planartús
Assessors d'empresa

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

CONSECUENCIAS DEL CAMBIO DE TIPOS IMPOSITIVOS A PARTIR DE 1 DE SEPTIEMBRE DE 2012

CIRCULAR 18/2012

Miembro de
AEDAF
Asociación Española de Asesores Fiscales

27/07/2012

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

(Consulta V0602-10; 26/03/2010)

Ante el cambio en los tipos impositivos del IVA a partir del 1/09/2012, y tomando como referencia la consulta V0602-10, de fecha 26/03/2010 (referida a cuando tuvo lugar la subida del tipo impositivo del 16% al 18% -julio de 2010-) conviene preguntarse sobre la procedencia en la aplicación de los nuevos tipos impositivos a los siguientes supuestos:

1) Ejecuciones de obra pendientes de terminar habiéndose producido pagos anticipados a la entrega definitiva de la obra.

2) 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 IVA 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 IVA que no tengan la condición de AA.PP.

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

(Consulta V0602-10; 26/03/2010)

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 1/01/1992, 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

(Consulta V0602-10; 26/03/2010)

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 A.P por un servicio de ejecución de obra: 1.180.000€ (la oferta incluyó el IVA al tipo impositivo vigente del 18%).
- Precio cierto = 1.180.000€ / 1.18 = 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.

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

(Consulta V0602-10; 26/03/2010)

1) EJECUCIONES DE OBRA

- Existiendo certificaciones de ejecución de obra pendientes de satisfacer emitidas con anterioridad a 1/09/2012, así como en la entrega definitiva de la obra con posterioridad a dicha fecha, el tipo impositivo aplicable será el general del 21% (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 AA.PP., teniendo en cuenta que el tipo impositivo a aplicar caso de referirse a certificaciones de obra o entregas definitivas relativas a viviendas será del 10% (antes el 8%).
- Cuando los pagos anticipados se hayan realizado con anterioridad a 1/09/2012, y correspondan a operaciones que deban entenderse aún no producidas, las cuotas devengadas relativas a los citados pagos no deberán ser objeto de modificación (art. 75.Dos LIVA).

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

(Consulta V0602-10; 26/03/2010)

2) OPERACIONES DE TRACTO SUCESIVO: FORMA DE PROCEDER.

- Con independencia de que el destinatario del servicio de tracto sucesivo sea una AA.PP u otro tipo de sujeto pasivo del impuesto, en este caso (suministros; alquileres, rentings, etc...), **el nuevo tipo impositivo resultará aplicable a las contraprestaciones exigibles con posterioridad a 1/09/2012, aunque se correspondan con períodos de consumo anteriores a dicha fecha**.

- Se entenderá, con generalidad, para aquellos casos en los que no existen cláusulas contractuales que permiten establecer de forma clara en que momento se produce la exigibilidad de la contraprestación, que dicha exigibilidad se concreta **en aquel momento en el que, de manera habitual y cronológica, se pone de manifiesto la corriente de pagos por la que se cancelan las contraprestaciones**. Por ejemplo, para facturas emitidas en fecha 30 de cada mes, si el pago se viene efectuando históricamente el día 10 del mes siguiente, este día 10 será el que marcará el devengo del impuesto (momento de exigibilidad). Tratándose del 10 de septiembre, debería aplicarse el nuevo tipo del 21%.

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

(CONSULTA V2452-09; 02-11-2009 y CONSULTA V2835-09; 29-12-2009)

NORMATIVA APLICABLE

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

(CONSULTA V2452-09; 02-11-2009 y CONSULTA V2835-09; 29-12-2009)

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

(CONSULTA V2452-09; 02-11-2009 y CONSULTA V2835-09; 29-12-2009)

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

(CONSULTA V2452-09; 02-11-2009 y CONSULTA V2835-09; 29-12-2009)

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.

III.- FACTURACIÓN POSTERIOR AL DEVENGO

La expedición de las facturas o documentos sustitutivos debe hacerse en el momento en que se realiza la operación sujeta, salvo en los supuestos en que se destinatario sea un empresario profesional en su condición de tal. En estos casos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 9 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones de facturación, la factura o documento que la sustituya, deberá expedirse en el plazo de un mes contado a partir del momento de realizarse la operación, y en todo caso antes del día 16 del mes siguiente a aquel en el que se haya producido el devengo del impuesto.

Por tanto, habrá operaciones realizadas durante el mes de agosto de 2012, que devenguen el IVA correspondiente en dicho mes, pero cuya facturación se produzca durante el mes posterior, una vez en vigor los tipos incrementados del impuesto. El tipo impositivo en estos casos será el vigente en el momento del devengo, 8% o 18% según corresponda, con independencia del momento de emisión de la factura o documento sustitutivo o del momento del abono de las mismas.

IV.- PRESUPUESTOS

Los presupuestos de operaciones sujetas al IVA que se hayan entregado con anterioridad al 1/09/2012, en los que se hubiera consignado el tipo de IVA reducido al 8% o general al 18%, sin que se haya producido un pago anticipado, verán incrementado el tipo impositivo aplicable a la operación, cuando se devengue el impuesto correspondiente a la misma, pasando a ser del 10% o del 21% respectivamente.