

" Soluciones de Ley a su alcance "

PROBLEMÁTICA SUBIDA DEL IVA

Los apartados uno, dos y tres del **artículo 79 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010**, realizaron las siguientes modificaciones de la **Ley 37/1992** (en adelante "LIVA"), que surtirán **efectos a partir del 1 de julio de 2010**:

- El tipo general que actualmente es **del 16% se elevará hasta el 18%**.
- El actual tipo reducido **del 7% se elevará hasta el 8%**, sin que se prevea ninguna modificación en lo que se refiere a las categorías de bienes y servicios a las que actualmente les resulta aplicable.
- No se modificará el tipo "superreducido" del 4% previsto actualmente para determinadas categorías de bienes y servicios.

Conforme a lo previsto en el artículo 90, apartado dos de la LIVA, *"el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo de la misma."*

Por tanto, para la determinación del tipo del IVA aplicable a una operación habrá que estar, **en primer lugar**, a lo dispuesto por los artículos 75 a 77 LIVA, que son los que regulan el devengo del IVA, para determinar cuándo se ha producido el devengo de aquélla y, a **continuación**, concretar cuál es el tipo impositivo aplicable, según la normativa vigente en ese momento.

1. Pagos anticipados.

Quando se realizan pagos anteriores al momento de realizarse una operación imponible en el IVA, la LIVA establece en el artículo 75, apartado dos la exigibilidad del Impuesto (devengo anticipado) por la cuantía de dicho anticipo. El tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento en que dichos pagos se realicen efectivamente.

En el supuesto de haberse modificado los tipos impositivos entre el momento de la exigibilidad del pago anticipado y el momento de realizarse el hecho imponible (la entrega o la prestación del servicio), no deberá rectificarse la repercusión efectuada en el pago anticipado, debiendo repercutirse el nuevo tipo impositivo **sólo** sobre el resto de la base imponible que queda por abonar.

En este punto, conviene recordar que la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda (26-3-2010, Nº consulta V0602-10), basándose en los criterios establecidos por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de febrero de 2006, asunto C-419/02, ha indicado que *"los pagos a cuenta realizados con anterioridad al 1 de julio de 2010, correspondientes a operaciones cuyo devengo, conforme al artículo 75 LIVA, tenga lugar con posterioridad a esa fecha, determinarán en esa proporción el devengo del Impuesto calculado conforme a los tipos impositivos vigentes cuando se efectúen, **siempre que los bienes o servicios a que se refieran [los pagos anticipados] estén identificados con precisión.**"*

" Soluciones de Ley a su alcance "

En estas circunstancias, el tipo impositivo correspondiente a dichos pagos a cuenta no deberá ser objeto de rectificación alguna aún cuando la realización de la operación a la que se refieran y, por tanto, el devengo determinado por aplicación del artículo 75 LIVA, tenga lugar con posterioridad al 30 de junio de 2010."

Veamos con un **ejemplo** la aplicación práctica de lo anterior:

*La empresa Y con fecha **15 de junio de 2010** hace un pedido de 10 ordenadores a la entidad WORD por un importe de 5.450 €. En el momento de hacer el pedido ha satisfecho 450 € como pago a cuenta, recibiendo la correspondiente factura por dicho anticipo en la que se identifican expresamente los bienes que se entregarán (ordenadores). Los ordenadores se entregan el **15 de julio de 2010**.*

Por el pago anticipado se repercute el tipo impositivo del 16% que es el vigente en el momento de realizarse aquél (art. 75.Dos LIVA). En el momento de la entrega (15-7- 2010) se produce el devengo de la misma y se repercute el tipo del 18% sobre el resto de la base imponible (5.000 €). Por tanto, en la operación se habrán aplicado dos tipos impositivos diferentes, sin que proceda efectuar regularización alguna respecto del tipo aplicado al pago anticipado.

2. Supuestos de modificación de la base imponible. Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

Con posterioridad a la realización de las operaciones sujetas al IVA se pueden producir determinadas circunstancias que cambien las condiciones en que se realizaron las mismas, lo que determinará la modificación de la base imponible del IVA.

Los supuestos de modificación de la base imponible, contemplados en el artículo 80 LIVA, son los siguientes:

- Devolución de los envases o embalajes reutilizables.
- Descuentos y bonificaciones concedidos con posterioridad a la realización de las operaciones (rappels), debidamente justificados.
- Operaciones que quedan sin efecto, total o parcialmente.
- Revisión de precios.
- Créditos impagados.

En todos estos casos, así 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

" Soluciones de Ley a su alcance "

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".

3. Operaciones de tracto sucesivo o continuado. Arrendamientos. Suministros: agua, gas, electricidad y teléfono (modalidad contrato).

En las operaciones de tracto sucesivo o continuado y, en particular, en los arrendamientos y en los suministros, **el IVA se devenga en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprende cada percepción** (art. 75.Uno.7º LIVA), salvo que haya habido pagos anticipados.

