

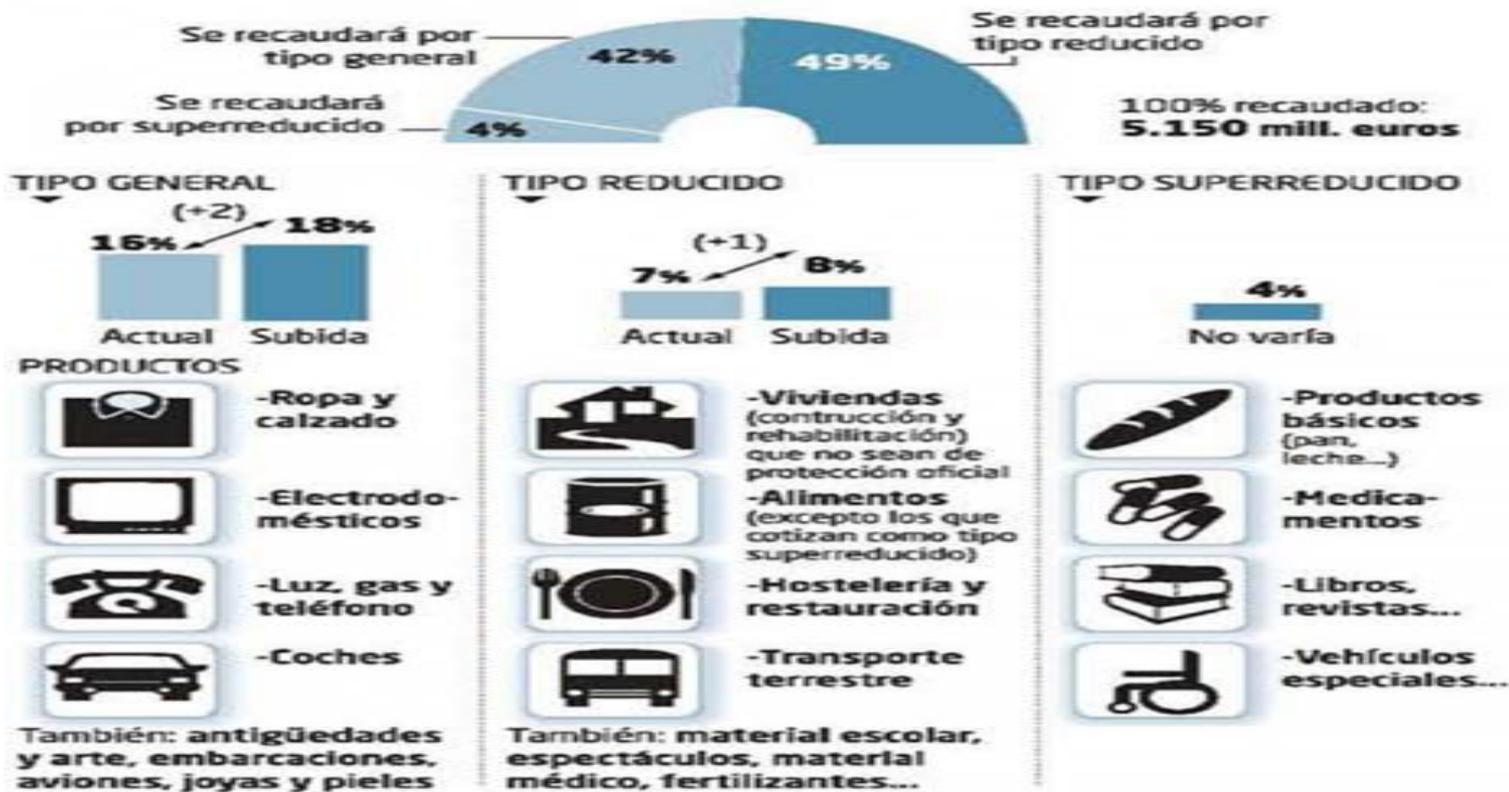
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

