

¿Estás listo para el cambio en los tipos de I.V.A.?



A partir de Julio del 2010

Basilio Ramírez Pascual



Presentación del dossier práctico



Introducción



- ❖ Ley 26/2009 de Presupuestos generales del Estado para el 2010 (artículos 79.1 y 2) – A partir del 1 de julio 2010

<i>Tipo de operación</i>	<i>Hasta julio 2010</i>	<i>A partir del 1 de julio de 2010</i>	<i>Incremento porcentual</i>
<i>General</i>	16%	18%	2%
<i>Tipo reducido</i>	7%	8%	1%
<i>Superreducido</i>	4%	4%	0%

Introducción



- ❖ En cuanto al Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca. (Art. 124 LIVA)

<i>Tipo de operación</i>	<i>Hasta julio 2010</i>	<i>A partir del 1 de julio de 2010</i>	<i>Incremento %</i>
<i>Entregas de productos naturales de explotaciones agrícolas y forestales</i>	9%	10%	1%
<i>Entregas de productos naturales de explotaciones ganaderas o pesqueras</i>	7,5 %	8,5 %	1%

Introducción



❖ En cuanto al Recargo de Equivalencia (Art.163 LIVA)

<i>Tipo de operación</i>	<i>Hasta julio 2010</i>	<i>A partir del 1 de julio de 2010</i>	<i>Incremento porcentual</i>
<i>General</i>	$16\% + 4\% = 20\%$	$18\% + 4\% = 22\%$	2%
<i>Tipo reducido</i>	$7\% + 1\% = 8\%$	$8\% + 1\% = 9\%$	1%
<i>Superreducido</i>	$4\% + 0,5\% = 4,5\%$	$4\% + 0,5\% = 4,5\%$	0%

Introducción



❖ El IVA en Europa

<i>País</i>	<i>Tipo Gral.</i>	<i>Tipo reducido</i>	<i>Tipo Superreducido</i>
Dinamarca	25%	-	-
Hungría	25%	18%	5%
Suecia	25%	12%	6%
Finlandia	22%	17%	8%
Polonia	22%	7%	3%
Irlanda	21,5%	13,5%	4,8%
Bélgica	21%	12%	6%
Letonia	21%	10%	-
Lituania	21%	9%	5%
Portugal	20%	12%	5%
Austria	20%	12%	10%
Bulgaria	20%	7%	-

Introducción



❖ El IVA en Europa

<i>País</i>	<i>Tipo Gral.</i>	<i>Tipo reducido</i>	<i>Tipo Superreducido</i>
Eslovenia	20%	8,5%	-
Estonia	20%	9%	-
Italia	20%	10%	4%
Francia	19,6%	5,5%	2,1%
Alemania	19%	7%	-
Chequia	19%	9%	-
Eslovaquia	19%	10%	-
Grecia	19%	9%	4,5%
Holanda	19%	6%	-
Rumania	19%	9%	-
España	18%	8%	4%
Malta	18%	5%	-
Reino Unido	17,5%	5%	-
Chipre	15%	8%	5%
Luxemburgo	15%	12%	3 y 6%

Devengo del IVA (Art. 76 LIVA)



- ❖ En las **entregas de bienes**, el devengo del IVA se produce, como regla general, cuando tiene lugar la **puesta a disposición** del adquirente.

La puesta a disposición no es otra cosa que la entrega material del bien transmitido. Una vez realizada la misma se produce el devengo del impuesto, lo que determina la exigencia de la totalidad del IVA correspondiente.

□ Ejemplo

En la venta de un ordenador a plazos, el IVA se devenga cuando el ordenador se pone en manos del comprador (ya puede hacer uso del mismo), aunque aún no lo haya pagado.

Devengo del IVA (Art. 76 LIVA)



- ❖ En cuanto a las **prestaciones de servicios**, el devengo se produce cuando se **presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas**.

□ Ejemplo

Cuando un abogado presta sus servicios, el IVA se devenga en aquel momento en que concluya la realización de los mismos, a pesar de que estos no hayan sido satisfechos monetariamente.

- ❖ En cuanto a las entregas de **bienes inmuebles**, es interesante destacar que normalmente el devengo del Impuesto se produce en la firma de la Escritura Pública.

