

Comunicación 7/2010
Mayo 2010
Área Fiscal

Muy Sres. nuestros:

Les recordamos la información contenida en nuestra Comunicación 3/2010 respecto a que con efectos desde 01/07/2010, el tipo general del IVA pasará a ser del 18% (hasta esa fecha el 16%) y el tipo reducido del IVA pasará a ser del 8% (hasta esa fecha el 7%), sin que, por el contrario, sufra modificación el tipo súper reducido ni el recargo de equivalencia.

Pasamos a comentarles algunos criterios que ha sentado hasta la fecha la Dirección General de Tributos (Consultas V0602 y V0603 de 2010) sobre aspectos prácticos relacionados con la aplicación de los nuevos tipos de IVA.

1.- Frontera temporal del cambio de tipos impositivos

Los nuevos tipos deberán aplicarse a todas las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de 1 de julio 2010.

Recordemos que el Impuesto se devenga :

- a. En las entregas de bienes cuando tiene lugar su puesta a disposición del adquirente.
- b. En las prestaciones de servicios cuando se ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.
- c. En los arrendamientos, suministros, y en general en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.
- d. En las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores al hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

2.- Operativa en casos de cobros anticipados

Las entregas de bienes y/o prestaciones de servicios cuyo devengo sea posterior a 30/6/2010, en las que se hayan producido cobros con

anterioridad al 1/7/2010, implicarán que el devengo y la base imponible se escindan en dos partes.

La parte de base imponible correspondiente al cobro anticipado tributará al tipo actualmente vigente, mientras que el resto de base imponible correspondiente al devengo en la entrega/prestación tributará al tipo aumentado vigente a partir de 1/7/2010.

En estos casos, el tipo impositivo correspondiente a los pagos a cuenta no deberá ser objeto de rectificación alguna aún cuando la realización de la operación de entrega/prestación tenga lugar con posterioridad al 30/6/2010. Debe resaltarse, no obstante, que lo anteriormente citado rige sólo en cuanto los cobros anticipados ó entregas a cuentas realizadas lo sean para operaciones en las que los bienes y/o servicios a que se refieran estén identificados con precisión.

3.- Operativa en devoluciones/ descuentos/ y rappels.

Las modificaciones de la base imponible que se efectúen con posterioridad a 30/6/2010 pero se refieran a operaciones devengadas antes de esa fecha y por tanto en las que el Impuesto repercutido fue el actualmente vigente, deberán ser objeto de facturas rectificativas cuyo tipo impositivo será el mismo aplicado en la operación cuya base imponible se rectifica.

En definitiva, la modificación de la base no altera la fecha de devengo y por ello el tipo impositivo aplicable a la base imponible de la operación en la fecha de su devengo, será el mismo que se aplique a cualquier modificación posterior de esa base imponible.

Ello regirá pues, en las devoluciones, descuentos, créditos incobrables, y operaciones similares.

Asimismo regirá en los rappels, si bien en este caso, si su aplicación es anual, en nuestra opinión deberá diferenciarse el importe de rappel correspondiente a operaciones devengadas en el primer semestre de 2010 y el importe correspondiente a las del segundo semestre, todo ello a los efectos de la aplicación a unas del tipo impositivo vigente actualmente y a las otras el tipo impositivo aumentado.

4.- Operativa en arrendamientos y contratos de tracto sucesivo o continuado.

Se incluyen en este apartado los arrendamientos, los rentings, los suministros de luz, teléfono, agua, etc.

En este tipo de operaciones el devengo se produce cuando resulte exigible el precio (veáse 1,c), y la exigibilidad debe entenderse como la fecha en que contractualmente se tiene derecho a exigir el pago del precio.

Consiguientemente, si la fecha de exigibilidad del precio, según lo pactado contractualmente, es posterior al 30/6/2010, se aplicará el tipo de IVA aumentado y ello aunque la factura incluya suministros o cesiones que se han prestado anteriormente al 30/6/2010.

5.- Operativa en el Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Dicho régimen especial es aplicable a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas para su transmisión a terceros, y no sean sociedades mercantiles, ni empresarios que superen determinados volúmenes de facturación, ó hayan renunciado a este régimen, al régimen simplificado ó al régimen estimación objetiva, ni ejecuten determinadas actividades de transformación, elaboración y manufactura, y/o se encuentren incursos en otros casos regulados por la Ley del IVA.

La aplicación de este régimen especial implica que los empresarios titulares de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas y pesqueras no pueden deducir el IVA soportado y reciben de los empresarios adquirentes de esos productos una compensación a tanto alzado, cuyo porcentaje será asimismo aumentado a partir del 1/7/2010, de forma que el actualmente aplicable del 8% para productos naturales de explotaciones agrícolas y forestales pasará a ser del 10%, y el actualmente aplicable del 7% para productos naturales de explotaciones ganaderas y pesqueras pasará a ser del 8,5%.

Dado que no hay peculiaridades especiales en cuánto al devengo del Impuesto en este Régimen, será de aplicación a estas operaciones lo expuesto en los números anteriores.

Quedamos a su disposición para aclarar cualquier duda que se les plantee y aprovechamos la ocasión para saludarles atentamente.