CONSECUENCIAS DEL CAMBIO DE
TIPOS IMPOSITIVOS A
PARTIR DE 1 DE JULIO DE 2.010



TIPOS IMPOSITIVOS A PARTIR 1 DE JULIO

● CÓMO AFECTARÁ LA SUBIDA DEL IVA



I.- EJECUCIONES DE OBRA Y PRESTACIONES DE SERVICIOS DE TRACTO SUCESIVO

- Ante el cambio en los tipos impositivos del IVA a partir de 1 de julio de 2010, la consulta V0602-10, de fecha 26/03/2010 interpreta sobre la procedencia en la aplicación del nuevo tipo impositivo aplicable a los siguientes supuestos:
- 1) Ejecuciones de obra pendientes de terminar habiéndose producido pagos anticipados a la entrega definitiva de la obra.
- 2) En prestaciones de servicios de tracto sucesivo.

Según se trate de:

*Operaciones con Administraciones Públicas (AAPP): Según el Art. 88.uno LIVA, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al Impuesto que tengan como destinatarios 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 que grava la operación.

* Mismos supuestos que en el punto anterior realizadas con sujetos pasivos del impuesto que no tengan la condición de AAPP.

Recargos equivalencia (No varían) 0,5%, 1%, 4%.



I.- EJECUCIONES DE OBRA Y PRESTACIONES DE SERVICIOS DE TRACTO SUCESIVO

NORMATIVA APLICABLE

- El DEVENGO del IVA en las entregas de bienes se produce en el momento de su puesta a disposición; en las prestaciones de servicios el devengo se produce cuando dichos servicios se entienden realizados (Art.. 75.uno.1º LIVA).
- El DEVENGO del IVA en operaciones de tracto sucesivo (Art.. 75.uno.7º LIVA): se produce cuando resulte exigible la parte del precio de cada percepción.
- Como regla especial el DEVENGO en caso el supuesto de existir pagos anticipados (Art.. 75.dos IVA) se produce cuando se haga efectivo el ingreso del referido pago anticipado.
- El TIPO IMPOSITIVO aplicable será el que se halle vigente en el momento del devengo de la operación (Art.. 90 LIVA).
- CIRCULAR 2/1992 DGT, de 22 de enero de 1992, por la que se fijan los criterios para la aplicación del IVA en los contratos del Estado cuando se produce una variación del tipo impositivo (BOMEH nº 4/1992) – aprobada con motivo del aumento de tipos en el año 1992- (del 12% al 13%):
- “Los contratos celebrados con la Administraciones Públicas que se encuentren pendientes de ejecución, en todo o parte, el día 1 de enero de 1992, en cuyos precios de oferta respectivos se hubiese incluido el IVA y, respecto de los cuales, no se hubiese devengado dicho impuesto, se cumplirán abonando al contratista el precio cierto de aquellos contratos incrementando en la cuota del IVA correspondiente al momento en que se devengue el impuesto en las operaciones sujetas al mismo.



I.- EJECUCIONES DE OBRA Y PRESTACIONES DE SERVICIOS DE TRACTO SUCESIVO

En particular: certificaciones de obras expedidas después del 31 de diciembre de 1991, la cantidad a abonar al contratista ... sobre el precio cierto se aplicará el nuevo tipo impositivo del 13%”.

(...)

“Se entenderá por “**precio cierto**” el de adjudicación menos la cuota de IVA calculada al tipo vigente en el momento de la adjudicación del contrato. En su caso, dicho precio cierto incluirá las modificaciones contractuales previstas: proyectos reformados; revisiones de precios o cualquier otro concepto”.

