

APLICACIÓN DE LOS NUEVOS TIPOS IMPOSITIVOS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 contempla, con efectos 1 de julio de 2010, un incremento del tipo impositivo general y reducido del IVA. Este incremento consiste, para lo que nos interesa ahora, en que el tipo impositivo general pasa del 16% al 18% y el reducido del 7% al 8%. El tipo superreducido permanece inalterado en el 4%.

Para la aplicación de este incremento de tipos, resulta fundamental tener en cuenta que la fecha que determina el tipo impositivo aplicable de una operación es la fecha del devengo del IVA correspondiente a dicha operación. El devengo del IVA viene regulado, con carácter general, en el artículo 75 de la LIVA. De manera simplificada, el devengo del impuesto se produce con la puesta a disposición en las entregas de bienes, cuando se presten los servicios en las prestaciones de servicios, cuando sean exigibles las contraprestaciones en las operaciones de trato sucesivo, o en el momento del pago para los pagos anticipados. Asimismo conviene recordar que la mera expedición de una factura, si no va acompañada del cobro o no se corresponde a ninguna de las circunstancias señaladas, no dará lugar al devengo del impuesto.

En la práctica, pueden darse situaciones en que existan dudas respecto de cual debe ser el tipo impositivo aplicable. A continuación vamos a analizar distintos supuestos con ejemplos prácticos que pueden resultar de su utilidad.

ENTREGA DE BIENES

Tal y como ya avanzábamos, en las entregas de bienes el devengo del impuesto se produce con la puesta a disposición de los bienes, con independencia del momento de expedición de la factura. Supongamos que una empresa vende a un cliente determinadas mercancías. La entrega de dichas mercancías se produce en junio pero el envío de la factura y el cobro por la venta se realizan en julio. Debido a que el devengo de esta operación se produce con la puesta a disposición de las mercancías, es decir en junio, el tipo impositivo aplicable a esta operación es el 16%, no el 18%, con independencia que la emisión de la factura y el cobro de la misma se produzca en julio. Hemos de recordar que las facturas o documentos sustitutivos deberán ser expedidos en el momento de realizarse la operación. No obstante, cuando el destinatario de la misma sea un empresario o profesional que actúe como tal, deberán expedirse dentro del plazo de un mes contado a partir del citado momento. También es necesario significar que el reglamento del Impuesto dispone que cuando la fecha de expedición de la factura sea distinta de la fecha de realización de las operaciones habrá que hacer constar en los libros de facturas expedidas tanto la fecha de la factura como la fecha de realización de la operación.

En esta misma línea, han aparecido informaciones periodísticas que pueden haber creado algo de confusión al sostener que si la factura se cobra después del uno de julio, la operación estaría sometida a los nuevos tipos de IVA. Tal afirmación es errónea. El tipo del IVA está en función del devengo de la operación, no de cuando se emite la factura o cuando se cobra la misma. Siguiendo con el ejemplo anterior, si se entrega la mercancía en el mes de junio y la factura se emite en junio pero es pagadera a 90 días, aunque la exigibilidad, de acuerdo con las condiciones pactadas por las partes, se produzca en el mes de julio el tipo impositivo será el vigente en el mes de junio, momento del devengo del tributo. Luego veremos el devengo del impuesto en las operaciones de trato sucesivo donde la exigibilidad sí determinará el devengo del tributo.

PRESTACIONES DE SERVICIOS

Como decíamos antes, en las prestaciones de servicios el IVA se devenga cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. Un abogado recibe el encargo profesional a finales de mayo para realizar un informe para la compra de una empresa. El informe se entrega a finales de junio junto con la factura de los

honorarios, la cual se satisface a principios de julio. Posteriormente el cliente formaliza la compraventa de la empresa a finales de julio. En la medida que la prestación de servicios efectuada por parte del abogado a su cliente se entiende realizada antes de 1 de julio, el tipo impositivo aplicable a esta operación será el 16% y no el 18%.

Desde luego, en las prestaciones de servicios la prueba de que los mismos se han prestado en uno u otro momento puede ser más complicada que en las entregas de bienes. Por ello, se aconseja que si los servicios se han prestado antes del uno de julio se proceda a facturar estos servicios antes de esa fecha, con independencia de que el cobro sea exigible en un momento posterior.

TRACTO SUCESIVO

Recordemos que en las operaciones de tracto sucesivo, tales como, los arrendamientos o los suministros, el IVA se devenga en el momento que resulte exigible la parte del precio que comprende cada operación. Para determinar el devengo del IVA de este tipo de operaciones habrá que valorar los términos de los correspondientes contratos en los que se fija el momento que resulta exigible el pago de la operación. En la misma línea argumental, si el precio es exigible antes del uno de julio pero se percibe en un momento posterior, bien porque el deudor ha pagado más tarde de lo que estaba previsto o incluso porque hemos facturado tardíamente, el tipo impositivo será el vigente antes del uno de julio.