Casos especiales de devengo



❖ **Pagos anticipados:** En las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devenga en el **momento del cobro total o parcial del precio**, por los importes efectivamente percibidos.

□ Ejemplo

En el momento del pago anticipado se devenga el IVA, que estará incluido en la cantidad entregada, por lo que en primer lugar determinaremos la base imponible del anticipo:

$$BI + 18 \times BI / 100 = 118.000 \text{ euros}$$

$$BI = 118.000 / 1'18 = 100.000 \text{ euros}$$

Casos especiales de devengo



❖ **Entregas sin transmisión de la propiedad:** Las entregas de bienes, por lo general, traen consigo la transmisión de la propiedad, pero hay algunas operaciones que no producen esa transmisión jurídica. A pesar de todo, el devengo se produce en el momento de la **puesta en posesión** del adquirente.

□ Ejemplo

En un contrato de arrendamiento financiero o leasing con compromiso de ejercitar la opción de compra, el bien objeto del contrato no será propiedad del adquirente hasta que haya satisfecho la totalidad de las cuotas de alquiler, si bien el devengo del IVA se produce en el momento en que el bien se ponga a disposición (posesión) del arrendatario (comprador final).

Casos especiales de devengo



- ❖ **Permuta de terrenos por viviendas o edificaciones:** La entrega de un terreno por su propietario a un promotor o constructor a cambio de una vivienda, local, etc. es una operación bastante común y que puede llevarnos a la confusión.

En el momento en que el propietario del terreno haga entrega del mismo al constructor o promotor, se devengará el IVA de la vivienda, local, piso, etc., que todavía no ha sido entregada (ya que, lógicamente, está sin construir). El motivo no es otro que la consideración de la entrega del terreno como pago anticipado del bien recibido a cambio (a pesar de que aún no haya sido entregado).

Incidencias en la aplicación del IVA derivadas y motivadas por las subidas de los tipos – REGLA GENERAL



❖ Regla General

Para todas las operaciones en las que el **devengo** del Impuesto se produzca **antes del 1 de julio de 2010**, el tipo aplicable será el **16%, 7% o 4 %**, con independencia de la fecha en la que se expida la correspondiente factura o se realice el pago de la misma.

Para todas las entregas de bienes o prestaciones de servicio que se **devenguen** con **posterioridad al 1 de julio de 2010**, el tipo de IVA aplicable será el **18%, 8% y 4 %**, con independencia de la fecha en la que expida la factura o se realice el pago de la misma.

Ejemplo de incidencia con las transmisiones de bienes



Se realiza la siguiente transacción de ordenadores, en los siguientes pasos:

- ✓ El día 6.06.2010 - El cliente realiza el pedido
- ✓ El día 16.06.2010 - El cliente firma el albaran de entrega y recibe la mercancía.
- ✓ El día 10.07.2010 - El cliente recibe la factura
- ✓ El día 10.08.2010- El cliente paga la factura

¿A qué tipo tendrá que ser grabada la operación?

Lo primero es analizar el devengo, llegando a la conclusión de que el día que se devenga el IVA es la fecha de entrega de la mercancía (16.06.2010), por lo que el tipo de IVA aplicable a la operación es del 16 % (por ser anterior al 1 de julio de 2010).

Si esta fecha hubiera sido del 10.07.2010, el tipo a aplicar sería el 18 %

Ejemplo de incidencia con las transmisiones de bienes



Recomendaciones/Observaciones:

Guarde los albaranes u hojas de entrega firmadas como prueba del devengo del impuesto.

Si está adquiriendo una vivienda y quiere pagar un 7% en vez de un 8%, firme la Escritura Pública antes del 1 de julio.

Ejemplo de incidencia con las prestaciones de servicios



Un cliente solicita a un abogado que confeccione un informe jurídico sobre un arrendamiento urbano en las siguientes fases contractuales:

- ✓ El día 20.06.2010 - Firma la hoja de encargo
- ✓ El día 01.07.2010 - Se entrega el informe.
- ✓ El día 20.07.2010 - Se emite la factura que es pagada al contado por el cliente.

¿Cuál será el tipo de gravamen aplicable?