EJEMPLO DE CALCULO DEL PRECIO CIERTO

- Oferta de precios efectuada a la AP por un servicio de ejecución de obra : 1.160.000€ (la oferta incluyó el IVA al tipo impositivo vigente del 16%).
- Precio cierto = $1.160.000€ / 1.16 = 1.000.000€$
- A dicho precio cierto, corregido en su caso por las modificaciones contractuales previstas, en la parte que reste por devengar se aplicará el nuevo tipo impositivo.
- Suponiendo que restara por devengar un importe de 500.000€, el IVA a repercutir (y soportar por la AP) sería del $18\% \times 500.000€ = 90.000€$



EJECUCIONES DE OBRA Y PRESTACIONES DE SERVICIOS DE TRACTO SUCESIVO

- Existiendo certificaciones de ejecución de obra pendientes de satisfacer emitidas con anterioridad a 1 de julio de 2010, así como en la entrega definitiva de la obra con posterioridad a dicha fecha, el tipo impositivo aplicable será el general del 18% (nuevo tipo vigente en el momento del devengo de dichas operaciones).
- Esta misma forma de proceder resultará aplicable a cualquier ejecución de obra que tenga como destinatarios a otros sujetos pasivos que no sean AAPP., teniendo en cuenta que el tipo impositivo a aplicar caso de referirse a certificaciones de obra o entregas definitivas relativas a viviendas será del 8%.
- Cuando los pagos anticipados se hayan realizado con anterioridad a 1 de julio de 2010, y correspondan a operaciones que deban entenderse aún no devengadas, las cuotas devengadas relativas a los citados pagos no deberán ser objeto de modificación.



I.- EJECUCIONES DE OBRA Y PRESTACIONES DE SERVICIOS DE TRACTO SUCESIVO

1) EJECUCIONES DE OBRA (ejemplo 1)

ENUNCIADO

Una empresa dedicada a la promoción inmobiliaria ha contratado la construcción de un edificio de viviendas a una empresa constructora. El presupuesto de la obra asciende a 6.000.000€. Las obras dieron comienzo en el mes de abril de 2010 y tienen prevista una duración de 8 meses (hasta diciembre de 2010). La constructora ha previsto certificar obra por un importe de 1.000.000€ por los trabajos realizados hasta el mes de mayo, que la empresa promotora satisface a finales de junio reteniendo la cantidad del 5% en concepto de garantía. El resto de la obra será certificado de la siguiente forma: 2.500.000€ en el mes de septiembre, a satisfacer el 1 de octubre (menos el 5% de retención en concepto de garantía) y el resto 2.500.000€ coincidiendo con la entrega final de la obra y, por tanto, con la realización definitiva de la ejecución de obra.



I.- EJECUCIONES DE OBRA Y PRESTACIONES DE SERVICIOS DE TRACTO SUCESIVO

1) EJECUCIONES DE OBRA (ejemplo 1) SOLUCIÓN

- Por la certificación correspondiente en mes de mayo por importe de 1.000.000€ que la empresa promotora satisface a finales de junio reteniendo la cantidad del 5% en concepto de garantía. Devengará el impuesto en junio, con motivo del pago anticipado por importe de 950.000€ (1.000.000€ menos 50.000€ -5% de garantía-). En la factura que justifique el cobro anticipado, la constructora aplicará el tipo vigente en el momento del devengo del 7%. (IVA repercutido: $7\% \times 950.000 = 66.500\text{€}$).
- NOTA: Sobre el importe equivalente a la retención del precio devengada en garantía no devenga aún el IVA, pues al no satisfacerse dicho importe no existe pago anticipado que haga devengar la operación.
- Por la certificación correspondiente en mes de septiembre por importe de 2.500.000€ que la empresa promotora satisface a finales de octubre reteniendo la cantidad del 5% en concepto de garantía. Devengará el impuesto en octubre, con motivo del pago anticipado por importe de 2.375.000€ (2.500.000€ menos 125.000€ -5% de garantía-). En la factura que justifique el cobro anticipado la constructora aplicará el tipo vigente en el momento del devengo del 8%. (IVA repercutido: $8\% \times 2.375.000 = 190.000\text{€}$)



I.- EJECUCIONES DE OBRA Y PRESTACIONES DE SERVICIOS DE TRACTO SUCESIVO

- 1) EJECUCIONES DE OBRA (ejemplo 1)
SOLUCIÓN
- En el momento de la entrega definitiva de la obra (mes de diciembre) por importe de 6.000.000€, la empresa constructora deberá emitir la siguiente factura:
 - Servicio de ejecución de obra.....6.000.000€
 - Base imponible (de la que se descontarán los pagos anticipados efectuados):

$$6.000.000 - (950.000 + 2.375.000) = 2.675.000$$

$$\text{IVA a repercutir: } 8\% \times 2.675.000 = 214.000\text{€}$$

TOTAL FACTURA

6.214.000€

- NOTA: Al haberse ya producido la entrega definitiva ya no deben tenerse en cuenta las cantidades retenidas.