Por ejemplo, en los contratos de arrendamiento de locales el nuevo tipo impositivo del 18% deberá repercutirse para las rentas que resulten exigibles a partir de 1 de julio de 2010.

En otro ejemplo, supongamos que una asesoría fiscal pacta con sus clientes que a finales de cada mes les emitirá la correspondiente factura, por asesoramiento continuado, cuya exigibilidad de cobro se produce el día 10 del mes siguiente al de la facturación. De este modo, el 30 de junio se emiten las correspondientes facturas que deben ser satisfechas (son exigibles) el 10 de julio con sus correspondientes cuotas de IVA. En consecuencia, considerando que la exigibilidad de la factura junto con las cuotas de IVA se produce el 10 de julio y que, por tanto, en este momento ya resultan de aplicación los nuevos tipos impositivos la factura emitida el 30 de junio ya deberá ser facturada con el nuevo tipo del 18%.

PAGO ANTICIPADO

La normativa del IVA contempla que en las operaciones sujetas a IVA que originan pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. El tipo impositivo a aplicar en estos casos será el vigente en el momento en que se efectúan los citados pagos. Si la entrega del bien o la prestación del servicio se produce después del 30 de junio de 2010, no habrá que rectificar la factura correspondiente al pago anticipado, ya que el IVA se devengó correctamente antes de la entrada en vigor de la elevación de los tipos impositivos.

Por ejemplo, el 20 de junio de 2010 recibimos una transferencia de un cliente a cuenta de una maquinaria que entregaremos en julio de 2010. El pago anticipado es de 116 u.m, esto es, 100 u.m como contraprestación y 16 u.m. en concepto de IVA repercutido. Posteriormente, el uno de julio de 2010 se entrega la maquinaria, cuyo precio total asciende a 1.000 u.m. El vendedor facturará el uno de julio de 2010 el resto del precio, esto es, 900 u.m. más el 18% en concepto de IVA, esto es, 162 u.m. Hemos de observar que no hemos rectificado la cuota de IVA devengada con motivo del pago anticipado, porque su devengo se produjo antes del uno de julio de 2010.

Hemos de significar que es necesario que el pago anticipado se corresponda con una operación futura pero identificada. Un pago anticipado realizado antes del uno de julio de 2010 para operaciones futuras no identificadas puede suponer una maniobra para obtener una reducción del tipo impositivo de operaciones aún no realizadas.

CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA

Especial importancia tiene una variación de tipos impositivos en los supuestos de contratación administrativa ya que la normativa del IVA contempla que cuando los destinatarios de las operaciones sujetas y no exentas del IVA sean Entes públicos, se entenderá que las propuestas económicas formuladas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el IVA, que deberá ser repercutido como partida independiente. La cuestión no es tanto la aplicación del tipo impositivo que se regirá por las reglas que ya hemos visto, sino la determinación de la base imponible del impuesto. La cuestión no es baladí. Si, por ejemplo, en una operación de tracto sucesivo veníamos percibiendo de un organismo público la cantidad de 116 u.m. IVA incluido, ¿en la próxima factura de julio de 2010 qué facturaremos, 116 o 118 u.m, IVA incluido?

El artículo 75 de la Ley 30/2007, Ley de Contratos del Sector Público establece, al referirse al precio que, en todo caso, se indicará, como partida independiente, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que deba soportar la Administración. El artículo 76 de la misma norma dispone que el valor estimado de los contratos vendrá determinado por el importe total, sin incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido, pagadero según las estimaciones del órgano de contratación.

Por lo tanto, en una primera aproximación hemos de entender que, diga lo que diga la ley del IVA, deberemos estar a lo establecido en el oportuno contrato administrativo y es de suponer que en todos aquellos que se hayan suscrito después de la entrada en vigor de la ley 30/2007, primer trimestre de 2008, ya se ha establecido que el precio de la oferta no incluye el IVA, con lo que todas las operaciones que se devenguen a partir de uno de julio de 2010 estarán sometidas al tipo aumentado pero la base imponible será la establecida en el oportuno contrato administrativo, cuyo precio se habrá determinado sin tomar en consideración el IVA, con lo que en las operaciones que se devenguen a partir de uno de julio de 2010 nos tendremos que limitar a aplicar el tipo aumentado, sin tener que corregir la base imponible.

Sin embargo no puede descartarse que existan contratos administrativos suscritos con anterioridad a la ley 30/2007 donde el precio se estableció con IVA incluido, como aún establece la Ley del IVA. Por ejemplo, contratos de suministro o tracto sucesivo que fueron concertados antes de la entrada en vigor de la Ley 30/2007 pero que siguen vigente a fecha de hoy.

