

**CIRCULAR INFORMATIVA SOBRE LA MODIFICACIÓN DE LOS  
TIPOS IMPOSITIVOS DE IVA**

***Información facilitada por el Área fiscal de Gómez Acebo & Pombo:***

El próximo 1 de julio, entrará en vigor la subida de los tipos impositivos de IVA aprobada en la Ley 26/2009, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010. Dicha subida supone la elevación del tipo impositivo general del Impuesto sobre el Valor Añadido del 16% hasta el 18%, y del tipo de gravamen reducido del 7% hasta el 8%. El tipo súper reducido del 4% no se ve modificado.

Adicionalmente, las compensaciones del Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca han sido modificadas, pasando del 9% al 10% el porcentaje a aplicar en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones, y del 7,5% al 8,5% el porcentaje a aplicar en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

Mediante la presente circular destacamos las principales cuestiones desde un punto de vista práctico que hay que tener en cuenta en relación con la aplicación de los nuevos tipos de IVA.

**Tipo impositivo aplicable: devengo del Impuesto.**

Como norma básica, el criterio temporal aplicable para determinar el tipo impositivo de IVA es el criterio del devengo. De este modo, el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo del impuesto.

En las entregas de bienes el devengo se produce, como regla general, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente. En cambio, la regla general en las prestaciones de servicios es que el devengo se produce cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

Es por ello que serán estas fechas las que nos determinarán si aplicar a cada operación los antiguos o los nuevos tipos de IVA. Es la aplicación de este criterio del devengo lo que posibilita que existan facturas expedidas con posterioridad al 30 de junio en las que se reflejen los tipos impositivos de IVA vigentes con anterioridad al 1 de julio. Convendrá tener presente para estos casos que la normativa de facturación exige consignar en las facturas la fecha en que se hayan efectuado las operaciones o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

No obstante todo lo anterior, existen algunas excepciones a las reglas generales del devengo y algunos casos particulares que es necesario comentar:

- **Realización de pagos anticipados:**

Por excepción a las reglas generales, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará al tiempo del cobro total o parcial del precio, y por los importes efectivamente percibidos.

A este respecto, la Dirección General de Tributos (DGT) ha confirmado a través de sus respuestas a varias consultas, que en los pagos anticipados realizados con anterioridad al 1 de julio de 2010, correspondientes a operaciones cuya realización y por tanto devengo tenga lugar con posterioridad a esa fecha, el tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento en que tales pagos se realicen efectivamente (por tanto, en este caso 4%/7%/16%). En estas circunstancias, el tipo impositivo aplicado a dichos pagos a cuenta no deberá ser objeto de rectificación alguna aun cuando la realización de la operación a la que se refieren tenga lugar con posterioridad al 30 de junio de 2010.

No obstante, la DGT, amparándose en la jurisprudencia comunitaria, ha introducido una restricción: para que el tratamiento expuesto en el párrafo anterior sea aplicable, se hace necesario que los bienes o servicios a que se refieran los pagos anticipados estén identificados con precisión.

Así, no estarán comprendidos dentro del concepto de pago anticipado, por ejemplo, "la entrega de una cantidad a tanto alzado que se abone por unos bienes señalados de forma general en una lista que pueda modificarse en cualquier momento de mutuo acuerdo entre el comprador y el vendedor y de la que el comprador puede elegir, en su caso, algunos artículos en virtud de un acuerdo que en todo momento pueda resolver unilateralmente, recuperando la totalidad del pago anticipado no utilizado". En definitiva: no se podrá acudir a ésta o similares fórmulas para eludir la aplicación de los nuevos tipos impositivos del IVA, ya que un pago anticipado anterior a 1 de julio de 2010 en el que no se identifiquen con precisión los bienes o servicios a que se refiere no devengará el tipo impositivo del momento del pago (4%/7%/16%) sino el vigente a la fecha en que se produzca la entrega del bien o la prestación del servicio, que si es posterior a 30 de junio será el 4%/8%/18%.

- **Operaciones de tracto sucesivo o continuado (contratos de arrendamiento o suministro):**

El devengo del impuesto en este tipo de operaciones se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. Es decir, procederá el gravamen a los nuevos tipos impositivos cuando se trate de contraprestaciones exigibles contractualmente con posterioridad al 30 de junio de 2010, aunque se correspondan con períodos de consumo anteriores a esa fecha.