Como se ha indicado con anterioridad el devengo se ha producido en el momento en que se presume que la prestación de servicios ha sido realizada, es decir, el día de entrega del informe, por lo que esta operación estaría gravada por el 18%

Ejemplo de incidencia con las prestaciones de servicios



Recomendaciones/Observaciones:

En la prestación de servicios es bastante complejo determinar con exactitud cuando se entiende que ha finalizado totalmente, por lo que es importante guardar las hojas de encargo o ver la fecha de los informes, etc.

Ejemplo de devengo en Adquisiciones Intracomunitarias de bienes y de servicios del extranjero



□ Ejemplo:

Un empresario Español adquiere una mercancía gravada con el tipo general del IVA, en un país de la Unión Europea, en los siguientes pasos:

- ✓ El día 20.06.2010 - Efectúa el pedido.
- ✓ El día 25.06.2010 - Figura como fecha de entrega en el modelo INTRASTAC
- ✓ El día 02.07.2010 - Se recibe la factura y se paga.

¿Tipo aplicable?

En primer lugar, en este caso hablamos de una auto repercusión de IVA, el adquirente empresario tiene que repercutir las cuotas de IVA y después (si procede) podrá deducirlas.

La fecha de devengo es el día de la entrega de bienes (25.06.2010) por lo que el tipo a aplicar será del 16%.

El empresario tendrá que repercutir en España (al tipo Español) al 16 % y después, siempre que tenga derecho a la deducción del 100%, soportar el importe repercutido.

Ejemplo de devengo en Adquisiciones Intracomunitarias de bienes y de servicios del extranjero



Recomendaciones/Observaciones:

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, todos los empresarios que no tienen el derecho a deducir el 100 % de las cuotas soportadas, a partir del 1 de julio tendrán un coste superior de sus productos adquiridos en la U.E., por la parte de IVA no deducible, que tendrán que auto repercutir. Dependiendo del tipo de mercancía y el importe de IVA que no pueden deducir, según su prorrata, en el supuesto más adverso (no puede deducir nada) podrán pagar hasta un 2 % más por sus compras.

Ejemplo de devengo en Importaciones



En las importaciones el devengo del IVA se produce en el momento en que tiene lugar el **devengo de los aranceles, de acuerdo con la legislación aduanera**, con independencia de que las mismas estén o no sujetas a derechos de importación o arancel.

Un empresario adquiere productos (gravados por tipo general de IVA) en China. La mercancía llega al puerto de Bilbao el 20.06.2010, a través de la Aduana de Bilbao, despachándose a libre práctica. El IVA es pagado por el empresario el día 20.07.2010.

¿Tipo de IVA aplicable?

Al ser el devengo el día 20.06.2010 el tipo de IVA será del 16%, al ser la fecha de aplicación arancelaría anterior al 01.07.2010 y con independencia de que el pago se efectúe en julio.



❖ Pagos Anticipados

En este ejercicio 2010, las cantidades que se entreguen como pago a cuenta o anticipado antes del día 1 de julio estarán gravadas con los tipos del 16 %, 7% y 4 % con independencia de la fecha de realización de la operación gravada. El tipo al que se han gravado estos pagos anticipados no tendrá que ser rectificado en el momento de realización de la operación.



□ Pagos Anticipados - Ejemplo

Un empresario realiza un pedido para adquirir una plegadora de chapa, con las siguientes características:

- ✓ Precio de la plegadora: 500.000 euros más IVA.
- ✓ Fecha del pedido: 15.04.2010
- ✓ Pago anticipado de 100.000 euros antes del 15.06.2010, para el que el empresario entrega un cheque con fecha 20.06.2010, que es cargado en cuenta 25.06.2010.
- ✓ Fecha de entrega: 20.07.2010, con pago en la misma del resto del precio.

¿Tipos aplicables?

En el momento en que se devenga el pago anticipado, es decir, 25.06.2010, el vendedor tendrá que repercutir, por devengo especial, IVA al 16 %, por ser una operación cuyo devengo se efectúa antes del 1 de julio. Lo hace del siguiente modo:

$100.000 \text{ euros} / 1,16 = 86.206,90 \text{ euros}$ (Base Imponible)

$86.206,90 \text{ euros} * 16\% \text{ de IVA} = 13.793,10 \text{ euros}$.