En anteriores modificaciones legislativas que, al igual que la presente, regulaban el aumento de determinados tipos impositivos del IVA, la Dirección General de Tributos emitió la Circular 2/1992, de 22 de enero, en la que se dictaban los criterios para la aplicación del IVA en los contratos del Estado cuando se producía una variación de tipo impositivo. El criterio establecido en dicha circular consistía en que los contratos celebrados con la Administración Pública con anterioridad a que fuera vigente el nuevo tipo impositivo, pero que se encontraban pendientes de ejecución, en todo o en parte, en el momento que ya resultaba vigente el nuevo tipo impositivo del IVA, la Administración debía abonar al contratista el precio cierto del contrato incrementado en la cuota de IVA correspondiente al momento que se produce el devengo de la operación, considerándose a estos efectos como precio cierto del contrato, el precio de adjudicación menos la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido calculada al tipo vigente en el momento de la adjudicación del contrato. Es decir, este aumento de tipo impositivo del IVA suponía que el contratista no debía asumir el coste correspondiente a la modificación al alza de los tipos, sino que era la Administración la que estaba obligada a soportar el tipo impositivo vigente en el momento del devengo de la operación, con independencia que el tipo impositivo calculado para formalizar la oferta hubiera sido inferior.

Este mismo criterio ha sido confirmado por la Dirección General de Tributos en su reciente consulta vinculante número V0602-10.

Sin embargo, nos tememos que la Dirección General de Tributos no es el órgano competente para determinar el precio que se ha fijado en un contrato administrativo. Si un organismo público se niega a pagar una factura por entender que el contrato original fijaba un precio y que la factura no se corresponde con el precio pactado, la controversia no estará en la repercusión de IVA sino en el precio que se pactó en su momento, lo que se debatirá fuera del ámbito tributario.

Vamos a ver un ejemplo de lo expuesto, siguiendo el criterio de la Dirección General de Tributos .

A finales de 2007 una empresa formaliza con la Administración Pública un contrato para la construcción de un polideportivo municipal. El precio por el que se adjudicó el citado contrato fue de 580.000€ IVA incluido. El tipo de IVA vigente a la formalización del contrato era el 16%. En fecha 1 de julio de 2010 se encuentra pendiente de ejecución y recepción por parte de la Administración el 25% de la obra, recepción que se producirá en 20 de septiembre de 2010.

La base y cuota de IVA repercutida el 20 de septiembre de 2010, será la siguiente:

- Cálculo base imponible: $((\text{Precio de oferta con IVA}) / (100 + \text{el tipo de IVA})) \times 100 = (580.000 / 116) \times 100 = 500.000\text{€}$.
- Base imponible: $(500.000 \times 25\%) = 125.000\text{€}$.
- Cuota de IVA repercutida = $125.000 \times \text{cuota IVA vigente a 20/09/2010} = 125.000 \times 18\% = 22.500\text{€}$.

MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

En los supuestos de modificación de la base imponible, la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas debe efectuarse teniendo en cuenta los tipos impositivos que se aplicaron cuando se produjo el devengo de las operaciones correspondientes, y no los tipos del IVA vigentes cuando se realiza la rectificación.

Supongamos que una empresa entrega a su cliente una partida de mercancías por importe de 10.000€ en el mes de junio cuyo tipo impositivo de IVA es el 16%. El cliente, previo examen de la mercancía entregada, detecta ciertos desperfectos, por lo que la empresa vendedora le concede un descuento del 10%. Este descuento se hace efectivo el mes de agosto mediante la emisión de la correspondiente factura rectificativa, emitida en el mencionado mes de Agosto. Aunque el descuento se haya hecho efectivo cuando ya resultan de aplicación los nuevos tipos impositivos, es decir el 18%, en la medida que la operación a la que hace referencia el descuento es una operación en la que resultaba de aplicación el tipo impositivo del 16%, la factura rectificativa que documente la concesión del descuento deberá expedirse aplicando el tipo impositivo que gravó la operación a la que hace referencia, es decir el 16%.

Un caso peculiar lo encontramos con la concesión de rappels. Imaginemos que una empresa concede a sus clientes un descuento por volumen de compras anual (rappel) del 1% que se satisface en efectivo, siempre que superen 100.000€ de compras. Durante el 2010 un cliente adquiere bienes por importe de 150.000 euros, según el siguiente detalle:

- Primer semestre de 2010 adquiere bienes por importe de 100.000€ al tipo del 16%, lo que implica un total factura por estas adquisiciones de 116.000€ (100.000€ de base, cuota de IVA al 16%, 16.000€ de IVA, total factura 116.000€).
- Segundo semestre de 2010 adquiere bienes por importe de 50.000€ al tipo del 18%, lo cual implica un total factura por las adquisiciones de este segundo trimestre de 59.000€ (50.000€ de base imponible, cuota de IVA al 18%, 9.000€ de IVA, total factura 59.000€).