Para determinar el devengo del IVA en estos casos, habrá que estar a los términos de los correspondientes contratos, en los que se fijará la fecha o período en que **sea exigible** el pago del precio correspondiente a las entregas realizadas o los servicios prestados (fecha de expedición de la factura, fecha de la lectura del contador, al final del período vencido, período de tiempo determinado, etc.), **con independencia** de: los períodos en que se hubiesen consumido dichos bienes o servicios, de la fecha de expedición de la correspondiente factura y de que el pago efectivo del precio se realice en un momento posterior.

Por ejemplo, en los contratos de arrendamiento, en la medida en que el devengo del IVA tiene lugar con arreglo a la exigibilidad del precio, resultará plenamente ajustado a Derecho repercutir el tipo impositivo del 18 por ciento cuando dicha exigibilidad se produzca con posterioridad al 1 de julio de 2010, aunque se corresponda con un período de arrendamiento anterior a esa fecha.

Veamos con unos **ejemplos** la aplicación práctica de lo anterior:

El día 15-4-2010 se formaliza un contrato de arrendamiento de un local de negocios cuya renta mensual resultará exigible:

- a) el día 14 de cada mes.*
- b) el día 1 de cada mes.*
- c) El día 15 de cada mes.*

El devengo del IVA del período 15-6-2010 al 14-7-2010, en cada caso, será el siguiente:

- a) En este supuesto, el 14 de julio de 2010 será exigible la renta mensual, repercutiéndose el tipo impositivo del 18 por ciento, aunque parte del período mensual de arrendamiento sea anterior al 1-7-2010 que es cuando se aplican los nuevos tipos del IVA.*
- b) En este supuesto, el 1 de julio de 2010 será exigible la renta mensual, repercutiéndose el tipo impositivo del 18 por ciento, aunque parte del período mensual de arrendamiento sea anterior al 1-7-2010 que es cuando se aplican los nuevos tipos del IVA.*
- c) En este supuesto, el 15 de junio de 2010 será exigible la renta mensual, repercutiéndose el tipo impositivo del 16 por ciento, aunque parte del período mensual de arrendamiento sea posterior al 1-7-2010 que es cuando se aplican los nuevos tipos del IVA.*

" Soluciones de Ley a su alcance "

Una asesoría fiscal tiene suscrito un contrato de asesoramiento continuado con un cliente. Según dicho contrato, la asesoría expedirá el día 25 de cada mes la factura mensual de sus servicios por un importe de 600 euros para abonarse a 20 días.

En este supuesto, estamos ante un contrato de tracto sucesivo o continuado por lo que el devengo del IVA correspondiente a los servicios del mes de junio de 2010, se producirá el 15 de julio de 2010, fecha en que es exigible el pago del precio de los servicios de asesoría, por lo que se deberá repercutir el tipo impositivo del 18 por ciento sobre el importe total de la contraprestación (600 euros).

4. Facturación posterior al devengo.

Las facturas o documentos sustitutos 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.

De ello se deduce que existirán operaciones que se devenguen **con anterioridad al 30 de junio de 2010**, pero su facturación, según lo expuesto en el párrafo anterior, se realice con posterioridad a dicha fecha. En estos casos, el tipo impositivo aplicable, que debe recordarse que se aplica el vigente en el momento del devengo (artículo 90.Dos LIVA), será el del 16, el del 7 ó el del 4 por ciento.

5. Contratación administrativa.

Particular importancia tiene una variación de los tipos impositivos del IVA en el supuesto de la contratación administrativa, dado que, en el momento en el que se formula la oferta por el licitador hay que determinar el tipo impositivo aplicable en el IVA y, sin embargo, cuando se produzca el devengo de la operación debe aplicarse el nuevo tipo impositivo vigente en ese momento que, obviamente, puede ser diferente al estimado en la oferta formulada.

Así, el artículo 88, apartado uno de la LIVA establece lo siguiente: *"Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.*

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al Impuesto cuyos destinatarios fuesen 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 Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido."

" Soluciones de Ley a su alcance "

Por su parte, el artículo 25 del Reglamento del IVA (en adelante "RIVA") dispone que, en relación con lo dispuesto en el artículo 88, apartado uno, de la LIVA, los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del Impuesto.

El artículo 75, apartado 2 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (BOE del 31), dispone que *"el precio del contrato podrá formularse tanto en términos de precios unitarios referidos a los distintos componentes de la prestación o a las unidades de la misma que se entreguen o ejecuten, como en términos de precios aplicables a tanto alzado a la totalidad o a parte de las prestaciones del contrato. En todo caso se indicará, como partida independiente, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que deba soportar la Administración."*

Por otro lado, el artículo 129, apartado 5 de la Ley de Contratos del Sector Público, establece que *"en la proposición deberá indicarse, como partida independiente, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que deba ser repercutido."*

Con motivo de la elevación del tipo impositivo general del IVA realizada en el año 1992, que pasó del 12 al 13 por ciento, la Dirección General de Tributos (DGT) emitió la Circular 2/1992, de 22 de enero, por la que se dictaban los criterios para la aplicación del IVA en los contratos del Estado, cuando se produce una variación del tipo impositivo (B.O.M.E.H número 4/1992). Dada la similitud con la variación de tipos que se producirá el 1-7-2010, estos criterios son totalmente aplicables en su caso.

