

Circular nº 12 - Área Tributaria, Julio de 2012

Estimados Señores,

La entrada en vigor del Real Decreto 20/2012 de 13 de julio, ha venido a introducir importantes modificaciones en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el ámbito de las retenciones profesionales que aconsejan remitir una nueva e inminente nota informativa, debido a la urgencia en la entrada en vigor de las modificaciones introducidas.

En el ámbito de los territorios forales es importante destacar que aunque las reformas legislativas tienen como destino la normativa estatal, no obstante el carácter de los tributos modificados va a resultar de aplicación igualmente en el ámbito foral.

Modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Quizá la modificación más importante y con mayor trascendencia pública se corresponda con la subida de los tipos en el impuesto, así, desde el próximo 1 de septiembre de 2012, el tipo general del impuesto pasa del 18% al 21%, el tipo reducido pasa del 8% al 10%, y se mantiene el tipo súper reducido en el 4%.

No obstante lo anterior, más allá de las modificaciones introducidas en los tipos del impuesto, conviene llamar la atención sobre otros aspectos derivados del RD 20/2012 que pasan a modificarse igualmente con fecha 1 de septiembre de 2012:

a) se incrementa el porcentaje necesario de materiales en las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, para que éstas sean calificadas como entregas de bienes, pasando del anterior 33% al 40%.

b) se elimina la referencia a la exclusión de la maquinaria, utensilios o herramientas para la aplicación del tipo reducido, en las entregas de bienes susceptibles de utilización en actividades agrícolas, forestales o ganaderas.

c) se elimina de la aplicación de tipos reducidos a la entrega de plantas y flores de carácter ornamental.

d) pasan a tributar al tipo general los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiestas u otros análogos.

e) pasan a tributar al tipo general los servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos de obras teatrales y musicales.

f) pasan al tipo general los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte.

g) las entradas a teatros, circos, espectáculos y festejos taurinos con excepción de las corridas de toros pasan a tributar al tipo general.

h) los servicios funerarios también tributarán al tipo general.

i) la asistencia sanitaria, dental y las curas termales que no estén exentas pasarán a someterse al tipo general.

j) los servicios de Peluquería pasan a tributar al tipo general.

k) el suministro y recepción de televisión digital pasan a tributar al tipo general.

Se modifica, en la misma línea que para las rehabilitaciones de vivienda, el porcentaje correspondiente a las ejecuciones de obra de renovación y reparación efectuadas a favor de particulares elevándose al 40 % el coste máximo de los materiales para que estos servicios puedan beneficiarse del tipo reducido.

Se elimina de la aplicación del tipo reducido a las operaciones relacionadas con la importación de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección y las adquisiciones intracomunitarias del primero de ellos. Se modifican en esta línea diversos aspectos técnicos del régimen fiscal especial de bienes usados.

Se modifican los tipos del recargo de equivalencia que pasan a ser del 5,2 % en lugar del 4%, y del 1,4 % en lugar del 1%. Igualmente, las compensaciones del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, que pasan del 10 y 8,5 % al 12 y 10,5 %, respectivamente.

Hay que tener en cuenta que la modificación operada por el RD Ley 20/2012 no introduce ninguna variación en la regulación contenida en la disposición transitoria cuarta del RD Ley 9/2011, modificada posteriormente por la disposición final quinta del RD Ley 20/2011, de forma que las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, seguirán beneficiándose del tipo súper reducido del 4% hasta el 31 de diciembre de 2012. A partir del 1 de Enero de 2013, tributarán al tipo reducido del 10%.

En el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas de ámbito estatal

Se elimina el derecho a compensación por la deducción por adquisición de vivienda que se mantenía para aquellos adquirentes de la misma con anterioridad al 20 de enero de 2006.

En el ámbito de las retenciones e ingresos a cuenta

Con efectos desde el 1 de septiembre de 2012 y con carácter definitivo se elevan los tipos de retención aplicables a los rendimientos de actividades profesionales, pasando de un 15% y un 7% a un 19% y un 9%, respectivamente.

No obstante, se introduce adicionalmente una nueva elevación, con carácter transitorio, de los tipos de retención. Esta elevación resulta aplicable desde el 1 de septiembre de 2012 hasta el 31 de diciembre del 2013, de forma que los rendimientos de actividades profesionales sometidos en un principio a un tipo de retención del 19%, pasarán transitoriamente, al igual que el resto de retenciones del 19%, a someterse a un tipo del 21%.

Hay que tener en cuenta que dicha modificación, en lo que se corresponde con las retenciones de actividades profesionales, tiene igualmente incidencia en los tres territorios históricos, en la medida que el párrafo segundo del apartado primero del artículo 8 del concierto económico con el país vasco no habilita competencias en materia de imposición de tipos de gravamen en este tipo de rendimientos.

Aplicación de los nuevos tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido

Además de lo expuesto, como ya recordamos en nuestra circular numero 7, y como quiera que con motivo de la modificación operada pueden surgir dudas sobre la aplicación de uno u otro tipo en determinadas operaciones, pasamos a continuación a exponer las operaciones que se ven afectadas por la subida de tipos en el impuesto sobre el valor añadido y su aplicación temporal.

Como punto inicial, hay que tener en cuenta que la regla para la determinación del tipo impositivo es el devengo, tal y como establece el artículo 90.Dos de la

NFIVA, “El tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo”.

