechas en que se realizaron las operaciones**, esto es cuando se repercutió el IVA (Contestación de la DGT de 29/12/2009, V2835/09).

EJEMPLO:

Una empresa que se dedica al suministro de cebada para la producción de cerveza entrega a uno de sus clientes una partida de mercancía en el mes de junio por 40.000 euros. A esta operación se le aplica el 7%, ya que la entrega se ha producido antes de la subida de tipos.

Examinada ésta, se detecta que la calidad de los bienes recibidos no coincide con la calidad pactada, por lo que la empresa concede a su cliente un descuento del 15%, por valor de 6.000 euros. El descuento se hace efectivo en el mes de octubre.

Aunque el descuento se haya hecho efectivo en vigencia ya de los tipos incrementados, el mismo se refiere a una operación a la que se aplicó el tipo antes de la elevación. La nota de abono o factura rectificativa en la que habrá de documentarse la concesión del citado descuento deberá expedirse aplicando el tipo impositivo que gravó la operación, esto es, el 7%.

Belén Landín Portela
Rafael Díaz Yeregui

Bajo la supervisión de **Luis Alfonso Rojí**.