

Comunicación 6/2012
Agosto 2012
Área Fiscal

Muy Sres. nuestros:

En nuestra Comunicación 5/2012 les informamos que a partir del 01/09/2012, el tipo general del IVA pasará a ser del 21% (hasta esa fecha el 18%) y el tipo reducido del IVA pasará a ser del 10% (hasta esa fecha el 8%). Asimismo, a partir de la indicada fecha quedan modificados los tipos impositivos del recargo de equivalencia y de la compensación aplicable en el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.

Ese cambio de los tipos impositivos genera cuestiones respecto a su incidencia en determinadas operaciones sujetas al Impuesto, por lo que pasamos a comentarles algunos 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 setiembre 2012. 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 se produzca a partir de 1/9/2012, en las que se hayan producido cobros con anterioridad a esa fecha, 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 1/9/2012.

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 a partir del 1/9/2012.

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 a partir de 1/9/2012 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, 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, deberá diferenciarse el importe de rappel correspondiente a operaciones devengadas con anterioridad a 1/9/2012 y el importe correspondiente a las devengadas a partir de la citada fecha, 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.

La normativa civil no establece una definición y distinción entre contratos de tracto único y de tracto sucesivo, no estando pues legalmente tipificados los requisitos que debe reunir un contrato para ser calificado como de tracto sucesivo. La distinción entre unos y otros (contratos de tracto único y de tracto sucesivo) es una elaboración que resulta de la doctrina de los comentaristas legales. En esencia la distinción viene marcada por la influencia que en la ejecución del contrato y cumplimiento de las prestaciones pactadas pueda desempeñar el "tiempo". En un contrato de tracto único, la prestación se cumple en un momento temporal único (p.e compraventa, permuta). En un contrato de tracto sucesivo la prestación se cumple de forma repetida o continuada en el *tiempo* (p.e arrendamiento).

La Ley del IVA establece que el devengo del Impuesto en el caso de arrendamientos, suministros y operaciones de tracto sucesivo o continuado tiene lugar en el momento en que resulte exigible el precio (véase 1.c).

Esa especial regla de devengo rige pues en los arrendamientos, los rentings, los suministros de luz, teléfono, agua, etc. En base a ello, en las facturas de los citados suministros cuyo importe sea exigible a partir de 1/9/2012 será repercutible el tipo impositivo del 21% y ello aún cuando el período facturado corresponda, en todo ó en parte, a suministros realizados con anterioridad a 1/9/2012.

Por otra parte, muchas Compañías tendrán suscritos contratos de servicios en los que la prestación pactada se ejecute por el prestador de forma continuada o ininterrumpida en un determinado período temporal. Ese sería el caso (sujeto a la revisión de cada caso y contrato) de servicios como los de vigilancia, mantenimiento, seguridad, limpieza, etc., en los cuáles el devengo del IVA se producirá en el momento en que resulte exigible el precio, implicando pues que servicios de meses anteriores a setiembre 2012 sean facturados con repercusión del tipo impositivo del 21% siempre y cuando esté pactado que el pago de la factura se produzca a partir de 1/9/2012.

Debemos resaltar que en las operaciones cuyo devengo de IVA se produce cuando es exigible el precio, si el proveedor emite la factura con anterioridad al devengo del IVA (antes de la exigibilidad del precio), el destinatario de la misma deberá tener presente que el IVA repercutido en la referida factura será deducible en el período impositivo mensual/trimestral en que se haya producido el devengo de la operación.

Lo expuesto en el anterior apartado conlleva que en las declaraciones de IVA de julio y agosto no deberían deducirse cuotas de IVA al tipo del 21%, ya que si se han recibido facturas con el tipo impositivo del 21% ello será debido a que el devengo de esas operaciones se producirá a partir de setiembre.

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 incurso 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 1/9/2012, de forma que el actualmente aplicable del 10% para productos naturales de explotaciones agrícolas y forestales pasará a ser del 12%, y el actualmente aplicable del 8,5% para productos naturales de explotaciones ganaderas y pesqueras pasará a ser del 10,5%.

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.