Por ello, como regla general el tipo de IVA que corresponderá a las entregas de bienes y prestaciones de servicios será el tipo que esté vigente en el momento en el que se efectúen las entregas de bienes y las prestaciones de servicios.

No obstante, existen determinadas reglas especiales de devengo que a la vista de la modificación de los tipos impositivos a partir de 1 de septiembre de 2012, pueden generar dudas en cuanto a qué tipo impositivo aplicar:

Pagos anticipados

Los pagos anticipados conllevan el devengo del IVA, pese a que el hecho imponible de la operación concreta no se ha devengado. En este sentido, cabe recordar que los pagos anticipados conllevan el devengo anticipado del IVA con carácter previo a la realización del hecho imponible, tal y como lo señala el artículo 75. Dos de la NFIVA.

Como consecuencia de esto, la duda se suscita en relación a los pagos anticipados que se hayan realizado antes de la entrada en vigor de la subida de tipos sobre todo si tenemos en cuenta que la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21.2.2006. BUPA Hospitals vino a establecer que los pagos anticipados no generaban un devengo anticipado sino una exigibilidad anticipada.

Pues bien, la Dirección General de Tributos en la contestación a las consultas V602-10 y V603-10, ha resuelto la cuestión indicando que en los pagos anticipados que se realicen con anterioridad a la elevación de los tipos, el IVA se devengará con los tipos impositivos vigentes en dicho momento, es decir, a los tipos del 18% y 8% respectivamente, con independencia de que la operación principal se devengue con

posterioridad al 1 de septiembre de 2012. En definitiva, la Dirección General de Tributos ha venido a decir que no es necesario realizar ninguna regularización, si bien todas aquellas cantidades que queden por pagar a partir del 1 de septiembre de 2012 se harán con los nuevos tipos.

Operaciones de tracto sucesivo

Este tipo de operaciones suelen corresponderse con arrendamientos o suministros, en los que el devengo del IVA se produce con el pago del servicio percibido en cada período.

En las consultas anteriormente comentadas, la Dirección General de Tributos ha considerado que en este tipo de operaciones, a la hora de aplicar el tipo de IVA habrá que determinar el momento en el que es exigible el precio y devengar el IVA correspondiente en dicho momento (si es antes del 1 de septiembre de 2012 el 8% o 18% y si es posterior el 10% o 21%). Esta regla aplica con independencia de que el período de consumo se refiere a una fecha anterior al 1 de septiembre.

Es decir, aquellos servicios prestados al amparo de contratos de tracto sucesivo o continuado, el devengo se produce desde el momento en el que la contraprestación es exigible.

Así, por ejemplo, en una empresa en que la factura de la luz del mes de agosto que se paga el 5 de septiembre, deberá llevar los nuevos tipos de IVA.

Modificaciones de la base imponible

Una de las dudas que puede surgirse con los nuevos tipos de IVA, es el tipo a aplicar en relación con las modificaciones de la base imponible que se hagan posterioridad al 1 de septiembre respecto de facturas en las que se hayan aplicado los anteriores tipos impositivos.

En este caso, la Dirección General de Tributos ha venido a establecer en su contestación a la consulta V2835-09 que el tipo aplicable es el vigente en el momento en el que se produjo el devengo de las operaciones y no el que esté vigente en el momento de realizar la rectificación.

Por lo tanto, en los supuestos de modificación de la base imponible, (art. 80 de la Norma de IVA), como en aquéllos de incorrecta determinación de las cuotas (art. 89.Uno LIVA), deben rectificarse las cuotas impositivas del IVA repercutidas mediante la expedición de una factura rectificativa. Dicha rectificación debe efectuarse teniendo en cuenta los tipos que se aplicaron cuando se produjo el devengo de las operaciones correspondientes, y no los tipos del IVA vigentes cuando se realiza esta rectificación

Finalmente, conviene puntualizar que en aquellos supuestos de concesión de un “rappel anual” por volumen de compras en el año 2012, dado que existirá una variación de tipos impositivos durante el año, para la realización de dicho descuento por “rappel” habrá que distinguir las bases imponibles y la rectificación de las mismas derivada de los descuentos que se apliquen, en base al tipo impositivo aplicado en cada período en el que estuvieron vigentes los correspondientes tipos del IVA a los que corresponden los “rappels”.

Contratos con las Administraciones Públicas

El artículo 88 de la NFIVA exige que en las propuestas de entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a las Administraciones Públicas deben incluir el IVA en la contraprestación.

Este hecho hace que se plantee la duda de que tipo aplicar en relación a aquellas propuestas formuladas a la Administración antes de 1 de septiembre de 2012 pero que se lleven a cabo después de esa fecha.

En este sentido, la consulta V602-10 resuelve esta duda con el mismo criterio que el emitido en la circular 2/1992 de 22 de enero con motivo de la subida de tipos de IVA operada ese año, y se establece que los contratos pendientes de ejecución total o parcial con la Administración a partir del 1 de septiembre de 2012 el IVA que se aplicará será el tipo impositivo nuevo, con independencia del tipo impositivo que se tuvo en cuenta al hacer la oferta.

De todo ello se deriva que cuando se produce una elevación de los tipos del IVA, el licitador contratista no deberá asumir el coste correspondiente a la modificación al alza de los tipos, debiendo la Administración contratante asumir y satisfacer la repercusión derivada de los nuevos tipos impositivos quedando invariable la base imponible de la operación.

Sin otro particular y quedando a su completa disposición para ampliar la presente información, reciban un cordial saludo

Biscay Consulting, s.l.