El tipo aplicable es el vigente en el momento del devengo de la operación (8%): entrega de la obra.

El importe final del IVA devengado es del 7% s/ 950.000€ (66.500€) y del 8% s/ 5.050.000€ (404.000€).



I.- EJECUCIONES DE OBRA Y PRESTACIONES DE SERVICIOS DE TRACTO SUCESIVO

2) OPERACIONES DE TRACTO SUCESIVO: FORMA DE PROCEDER.

- Con independencia de que el destinatario del servicio de tracto sucesivo sea una AAPP u otro tipo de sujeto pasivo del impuesto, en este caso (suministros; alquileres, rentings, etc...), el nuevo tipo impositivo resultará aplicable a las contra prestaciones exigibles con posterioridad a 1 de julio de 2010, aunque se correspondan con períodos de consumo anteriores a dicha fecha.



I.- EJECUCIONES DE OBRA Y PRESTACIONES DE SERVICIOS DE TRACTO SUCESIVO

1) OPERACIONES DE TRACTO SUCESIVO

(ejemplo 2)

ENUNCIADO

- Un despacho de asesores fiscales tiene un cliente al que factura por sus servicios 1.000€ mensuales. La facturación se realiza el último día hábil de cada mes, previéndose igualmente que las facturas sean pagaderas el día 10 del mes siguiente.
- Se establece contractualmente que el momento en el que se produce la exigibilidad de las cuantías es cuando resulta pagadera la cuota.



I.- EJECUCIONES DE OBRA Y PRESTACIONES DE SERVICIOS DE TRACTO SUCESIVO

■ 1) OPERACIONES DE TRACTO SUCESIVO

(ejemplo 2)

SOLUCIÓN:

Si bien la factura correspondiente al mes de junio se expedirá a finales de este mes, dado que la exigibilidad del importe de la factura de lo que se le va a cobrar al cliente ha quedado establecida que se producirá el 10 de julio, el devengo de la operación de tracto sucesivo de entenderá producido el día 10 de julio, es decir, en un momento en el que ya resultará aplicable el nuevo tipo impositivo del 18%.

Por tanto, este despacho profesional deberá expedir la factura del mes de julio aplicando ya el tipo impositivo vigente a partir de 1 de julio de 2010 del 18%.

Por el contrario, en el supuesto en el que se hubiese determinado contractual mente que el momento de exigibilidad del servicio es con la expedición de la factura, que no con su presentación al cobro el día 10 de cada mes, la factura del mes de junio hubiese sido exigible en junio, por lo que al entenderse devengada la operación en dicho mes el tipo impositivo aplicable sería el del 16%.



II.- SUPUESTOS RELATIVOS A CONCESIÓN DE RAPPELS; DEVOLUCIONES DE PRODUCTOS Y DESCUENTOS POR PRONTO PAGO

- La LIVA prevé que pueda reducirse la base imponible en la concesión de descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados (Art..80.uno.2º LIVA).

En los casos a que se refiere el citado Art. 80 (relativo a supuestos de modificación de base imponible), el sujeto pasivo tiene la obligación de expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el Reglamento de Facturación (Art. 13) y en el Art. 24.1 Reglamento IVA.



II.- SUPUESTOS RELATIVOS A CONCESIÓN DE RAPPELS; DEVOLUCIONES DE PRODUCTOS Y DESCUENTOS POR PRONTO PAGO

1) CONCESIÓN DE RAPPELS.