$86.206,90 \text{ (base imponible)} + 13.793,10 \text{ (IVA 16\%)} = 100.000 \text{ euros}$



□ Pagos Anticipados - Ejemplo

Con fecha 20.07.2010, se devenga el resto de la operación, es decir, que del total del precio de la maquinaria (500.000 euros) como se han entregado ya 86.206,90 euros de anticipo, quedará por devengarse el IVA al 18 % (por devengo posterior al 1 de julio), del modo siguiente:

500.000 euros (precio sin IVA) - 86.206, 90 euros (anticipo sin IVA) = 413.793, 10 euros.

Repercusión con fecha 20.07.2010

413.793, 10 * 18% IVA = 74.482, 76 euros

Pagos Anticipados



Recomendación/ observación:

Para que el IVA se devengue en los pagos anticipados es necesario que se produzca el cobro efectivo anticipado, por lo que si un empresario entrega un cheque, solamente se devengará el IVA por dicho pago anticipado en el momento en que el cheque sea cobrado de forma efectiva, así ocurrirá también en el caso de pago mediante pagarés, en este caso se producirá el devengo en el momento en que se efectúe el cobro efectivo de los mismos, con independencia de sí el cobrador ha descontado los mismos en una entidad de crédito o no.

Pagos anticipados realizados en otros Estados miembros de la U.E.:



Pagos anticipados en otros estados miembro de la U.E.

No ocurre lo mismo que en los pagos anticipados realizados en régimen interior, cuando una empresa realiza un pago anticipado a otra de un país miembro de la UE, el devengo del IVA se produce en la puesta a disposición de la adquisición intracomunitaria de bienes.

Servicios de tracto sucesivo o continuado



Es bastante frecuente que empresas y particulares realicen operaciones de adquisición continuada en el tiempo de servicios o suministros:

- Arrendamientos
- Contratos de leasing y renting
- Suministros de luz, agua, gas, etc.
- Servicios de asesoramiento cobrados por iguala mensual
- Contratos de comunicaciones (telefonía, Internet)

En estas operaciones se establece una regla especial de devengo que consiste en que **éste se produce en la medida que resulte exigible la parte del precio** que comprende la percepción (artículo 75 Uno 7^a LIVA) salvo que haya habido pagos anticipados.

Servicios de tracto sucesivo o continuado



□ Ejemplos:

Factura de suministrador eléctrico que habitualmente abarca un periodo de lectura de contador: Periodo de lectura con factura emitida mensualmente pagadera el 20 de julio de 2010, será gravada con el 18 % de IVA.

Alquiler de un local de negocios con una renta mensual de 2.000 euros más IVA, pagaderos los primeros 5 días de cada mes:

El pago del mes de junio de 2010 será de 2.000 euros más el 16 % de IVA, es decir, 2.320 euros en total.

El pago del mes de julio de 2010 será de 2.000 euros más el 18 % de IVA, es decir, 2.360 euros en total.

Hotel que establece en sus condiciones que el devengo y exigibilidad del servicio o arrendamiento se fija el día en que el huésped abandona el hotel. En una estancia entre las fechas de 15 de junio y 5 de julio de 2010, la totalidad de la cuenta será gravada con un 8 % (por devengarse con posterioridad al 1 de julio de 2010)

Rectificación de cuotas de IVA repercutidas



Rectificación de facturas en caso de impago por deudores no inmersos en procesos concursales:

La rectificación de facturas que resulten impagadas permite a las empresas recuperar el IVA repercutido e ingresado en las facturas emitidas inicialmente y que no se han cobrado, total o parcialmente. Para ello han de cumplirse unos requisitos básicos que exponemos a continuación:

- ✓ La deuda incobrable ha tenido que ser reclamada judicialmente o mediante un requerimiento notarial.
- ✓ Ha tenido que transcurrir un año desde el devengo del IVA sin que se haya obtenido el cobro total o parcial. En las empresas cuyo volumen de operaciones a efectos de IVA no superen los 6.010.212, 04 euros, desde abril, el tiempo de recuperación es de 6 meses (en vez de 1 año).
- ✓ Que el deudor no sea una entidad vinculada y que la deuda no este garantizada.

Rectificación de cuotas de IVA repercutidas



□ Ejemplo:

Una empresa (con volumen de operaciones inferior a 6 millones de euros) ha facturado el día 20 de febrero de 2010 una mercancía vendida y entregada por 200.000 euros más IVA (16%). El pago del cliente tendría que realizarse con vencimiento al 20 de abril. Llegada esta fecha el cliente ha incumplido y no ha pagado (sin estar en proceso de concurso).