En la parte dispositiva de la citada Circular, se estableció lo siguiente: *"Primera.- Los contratos celebrados por la Administración Pública que se encuentren pendientes de ejecución, en todo o en parte, el día 1 de enero de 1992, en cuyos precios de oferta respectivos se hubiese incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el artículo 25 de su Reglamento, y respecto de los cuales, de acuerdo con la normativa vigente, no se hubiese devengado dicho Impuesto, se cumplirán abonando al contratista el precio cierto de aquellos contratos incrementado en la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al momento en que se devengue el Impuesto en las operaciones sujetas al mismo.*

En particular, en las certificaciones de obra expedidas después del 31 de diciembre de 1991, la cantidad a abonar al contratista por las entidades públicas será la que resulte de añadir al precio cierto la cuota del Impuesto calculada al tipo del 13 por ciento. Asimismo, en las certificaciones de obra expedidas antes del día 1 de enero de 1992, satisfechas con posterioridad a dicha fecha y que no correspondan a entregas de obras, totales o parciales, efectuadas antes de 1992, la cantidad a abonar será, igualmente, la que resulte de añadir al precio cierto la cuota del Impuesto calculada al 13 por ciento.

Segunda.- A estos efectos, se entenderá por precio cierto el de adjudicación menos la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido calculada al tipo vigente en el momento de la adjudicación del contrato. Asimismo, el precio de adjudicación ha de entenderse con las modificaciones contractuales que pudieran afectarle, tales como proyectos reformados, revisiones de precios o cualquier otro concepto, como consecuencia de la aplicación de normas legales existentes al efecto."

" Soluciones de Ley a su alcance "

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.

En resumen, en los contratos que se formalicen con la Administración, en cuyos precios de oferta se hubiera incluido el tipo vigente en dicho momento (art. 88.Uno LIVA), que se encuentren **pendientes de ejecución**, en todo o en parte, **el 30 de junio de 2010**, respecto de los cuales no se hubiese devengado el mismo, se cumplirán abonando al contratista el **precio cierto** de dichos contratos incrementado en la cuota del IVA (al nuevo tipo del 18 o del 8 por ciento, que resulte aplicable) correspondiente al momento en que se produzca el devengo de la operación. Por **precio cierto** se entiende **el de la adjudicación menos la cuota del IVA calculada al tipo vigente en el momento de la formalización del contrato.**

Asimismo, el precio de adjudicación ha de entenderse con las modificaciones contractuales que pudieran afectarles, tales como proyectos reformados, revisiones de precios o cualquier otro concepto, como consecuencia de la aplicación de normas legales existentes al efecto.

Veamos con un **ejemplo** la aplicación práctica de lo anterior:

En el año 2009 la empresa X formalizó con la Administración Pública un contrato para la construcción de un colegio público. El precio ofertado por el que se adjudicó dicho contrato fue de 375.000 euros (IVA incluido). El tipo impositivo vigente era el del 16%. El 30 de junio de 2010 está pendiente de ejecutar y entregar el 50% de la obra, circunstancia que ocurrirá el 1 de octubre de 2010. Para calcular el IVA devengado que se repercutirá en esta última fecha deberán realizarse las siguientes operaciones:

*-Cálculo de la base imponible: (Precio de oferta con IVA/100+tipo IVA) x 100=
375.000/100+16)x100=323.275,86€*

Cuota de IVA devengada el 1-10-2010:

*Base imponible= 161.637,93 (50% del total ofertado)
Cuota de IVA repercutida= 18% x 161.637,93= **29.094,83€***

*Por tanto, el **importe total** que debería abonar el 1 de octubre de 2010 la Administración Pública contratante a la empresa X, será de **190.732,76€***

6. 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 los supuestos de **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.

" Soluciones de Ley a su alcance "

En estos supuestos, determinados sujetos pasivos, particularmente aquellos que realizan operaciones de suministros (agua, gas, electricidad y teléfono, modalidad contrato), que 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, **pueden 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 30-9-2010.

7. Presupuestos.

Cuando se realicen presupuestos, antes de 1-7-2010, en los que se hubiera consignado el tipo general o reducido, del 16 o del 7 por ciento, respectivamente, sin realizarse pagos anticipados, si la operación respectiva se devenga después de esa fecha, el tipo impositivo que debe aplicarse será el del 18 ó el 8 por ciento.