- Los proveedores que otorgan el descuento deben rectificar la base imponible de las entregas de bienes efectuadas a dicha entidad, y documentar dicha rectificación mediante la expedición de la oportuna factura rectificativa.
- Esta factura debe emitirse en el momento de conceder los rappels, con independencia de que la factura, expedida en un año determinado, tenga por objeto documentar rappels concedidos en el año precedente.
- Puesto que el tipo aplicable es el vigente en el momento del devengo, si se produce una variación de tipos impositivos en un año determinado y los proveedores aplican un rappel anual, las bases imponibles y la rectificación de las mismas se han de determinar teniendo en cuenta el tipo impositivo aplicado en cada período en el que estuvieron vigentes los correspondientes tipos impositivos a los que corresponden los rappels.
- No resultará ajustado a derecho que la forma de documentar dichos descuentos se efectúe por el cliente mediante la expedición de facturas por aquél.



II.- SUPUESTOS RELATIVOS A CONCESIÓN DE RAPPELS; DEVOLUCIONES DE PRODUCTOS Y DESCUENTOS POR PRONTO PAGO

2) DEVOLUCIONES DE PRODUCTOS

- Los proveedores que reciban devoluciones de productos deben rectificar la base imponible de las entregas de bienes efectuadas a dicha entidad, y documentar dicha rectificación mediante la expedición de la oportuna factura rectificativa.
- Esta factura debe emitirse en el momento de recepción de los productos devueltos, con independencia de que la factura deba documentar la devolución de productos entregados con anterioridad a la fecha en que se produce el cambio del tipo impositivo .
- Puesto que el tipo aplicable es el vigente en el momento del devengo, si se produce una variación de tipos impositivos en un momento determinado, la rectificación de las facturas relativas a la devolución se deberá practicar teniendo en cuenta el tipo impositivo aplicado en cada período en el que estuvieron vigentes los correspondientes tipos impositivos a los que corresponden los productos devueltos.
- No resultará ajustado a derecho que la forma de documentar dichos descuentos se efectúe por el cliente mediante la expedición de facturas por aquél.



II.- SUPUESTOS RELATIVOS A CONCESIÓN DE RAPPELS; DEVOLUCIONES DE PRODUCTOS Y DESCUENTOS POR PRONTO PAGO

3) DESCUENTOS POR PRONTO PAGO.

Se diferencia según se concedan previa o simultáneamente a la realización de las operaciones o con posterioridad a la realización de las mismas:

- Previa o simultáneamente a la realización de las operaciones: los descuentos no forman parte de la base imponible y directamente se consignan en la factura que se expida para documentar dichas operaciones.
- Con posterioridad a la realización de las mismas:
 - Se debe expedir una factura rectificativa que cumpla con los requisitos del Art.. 13 del Reglamento de facturación en el momento en el que se conceda o acuerde el descuento.
 - El tipo impositivo a aplicar será el vigente en el momento de la operación sobre la que se concede el descuento por pronto pago.
 - No resultará ajustado a derecho que la forma de documentar dichos descuentos se efectúe por el cliente mediante la expedición de facturas por aquél.



II.- SUPUESTOS RELATIVOS A CONCESIÓN DE RAPPELS; DEVOLUCIONES DE PRODUCTOS Y DESCUENTOS POR PRONTO PAGO

4) EJEMPLO DE DESCUENTO POR DESPERFECTOS EN LAS MERCANCÍAS ENTREGADAS.

Una empresa dedicada al suministro de componentes informáticos entrega a uno de sus clientes una partida de mercancías en el mes de junio por 50.000€. A esta operación se le aplica el tipo del 16% vigente en aquellos momentos, ya que la entrega se ha producido con anterioridad a 1 de julio de 2010.

Examinada esta, se detectan ciertos desperfectos en las mercaderías entregadas, por lo que la empresa concede un descuento adicional del 20%, por valor de 10.000€. El descuento se hace efectivo el mes de agosto de 2010.

Aunque el descuento se haga efectivo en vigencia de los nuevos tipos impositivos (incrementados), el mismo se refiere a una operación a la que se aplicó el tipo en vigor antes de la elevación de tipos. 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 original, esto es, el 7%.

Finalmente, valorar las consecuencias de los cambios que la aplicación de los tipos impositivos puedan afectar a los sistemas informáticos de facturación y contabilidad.

