

Estimados Señores,

Como ya les adelantamos con motivo de la publicación “Paquete IVA”, **a partir del 1 de Julio de 2010**, entrará en vigor la **modificación de los tipos impositivos en el IVA**, pasando el tipo impositivo general del 16%, al **18%**, y el tipo reducido del 7% al **8%**.

Como quiera que con motivo de la modificación operada pueden surgir dudas sobre la aplicación de uno u otro tipo en determinadas operaciones hemos creído conveniente hacerles llegar una nota aclaratoria para aquellas operaciones cuyo trato con motivo de los nuevos tipos impositivos pueden generar una mayor dificultad.

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 julio de 2010, 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, en contra de lo que se establece en nuestro artículo 75.Dos.

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 16% y 7% respectivamente, con independencia de que la operación principal se devengue con posterioridad al 1 de julio de 2010. 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 julio de 2010 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 julio de 2010 el 7% o 16% y

si es posterior el 8% o 18%). Esta regla aplica con independencia de que el período de consumo se refiere a una fecha anterior al 1 de julio.

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 junio que se paga el 5 de julio, 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 julio 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 2010, 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 julio de 2010 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 julio de 2010 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.



No duden en ponerse en contacto con nosotros para cualquier aclaración y/o ampliación relativa a las cuestiones aquí suscitadas

Sin otro particular, reciban un cordial saludo

Biscay Consulting, s.l.