

El 1 de septiembre de 2012 entra en vigor la modificación del tipo general y del tipo reducido del IVA aprobada en el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad de forma que el tipo general se eleva del 18 al 21% y el tipo reducido del 8 al 10%. De acuerdo con el artículo 75. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo aplicable en cada operación es el vigente en el momento del devengo. Por tanto, las operaciones devengadas a partir del 1 de septiembre determinarán la aplicación del tipo general del 21% o, en su caso, el tipo reducido del 10%. Se plantean diversas situaciones que se sintetizan a continuación:

a) Expedición de la factura en fecha distinta al devengo. (Art. 6.1.i del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación)

El tipo aplicable es independiente de la fecha de expedición de la factura, de tal forma que, cuando la fecha en la que se realizan las operaciones (devengo) o aquella en la que se haya recibido el pago anticipado sea diferente de la fecha de expedición, prevalecerán las primeras, aunque haciendo constar ambas fechas en la factura.

Ejemplo:

Fecha de realización de la operación: 30 de agosto de 2012.

Fecha de expedición de la factura: 15 de septiembre de 2012.

Se aplicará el tipo impositivo vigente a la fecha de devengo (8% o 18%), haciendo constar en la factura ambas fechas.

b) Pagos anticipados anteriores al 1 de septiembre de 2012. (Art. 75. Dos de la Ley 37/1992)

Se aplica el tipo vigente en el momento del abono efectivo del pago anticipado, sin que deba ser objeto de rectificación alguna cuando la operación a que corresponde se realice a partir del 1 de septiembre de 2012.

Ejemplo:

Contrato de compra de un vehículo celebrado el 20 de julio de 2012, siendo el precio de transmisión 20.000 euros.

Anticipo satisfecho el 20 de julio de 2012 de importe 10.000 euros: se aplica el 18%.

Entrega del vehículo el 3 de septiembre con pago de 5.000 euros, quedando pendiente un plazo de 5.000 euros con vencimiento el 1 de octubre: se aplica el 21% a los 10.000 euros restantes aún cuando parte del precio no se haya de pagar hasta octubre.

Debe destacarse que la no procedencia de la rectificación de tipos con ocasión de los pagos anticipados, según la consulta de la DGT V0603-10 de 26 de marzo de 2010, requiere que los bienes o servicios a que corresponda la operación estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta.

c) Operaciones de tracto sucesivo. Arrendamientos, suministros de luz, teléfono. (Art. 75. Uno. 7º de la Ley 37/1992)

Se aplica el tipo impositivo vigente en el momento que sea exigible la contraprestación (momento en que se produce el devengo del impuesto).

Ejemplo:

Suministro de luz o servicio telefónico del período 15 de agosto al 15 de septiembre de 2012, estando pactado que el recibo del consumo se gire el 15 de septiembre.

El devengo se produce el 15 de septiembre, por lo que se aplica a todo el suministro el tipo del 21% aunque parte se corresponda con períodos de consumo anteriores al 1 de septiembre de 2012.

Si las cuotas de abono fijas de un servicio telefónico, se facturan anticipadamente junto al importe del consumo exigible con posterioridad a la prestación del servicio, en cada momento se repercutirá el IVA en función de la fecha en que sea exigible el total de la contraprestación. (Consulta de la DGT V1056-10, de 19 de mayo de 2010).

Ejemplo:

a) Factura del mes de agosto (exigible el 15 de agosto de 2012):

- Cuotas fijas de agosto y septiembre (servicio de conexión y alquiler de terminal): 30 euros.

- Consumo del mes de junio y julio: 40 euros.

Aunque se facture la cuota de abono de septiembre, se aplica el tipo del 18% al ser exigible antes del 1 de septiembre de 2012.

b) Factura del mes de octubre (exigible el 15 de octubre de 2012):

- Cuotas fijas de octubre y noviembre: 30 euros

- Consumo del mes de agosto y septiembre: 40 euros

Al ser exigible en octubre, se aplicará el tipo del 21% a la facturación del consumo del mes de agosto.

-Contrato de teléfono en la modalidad de prepago. El devengo del IVA se produce al efectuar el pago, con independencia de cuando se realice el consumo efectivo. Al igual que en los pagos anticipados, se requiere la clara identificación de los servicios que se van a prestar. (Consulta de la DGT V1006-10, de 14 de mayo de 2010).

d) Descuentos posteriores a la realización de la operación. Corrección de errores. (Art. 80. Dos de la Ley 37/1992)

Los descuentos posteriores a la realización de la operación llevan aparejada una modificación de la base imponible y la expedición de una factura rectificativa. Se aplicará el tipo impositivo vigente en el momento del devengo de la operación u operaciones a que se refiere.