En este supuesto y suponiendo que se cumplan todos los requisitos (reclamación judicial o notarial, etc.), la empresa puede realizar factura rectificativa y por tanto recuperar el IVA a partir del día 20 de agosto (seis meses después) y hasta el 20 de noviembre.

La factura rectificativa será emitida al tipo de la original, es decir, al 16 % a pesar de hacerlo con fecha posterior al uno de julio de 2010.

Factura rectificativa (fecha: 20.08.2010) :

Base Imponible - 200.000 euros

16 % IVA - 32.000 euros

Total rectificativa - 232.000 euros

Una vez emitida dentro de este plazo la factura rectificativa, la empresa tendrá que comunicarlo en el plazo de un mes a Hacienda.

Rectificación de cuotas de IVA repercutidas



Rectificación de facturas en caso de impago por deudores en concurso de acreedores:

Al igual que ocurría en los casos anteriores, puede ocurrir que la empresa sufra impago de deudores que entren en un concurso. En estos casos, el **plazo para emitir la factura rectificativa es de un mes (quince días en caso de que se trate de un procedimiento abreviado)** a contar desde la publicación en el Boletín Oficial del anuncio del deudor conforme ha entrado en situación de concurso.

El contribuyente tendrá **un mes para comunicar a Hacienda** desde la fecha de emisión de la factura rectificativa, aportando copia del auto de declaración de concurso o una certificación del Registro Mercantil.

El IVA que procederá modificar será al tipo en que en su día se emitió la factura original, es decir que si se emitió antes del día 1 de julio de 2010 a los tipos del 16%, 7% y 4 %, aunque la rectificación se realice con posterioridad al 1 de julio de 2010, se hará a estos mismos tipos impositivos.

Rectificación de cuotas de IVA repercutidas



□ Ejemplo:

Una empresa ha facturado el día 20 de marzo de 2010 una mercancía vendida y entregada por 100.000 euros más IVA (16%). El pago del cliente tendría que realizarse con vencimiento al 20 de abril. Llegada esta fecha el cliente ha incumplido y con fecha 10 de julio ha sido admitido y publicado en el Boletín Oficial la situación de concurso del mismo.

La empresa puede realizar factura rectificativa y por tanto recuperar el IVA a partir del día 10 de julio y hasta el 10 de agosto.

La factura rectificativa será emitida al tipo de la original, es decir, al 16 % a pesar de hacerlo con fecha posterior al uno de julio de 2010.

Factura rectificativa (fecha: 10.07.2010) :

Base Imponible - 100.000 euros

16 % IVA - 16.000 euros

Total rectificativa - 116.000 euros

Una vez emitida dentro de este plazo la factura rectificativa, la empresa tendrá que comunicarlo en el plazo de un mes a Hacienda.

Operaciones con precio variable y modificación de precios por sentencias judiciales:



En aquellas operaciones en las que se modifique el precio de una factura, bien porque se haya convenido así, o por sentencia judicial, los tipos de IVA de la factura rectificativa serán aquellos que se utilizaron en la operación originaria.

□ Ejemplo:

Empresario que vendió el día 20.04.2009, 1.000 unidades de mercaderías a 10 euros /unidad. El cliente que no está de acuerdo con la calidad de las mercaderías procede a efectuar una reclamación judicial. El Juez estima la demanda y el día 30.09.2010, fija un precio definitivo de las mismas a razón de 6 euros/unidad.

El día 20.04.2009, se emitió factura de 1.000 unidades * 10 euros = 10.000 euros más el 16% de IVA.

El día 30.09.2010, procederá la emisión de una factura rectificativa por -1.000 unidades * -4 euros = (-4.000 euros) más el 16 % de IVA, a pesar de que en esa fecha el tipo de IVA General vigente sea el 18 %

Rectificaciones



Recomendación/ observación:

Lo comentado en este punto es perfectamente aplicable a cualquier supuesto de modificación o rectificación de facturas emitidas incorrectamente. De tal forma que el tipo de IVA de las mismas será el de la operación original, sin tener en cuenta el tipo vigente en el momento de subsanar el error.

