

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO – I.V.A.  
MODIFICACIÓN DE DETERMINADOS TIPOS IMPOSITIVOS CON EFECTOS  
1º DE JULIO 2010.**

La Ley 26/2009 de Presupuestos Generales del Estado para el 2010, estableció la **modificación de determinados tipos impositivos del IVA con efectos a partir del día 1 de julio**, de forma que desde dicha fecha serán de aplicación los siguientes:

TIPOS IMPOSITIVOS	HASTA EL 30/06/2010	DESDE EL 01/07/2010
GENERAL	16 %	18 %
REDUCIDO	7 %	8 %
SUPERREDUCIDO	4 %	4%
COMPENSACIÓN EN LA ENTREGA DE PRODUCTOS NATURALES DE EXPLOTACIONES AGRICOLAS O FORESTALES	9 %	10 %
COMPENSACIÓN EN LA ENTREGA DE PRODUCTOS NATURALES DE EXPLOTACIONES GANADERAS O PESQUERAS	7,5 %	8,5 %

RECARGOS DE EQUIVALENCIA	HASTA EL 30/06/2010	DESDE EL 01/07/2010
GENERAL	4 %	4 %
ENTREGAS DE BIENES OBJETO DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LAS LABORES DEL TABACO	1,75 %	1,75 %
REDUCIDO	1 %	1 %
SUPERREDUCIDO	0,5 %	0,5 %

La modificación que se establece descrita anteriormente, puede dar lugar a determinadas cuestiones relativas tanto a la presentación de la auto declaración-liquidación tributaria Mod. 303 correspondiente a los períodos (trimestrales o mensuales) posteriores al 30 de junio 2010 en los que pueden coexistir diferentes tipos impositivos, así como en que momento a partir del cual resultarán de aplicación los nuevos tipos impositivos ante la existencia de distintos supuestos en determinadas operaciones como por ejemplo: operaciones que originan pagos anticipados; operaciones de tracto sucesivo; contratos con las Administraciones públicas, o bien, determinados supuestos de modificación de la base imponible por descuentos y bonificaciones posteriores a la realización de la operación, o por créditos incobrables.

A este respecto, existe una comunicación de la AEAT informando sobre algunas de las cuestiones anteriores y que a continuación transcribimos, así como el procedimiento a seguir en las operaciones descritas anteriormente sustentado mediante consultas tributarias vinculantes emitidas por la Direccion General de Tributos y que también describiremos a continuación.

**ASPECTOS MÁS DESTACADOS DEL COMUNICADO EMITIDO POR LA AEAT:**

*1.- Consideraciones respecto a la modificación de los tipos impositivos:*

*a) En las autoliquidaciones de IVA correspondientes a los períodos iniciados desde julio de 2010 (correspondientes al mes 07 o al 3 T), se puede dar la situación de que en un mismo período de liquidación hayan de reflejarse operaciones gravadas según los nuevos tipos impositivos ( 18%, 8%) junto con otras devengadas en períodos anteriores y a las que les sean de aplicación los tipos vigentes hasta el 30 de junio (p.e supuestos de modificación de base*

*imponible, regularización de ventas en régimen de viajeros, regularizaciones del artículo 89.5 LIVA, etc. a los que se les aplica los tipos del 7% ó 16%).*

*En estos supuestos deberá consignarse en las casillas 01 y 04 la suma algebraica de las bases imponibles. De igual forma se procederá con las casillas correspondientes a las cuotas devengadas.*

*En cuanto a las casillas relativas a los tipos impositivos, se consignará el tipo resultante del cociente entre la cuota y la base imponible declaradas, cualquiera que sea el resultado y si este cociente no da un número entero, se hará constar los dos primeros decimales del número resultante.*

*Ejemplo: IVA general al tipo del 18 % (anterior del 16%)*

*Base imponible del 3T = 40.000 €*

*Modificación base imponible créditos incobrables de periodos anteriores (-20.000 €)*

*Cuota = 40.000 x 0,18 - 20.000 x 0,16 = 4.000 €*

*Tipo medio = 4.000 / 20.000 = 20 %*

*Cumplimentación del modelo 303:*

*Casilla 01: 20.000 € (40.000-20.000)*

*Casilla 02: 20% (4.000 / 20.000)*

*Casilla 03: 4.000 €*

*b) Se recuerda que los pagos anticipados realizados con anterioridad a 1 de julio de 2010 correspondientes a operaciones cuya realización efectiva tenga lugar después de esa fecha determinarán, en la proporción correspondiente a dichos pagos anticipados, el devengo del impuesto calculado a los tipos impositivos vigentes cuando se efectúen los mencionados pagos, siempre que los bienes o servicios a que se refieran estén identificados con precisión.*

*c) En las operaciones de tracto sucesivo o continuado (arrendamientos, suministros,...) con carácter general el devengo de la operación se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio que corresponde a cada percepción, de conformidad con el artículo 75.Uno.7ª de la Ley 37/1992, del IVA.*