Por tanto, en aquellas operaciones cuya contraprestación sea exigible contractualmente antes del 1 de julio de 2010, incluso aunque su pago material se realice a un momento posterior, los tipos impositivos aplicables serán los actualmente vigentes (4%/7%/16%). A tales efectos, la fecha de la factura que se expida o un eventual retraso en su pago no modificarán el devengo del impuesto el cual, como se

ha indicado, tiene lugar de acuerdo con la exigibilidad contractual de las correspondientes prestaciones de servicios.

- **Presupuestos:**

Es posible que surjan también dudas sobre qué tipo impositivo aplicar cuando entre la fecha del presupuesto y la de realización de las operaciones recogidas en el mismo haya variado el tipo impositivo. En estos casos, el tipo impositivo aplicable a las operaciones será el vigente en el momento en que dichas operaciones se realicen, esto es, cuando las mismas se devenguen conforme a la normativa del IVA, con independencia del tipo impositivo que se hubiera consignado en el momento de realizar el presupuesto.

- **Rectificación de facturas:**

Otra cuestión que se puede plantear es el tipo impositivo que debe figurar en las facturas rectificativas que se emitan a partir del 1 de julio del 2010 como consecuencia de la modificación de facturas a las que se les aplicó el tipo impositivo vigente con anterioridad a dicha fecha. A este respecto, la Dirección General de Tributos ha concluido que en la factura rectificativa que se expida se deberá consignar el mismo tipo impositivo que en la factura rectificada, que debió ser el que estaba vigente en el momento del devengo del IVA. En resumen, no se consigna el tipo vigente en el momento de efectuarse la rectificación que corresponda, sino el que resulta aplicable de acuerdo con el devengo del impuesto.

Este criterio es aplicable para el caso de facturas rectificativas motivadas por devoluciones y rappelés. Para el caso de rappelés anuales por volumen de compras, se tendrá en cuenta el tipo impositivo aplicado en cada período en el que estuvieron vigentes los correspondientes tipos impositivos a los que correspondan los rappelés.

- **Contratos con el sector público y certificaciones de obra:**

Los contratos suscritos con el sector público pueden plantear problemas respecto al tipo impositivo a aplicar ya que las ofertas se realizan incluyendo el IVA.

Respecto a esta cuestión la Dirección General de Tributos en sus recientes contestaciones remite al criterio que se aplicó en el año 1992 cuando se produjo también una elevación del tipo impositivo general del 12% al 13%.

El mencionado criterio a seguir, pues, cuando exista una variación del tipo impositivo y existan contratos vigentes con la Administración Pública, básicamente lo podemos sintetizar en las siguientes dos premisas:

**1)** El tipo que debe aplicarse será aquel que esté vigente en el momento de devengo de las operaciones, con independencia de cuál hubiese sido el tipo impositivo que se fijó en la oferta.

**2)** La Administración destinataria será la que deberá soportar el aumento en el tipo del IVA, lo cual podrá suponer en la práctica un aumento en el importe a satisfacer en relación al precio de adjudicación que se fijó en la oferta.

Mención especial requieren las certificaciones de obra. Recordemos que estas certificaciones no llevan aparejado el devengo del IVA, a no ser que impliquen pagos anticipados o la entrega de obra.

Pues bien, la DGT ha confirmado los siguientes criterios en lo que respecta a las certificaciones de obra:

**1.º** Se aplicará el tipo impositivo del 7%/16% a las certificaciones de obras que no hayan sido objeto de recepción pero cuyo pago efectivo se produzca con anterioridad al 1 de julio de 2010.

**2.º** Asimismo, se aplicará el tipo impositivo del 7%/16% a las certificaciones finales, ya sean totales o parciales, que documenten obras que hayan sido objeto de recepción con anterioridad al 1 de julio de 2010 aun cuando su pago se produzca con posterioridad a dicha fecha.

**3.º** Se aplicará el tipo impositivo del 8%/18% a las certificaciones correspondientes a obras que sean objeto de recepción con posterioridad al 30 de junio de 2010, salvo que su importe se abone anticipadamente antes de esa fecha.

**4.º** No será procedente expedir factura rectificativa cuando para una misma obra una parte se grave al 7%/16% y otra al 8%/18%, como consecuencia de la correcta aplicación de los criterios del devengo. No obstante, en el supuesto de que se hubiera expedido una factura en la que se repercuta un tipo impositivo distinto al que corresponda, por una aplicación incorrecta de las reglas de devengo del IVA, se deberá expedir una factura rectificativa aplicando el tipo correcto.