

Algunas cuestiones planteadas ante el cambio de tipos impositivos en el IVA

Como regla general, todas las facturas emitidas a partir del 1 de septiembre deben llevar los nuevos tipos de IVA, pero puede darse el caso que una factura emitida después de dicha fecha lleve los tipos anteriores a la modificación

El 1 de septiembre de 2012 entró en vigor la modificación del tipo general y del tipo reducido del IVA aprobados en el Real Decreto ley 20/2012, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE 14/7/2012), de forma que el tipo general se eleva del 18% al 21%, y el tipo reducido del 8% al 10%.

De acuerdo con el Art.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%.

Como regla general, todas las facturas emitidas a partir del 1 de septiembre deben llevar los nuevos tipos de IVA, pero puede darse el caso que una factura emitida después de dicha fecha lleve los tipos anteriores a la modificación; pues el reglamento de facturación permite emitir facturas hasta el día 15 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones. Por tanto, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas hasta el 31 de agosto –periodo de liquidación el trimestre natural– podrán emitirse facturas hasta el día 15 de octubre y llevarán el tipo impositivo del 18%, 8% o 4%. Podremos aceptar estas facturas, siempre que:

- La fecha de realización de la prestación de servicios o entrega del bien no sea posterior al 31 de agosto.
- Quede reflejada la fecha de realización de la prestación de servicios o entrega del bien separadamente de la fecha factura.

Se plantean diversas situaciones que se sintetizan en el presente artículo:

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, se hará constar igualmente aquella 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 agosto de 2012, siendo el precio de transmisión 20.000 euros. Anticipo satisfecho el 20 de agosto de 2012 de importe 10.000 euros, a este anticipo se aplica el 18%. Entrega del vehículo el 1 de octubre con pago de 5.000 euros, aplicándose a este pago el 21% quedando pendiente un plazo de 5.000 euros con vencimiento el 1 de noviembre, al que también se aplica el 21%.

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 vigen-

te 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 periodo 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 por ciento aunque parte se corresponda con periodos 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 por ciento 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 por ciento a la facturación del consumo del mes de agosto.

Por tanto, los consumos realizados hasta el 31 de agosto que sean exigibles a partir del 1 de septiembre se deben facturar a los tipos nuevos. Igualmente, aquellos arrendamientos o pagos aplazados que por contrato sean exigibles a partir del 1 de septiembre; sin embargo, si un consumo realizado en septiembre, o posteriormente, o un arrendamiento o un pago a plazos fueran exigibles anticipadamente, es decir, antes del 1 de septiembre, deberían facturarse a los tipos anteriores al Real Decreto.

Para el caso de un 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 agosto de 2012 se adquiere un producto por importe de 10.000 euros, aplicando el tipo impositivo del 18 por ciento. Si en el mes de septiembre de 2012 nos otorgan un descuento del 10 por ciento debido a que el producto tenía defectos, se aplicará al descuento el tipo del 18 por ciento, el vigente en agosto de 2012; es decir, el descuento sería de $1.000 \text{ €} \times 18 \%$.

- 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 por ciento y al 21 por ciento, 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).