*Por consiguiente en las mencionadas operaciones, se realizará la repercusión del IVA a los nuevos tipos impositivos cuando la exigibilidad de las mismas se produzca a partir del 1 de julio de 2010, aunque se correspondan con un periodo anterior a dicha fecha.*

*Es cierto que estas operaciones pueden documentarse con anterioridad mediante la expedición, a efectos meramente contables, de documentos en los que se reflejen los importes resultantes de la cuantificación de dichas operaciones, si bien en ningún caso tendrán la consideración de facturas ( que, por regla general, se expedirán en el momento de realizarse las operaciones) por lo que las cuotas consignadas en los citados documentos no determinarán ingreso alguno por IVA ni, consecuentemente, resultarán deducibles hasta que se produzca el devengo del impuesto (como se ha indicado a partir del 1 de julio de 2010).*

*Es por este motivo el que en las autoliquidaciones modelo 303 correspondientes al 1 T ó 2 T de 2010 ó a los meses 01 a 06 de 2010 no se puedan consignar bases ni cuotas a los nuevos tipos impositivos del 18% ó 8%.*

*Ejemplo: Arrendamiento del mes de mayo de 2010 que según contrato es pagadero a los 60 días de la finalización del mes (en este caso el 30 de julio de 2010).*

*Aunque se consigne un documento contable fechado en el mes de mayo que indique la cantidad debida por el arrendamiento de dicho mes, la factura no se emitirá hasta el 30 de julio y el tipo impositivo será del 18%. No será objeto de declaración en el mes 05 ó 2T de 2010, sino que será declarado en el mes 07 ó 3T de 2010.*

*d) Por último, se ha de indicar que, a lo largo del año 2010 está previsto publicar una Orden Ministerial que apruebe un nuevo modelo 390 -resumen anual- en el que se incluirán nuevas casillas que permitan declarar separadamente las operaciones realizadas durante todo el ejercicio, desglosándolas en función del tipo impositivo al que efectivamente han sido gravadas.*

*2.- Por otra parte, las modificaciones introducidas por la normativa comunitaria en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, han exigido aprobar un nuevo modelo recapitulativo de operaciones intracomunitarias, modelo 349 en el que se amplía el contenido de la declaración, incluyendo la información correspondiente a las prestaciones intracomunitarias de servicios.*

*La calificación de determinadas operaciones como prestaciones o adquisiciones intracomunitarias de servicios no altera, sin embargo, la forma en que deben de declararse en el modelo 303. De este modo:*

*Si una operación de prestación de servicios, realizada por un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro, se localiza en el territorio de aplicación del Impuesto y se produce la inversión del sujeto pasivo (adquisición intracomunitaria de servicios), dicha operación se declarará como se venía haciendo hasta ahora, es decir, se incluye como IVA devengado en las casillas 01 a 09, según corresponda, y como IVA deducible en las casillas 22 y 23 o 24 y 25. Por tanto, en las casillas 19 y 20 se incluirán solamente las adquisiciones intracomunitarias de bienes.*

*En el mismo sentido, una operación de prestación de servicios realizada por un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto que se localiza en otro Estado miembro es una operación no sujeta que debe consignarse exclusivamente en la casilla 44 del modelo 303 (operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción).*

#### **MOMENTO A PARTIR DEL CUAL RESULTARÁN DE APLICACIÓN LOS NUEVOS TIPOS IMPOSITIVOS:**

La Ley General Tributaria define en su artº. 21 (DEVENGO Y EXIGIBILIDAD) el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, indicando que la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley propia de cada tributo disponga otra cosa, estableciendo en su caso la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento posterior a la del devengo del tributo.

Así pues, el artº. 90 de la ley del IVA dispone que “el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo”. Por su parte, el artº. 75 regula el devengo de las operaciones interiores recogiendo en él tanto la regla general del devengo para las entregas de bienes y prestaciones de servicios, como las especiales aplicables a ambas operaciones.

La Dirección General de Tributos ha fijado doctrina aclarando algunas dudas sobre la elevación de los tipos impositivos en tres consultas recientes ([V2385-09](#) , [V0602-10](#) y [V0603-10](#)), y que siguen, en general, las líneas de la doctrina establecidas con motivo de la elevación en el año 1992 del tipo impositivo general del 12% al 13%.

#### ENTREGAS DE BIENES.

Como ya se indicado, el tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento del devengo y en el caso de las entregas de bienes será la fecha de su puesta a disposición a favor del adquirente. Por lo tanto, si se trata de una mercancía entregada durante el mes de junio y la factura se emite en el mes de julio, el tipo impositivo aplicable será el 7% ó 16% según se trate y no el vigente el día de la emisión de la factura.

#### PRESTACIONES DE SERVICIOS.

En la prestación de servicios el devengo se producirá cuando efectivamente se haya prestado, ejecutado o efectuado el servicio contratado, con independencia de cuando se emita la factura. De lo cual se obtiene una evidencia fundamental: la fecha de la expedición de la factura no produce ningún tipo de devengo ni en la entrega de bienes ni en la prestación de servicios. En consecuencia, el tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento en que resulte acreditado por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, la apreciación de cuando se han prestado, ejecutado o efectuado aquellos servicios.