Al final del año la empresa vendedora emitirá una factura rectificativa a la empresa compradora para documentar el descuento en efectivo correspondiente al año 2010.

En esta factura rectificativa existirán dos tipos impositivos distintos. El descuento correspondiente a las compras del primer trimestre que se facturarán al 16% ya que corresponden a operaciones devengadas antes de 1 de julio (1% de 100.000€, 1.000€, al tipo del 16%, cuota de IVA 160€); y el descuento correspondiente al segundo semestre del ejercicio 2010, en los que ya resultaban vigentes los nuevos tipos del IVA, que se facturarán con el nuevo tipo impositivo, esto es, el 18% (1% de 50.000€, 500€, al tipo del 18%, cuota de

90€).

Existe un caso específico de rectificación al alza de las cuotas impositivas repercutidas.

Conforme a lo previsto en el art. 89.Tres.1º LIVA, no pueden rectificarse las cuotas repercutidas cuando ésta implique un aumento de las mismas y los destinatarios sean consumidores finales. No obstante, en estos casos, cuando se produce la elevación legal del tipo impositivo, si es posible la rectificación dentro del mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

Esta previsión normativa está pensada para aquellos sujetos pasivos, que realizan operaciones de suministros de agua, gas, electricidad, teléfono y similares, que debido a la complejidad de su operativa en masa no puedan adecuar sus sistemas de facturación a la modificación de tipos que se producirá el 1-7-2010, y que, por tanto, no puedan dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias en materia de repercusión de dichos tipos; en tales supuestos, tienen la posibilidad de rectificar las cuotas impositivas que repercutan desde esa fecha por error, por ejemplo, al tipo del 16 por ciento, por operaciones cuyo devengo se haya producido a partir de 1-7-2010, expidiendo la correspondiente factura rectificativa con la repercusión del tipo impositivo del 18 ó del 8 por ciento, en su caso, desde 1-7-2010 hasta el 30-8-2010. Es decir, tienen hasta el 30 de agosto de 2010 para rectificar las facturas que emitan a consumidores finales al 7% o 16%, cuando el tipo procedente sea el 8% o 18%.

PRESUPUESTOS.

Otro tema importante es la elaboración de presupuestos que luego serán ejecutados a partir de uno de julio de 2010. En este caso, no existe duda que la operación estará sujeta a los tipos aumentados, ya que el devengo de la operación se produce después del uno de julio de 2010. Imaginemos que una empresa dedicada a reformas en viviendas hace un presupuesto a un particular en el mes de junio de 2010, que tendrá una validez de 60 días y que es aceptado por el cliente en julio de 2010 realizándose la operación en el segundo semestre de 2010. Por más que se haya realizado un presupuesto antes de la entrada en vigor de los tipos aumentados, la operación estará sujeta a los tipos existentes a partir de uno de julio de 2010. La cuestión, en estos casos, no será de orden tributario. Si el presupuesto se ha realizado indicando el importe de la contraprestación que se verá incrementado en el tipo de IVA legalmente repercutible en el momento de realizar la operación no se producirá controversia alguna. Si el presupuesto se ha realizado indicando una cantidad a tanto alzado que incluye el IVA, el destinatario final tendría derecho a pagar el importe indicado en el presupuesto, con independencia del tipo impositivo aplicable en cada momento, especialmente si el destinatario de la operación es un consumidor final. Y ello será así no por normas tributarias, sino por normas de derecho de consumo.

COMPENSACIÓN AGRARIA

Por otra parte, conviene recordar que igualmente se han incrementado, con efectos 1 de julio de 2010, los tipos aplicables para determinar la compensación agraria, esto es, la compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Estos incrementos son los siguientes:

- Se eleva hasta el 10% el actual porcentaje de compensación del 9%.
- Se eleva hasta el 8,5% el actual porcentaje de compensación del 7.5%.

CONTROVERSIAS

Por último, es de significar que como consecuencia de las dudas que se pueden plantear en cuanto a la aplicación del antiguo o nuevo tipo impositivo, pueden surgir controversias tanto sobre la procedencia como sobre la cuantía de las cuotas repercutidas. A estos efectos, podrán interponerse las correspondientes reclamaciones económico-administrativas de acuerdo con lo previsto en la normativa del IVA.

Los criterios recogidos en este documento son opiniones personales de carácter general y no pueden ser utilizados en ningún caso particular sin el debido asesoramiento legal.