Ejemplo:

En julio de 2012 se adquiere un producto por importe de 10.000 euros, aplicando el tipo impositivo del 18%.

Si en el mes de octubre de 2012 nos otorgan un descuento del 10% debido a que el producto tenía defectos, se aplicará al descuento el tipo del 18%, el vigente en julio de 2012.

Es decir, el descuento sería de 1.000 € x 18 %.

- Si el descuento resulta de una **devolución de mercancías** o cualquier otra circunstancia que da lugar a una modificación de la base imponible, se aplica el criterio señalado.

- Si el descuento deriva del volumen de ventas (**rappel**) de un determinado periodo, que puede comprender operaciones al 18% y al 21%, se modificará la base imponible y la correspondiente cuota del IVA teniendo en cuenta esta circunstancia, es decir, se rectificará considerando la parte del año a que correspondan las operaciones que dan lugar al descuento, aplicando a cada periodo el tipo que estuviera vigente.

En general, cualquier rectificación en una factura debida a un error se efectuará aplicando el mismo tipo impositivo de la factura que es objeto de rectificación. (Consulta de la DGT V0644-10, de 8 de abril de 2010).

e) Operaciones con Entes Públicos. (Art. 88. Uno de la Ley 37/1992 y art. 25 del RD 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del impuesto).

Según la normativa vigente, en las propuestas económicas realizadas a los Entes Públicos se entenderá incluido el IVA, de tal forma que en los pliegos de contratación administrativa se hará la salvedad de que las ofertas comprenden el precio de la contrata y el impuesto. (Consultas de la DGT V0602-10, de 26 de marzo de 2010 y V1211-10 de 1 de junio de 2010). No obstante, el tipo que deberá aplicarse será aquel que esté vigente en el momento del devengo de las operaciones, con independencia de cuál hubiese sido el tipo impositivo que se tuvo en cuenta al formular la correspondiente oferta.

Si el contrato celebrado con el Ente Público consiste en la ejecución de una obra cuyo pago se efectúa mediante **certificaciones de obra**, caben las siguientes variantes:

- *Si la obra está terminada.*- Se aplica el tipo de gravamen correspondiente a la fecha de entrega y recepción de la obra.

- *Si la obra no está terminada.*- Se aplica el tipo de gravamen de la fecha en que se cobre efectivamente la certificación, teniendo en cuenta que la fecha de la certificación no da lugar a devengo a efectos del IVA hasta que se cobra, debiendo expedirse la factura con ocasión del pago anticipado.

Ejemplo:

Si una certificación emitida el 15 de agosto de 2012 se hace efectiva el día 10 de septiembre se aplica el tipo del 21 por ciento, salvo que la obra objeto de recepción antes del 1 de septiembre de 2012.

Ejemplo:

El 1 de abril de 2012 una empresa formula una oferta por importe de 1.180.000 euros. El 1 de mayo recibe un pago anticipado de 590.000 euros, abonándose el resto al ejecutar el contrato el 3 de septiembre de dicho año.

a) Ejecución de obra a partir del 1 de septiembre de 2012, cuando está vigente el 21%. En este caso hay que determinar cuál es la base imponible de la operación, ya que la oferta se formuló con el IVA vigente al 18%. Posteriormente habrá que aplicar a las certificaciones de obra el tipo vigente en el momento del devengo, en este caso el 21%, salvo abonos anticipados.

Base imponible: $1.180.000 \times 100 = 1.000.000$

100 + 18

Tipo de IVA aplicable: 21 %

b) Pago anticipado efectuado el 1 de mayo de 2012:

Se aplicará el tipo impositivo del 18% a las certificaciones de obras que no hayan sido objeto de recepción pero cuyo pago efectivo se produzca con anterioridad al 1 de septiembre de 2012.

Base imponible: $590.000 \times 100 = 500.000$

100 + 18

IVA aplicable: 18 %

Cuota $500.000 \times 18 \% = 90.000$

Total operación = 590.000

c) Pago efectuado el 3 de septiembre de 2012:

Se aplica el 21 por ciento con independencia de cuál hubiese sido el tipo impositivo que se tuvo en cuenta al formular la correspondiente oferta.

Base imponible $590.000 \times 100 = 500.000$

100 + 18

IVA aplicable: 21 %

Cuota $500.000 \times 21 \% = 105.000$

Total operación = 605.000