#### OPERACIONES QUE ORIGINAN PAGOS ANTICIPADOS.

En este supuesto en que se realizan pagos anteriores a la realización del hecho imponible en los que el IVA se devenga en el momento del cobro y por el importe efectivamente percibido, el tipo impositivo aplicable será el vigente en ese momento; es decir, si se ha anticipado una cantidad en el primer semestre de este año respecto a una compra que se llevará a término dentro del segundo semestre, al anticipo se le habrá aplicado los tipos impositivos del 7% ó 16% y, en el momento en que tenga lugar la entrega del bien se aplicará el 8% ó 18%, pero sólo a la parte de base imponible pendiente de pagar, sin que haya de rectificarse el tipo ya aplicado al anticipo. No obstante, para que no exista dicha rectificación es preciso que en el momento de satisfacerse aquél, el bien o el servicio por el que se realiza estén perfectamente identificados. [V0602-10](#) y [V0603-10](#).

#### EJECUCIONES DE OBRAS MEDIANTE CERTIFICACIONES.

Si se certifica sin que se produzca la entrega de la obra, el tipo impositivo que deberá aplicarse será el vigente en la fecha en que se satisfaga la certificación, considerándose como un pago anticipado.

Si la certificación se realiza entregando, total o parcialmente la obra, se aplica el tipo impositivo vigente a la fecha de entrega de la misma, salvo el abono anticipado que hubiese habido.

#### OPERACIONES DE TRACTO SUCESIVO.

En este tipo de operaciones de carácter continuo en el tiempo como por ejemplo: arrendamientos, suministros, servicios continuados, etc., el IVA se devenga en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprende cada percepción; por lo tanto, el elemento determinante del devengo de estas operaciones lo constituye la exigibilidad del precio, independientemente de que el pago se realice en ese momento o en otro posterior.

De acuerdo con este criterio de devengo, el tipo impositivo aplicable en estas operaciones será el vigente cuando se produzca su exigibilidad aunque se corresponda su prestación con un período anterior; es decir, si el arrendamiento de un local correspondiente al segundo trimestre de este año resulta exigible su renta el día 15 de julio, el tipo impositivo será

del 18% y si por el contrario, su renta resultase exigible el día 30 de junio, el tipo impositivo sería del 16%. Por ejemplo, también sucederá ello al tratarse de contratos de suministros de agua, luz, teléfono, gas, etc., ya que en la medida en que el devengo del impuesto tiene lugar conforme a la exigibilidad de su contraprestación, resultarán aplicables los nuevos tipos impositivos cuando se trate de contraprestaciones exigibles posteriormente al día 1 de julio, aunque se correspondan con un período de consumo anterior a dicha fecha. [V0602-10](#)

Quedan exceptuadas de lo anterior, las entregas de bienes que se produzcan como consecuencia de contratos de arrendamientos-venta o arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, al estar equiparadas estas operaciones a las entregas de bienes; en estos supuestos, el tipo impositivo aplicable será el vigente en la fecha de puesta a disposición del bien.

#### CONTRATOS CON LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

Los contratistas, como es sabido, al formular sus propuestas económicas deben incluir el IVA junto con el precio de la contrata. Así pues, tiene especial importancia el tipo impositivo aplicable a la operación, ya que al entenderse incluido el impuesto en el importe a satisfacer por la Administración contratante, la variación en los tipos impositivos vigentes entre el momento de formular la oferta y el de realización de las operaciones provocará cambios en el precio final.

En consecuencia, en aquellos casos en los que el contrato esté pendiente de ejecución a partir del día 1 de julio 2010, cuando el impuesto se devengue después de dicha fecha, deberá aplicarse el tipo impositivo vigente en el momento del devengo, independientemente de cual hubiese sido el tipo impositivo que se tuvo en cuenta al formular la oferta, y la Administración correspondiente, habrá de abonar al contratista el precio cierto del contrato, resultante de restar a la propuesta el tipo impositivo vigente cuando se formuló, más el impuesto en vigor a la fecha del devengo, aunque ello le suponga un mayor importe respecto a la propuesta formulada. [V0602-10](#)

#### MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

Cualquier modificación de la base imponible que se produzca con posterioridad al momento del devengo del IVA, deberá efectuarse teniendo en cuenta los mismos tipos impositivos que se aplicaron cuando se produjo el devengo de las operaciones y no los tipos impositivos que estén vigentes en el momento de efectuarse la correspondiente rectificación. [V2385-09](#) Criterio éste que será de aplicación en casos como por ejemplo:

- Devoluciones de bienes.
- Descuentos por pronto pago.
- Descuentos por desperfectos en bienes entregados.
- Concesión de rappels.
- Rectificación de bases por créditos incobrables.