Descuentos por volumen o RAPPELS



Es muy frecuente entre determinadas empresas aplicar descuentos comerciales a sus clientes en función o proporción al volumen de compras que estos realicen. Así la definición del rappel es un descuento que se concede en función del consumo determinado durante un periodo de tiempo (que suele ser anual) pactado libremente por las partes.

En cuanto a los tipos de IVA que se deben aplicar en la modificación del precio de las operaciones que supone la operación de rappel, seguiremos la misma tónica que en los casos anteriores, si bien tenemos la problemática de que al establecerse descuentos por un conjunto de operaciones habrá que **diferenciar todas aquellas que se realizaron con anterioridad al día 1 de julio de 2010 y cuales fueron posteriores.**

Descuentos por volumen o RAPPELS



□ Ejemplo:

Una empresa concederá en enero de 2011 un rappel del 3 % sobre el volumen de compras totales efectuadas por un cliente en el 2010, siempre que superen los 300.000 euros.

Las ventas mensuales efectuadas al cliente en el 2010 han sido las siguientes:

Enero 2010	10.000 euros	Julio 2010	80.000 euros
Febrero 2010	8.000 euros	Agosto 2010	15.600 euros
Marzo 2010	20.000 euros	Setiembre 2010	25.600 euros
Abril 2010	18.000 euros	Octubre 2010	18.000 euros
Mayo 2010	15.600 euros	Noviembre 2010	36.000 euros
Junio 2010	25.000 euros	Diciembre 2010	90.000 euros
Total 1ª semestre	96.600 euros	Total 2º semestre	265.200 euros

Determinamos el importe del rappel que se produce por los consumos facturados antes del día 1 de julio de 2010:

$$\text{Rappel} = 3 \% \text{ sobre } 96.600 \text{ euros} = 2.898 \text{ euros.}$$

Ahora hacemos lo mismo con el que se produce por los consumos facturados desde el día 1 de julio de 2010:

$$\text{Rappel} = 3\% \text{ sobre } 265.200 \text{ euros} = 7.956 \text{ euros.}$$

Descuentos por volumen o RAPPELS



□ Ejemplo:

Cuando en el mes de enero de 2011, se emitan las facturas modificativas por el rappel, se recomienda la emisión de dos facturas, una que agrupe el rappel sobre operaciones realizadas con anterioridad al 1 de julio, a la que se aplicará el tipo vigente anterior (16%, 7% y 4%) y otra que agrupe, el rappel aplicado a operaciones realizadas a partir del día 1 de julio al tipo nuevo (18%, 8%, 4%).

Factura rectificativa nº 1

Enero 2011

Rappel (operaciones hasta 1 de julio 2010)

Base Imponible	-	2.898,00 euros
IVA 16%	-	463,68 euros
Total Fra.	-	3.361,68 euros

Factura rectificativa nº 2

Enero 2011

Rappel (operaciones desde 1 de julio 2010)

Base Imponible	-	7.956,00 euros
IVA 18%	-	1.432,08 euros
Total Fra.	-	9.388,08 euros

Recomendación/ observación:

No es necesario enumerar, una a una, cuales son las facturas que se están rectificando, por ese motivo resulta recomendable, hacer dos facturas, una por operaciones anteriores a julio 2010 (al tipo del 16%) y otra a partir de julio (al 18%)

Devoluciones



Existe un **procedimiento especial para devolución** de algunos tipos de mercancías, envases y embalajes, en los que la Ley permite al empresario, descontar de la siguiente operación de venta, el importe de las mercancías, envases o embalajes devueltos, de forma que así se evitaría la emisión de factura rectificativa.

Para poder acceder a este régimen especial es necesario cumplir unos requisitos:

- ✓ Que se haya expedido factura por la entrega de las mercancías, envases o embalajes que sean objeto de devolución.
- ✓ Que sean devueltas por el mismo comprador.
- ✓ Que el tipo impositivo aplicable en el momento de la devolución sea el mismo que el de la entrega inicial.

Los empresarios que acostumbren a utilizar este procedimiento tendrán que tener cuidado en mes de julio de 2010, ya que la mercancía que sea devuelta a partir de esa fecha, que fuera vendida con anterioridad (antes del 1 de julio), al no estar gravada por el mismo tipo impositivo, no podrá hacerse por este procedimiento.

Devoluciones



□ Ejemplo:

Una empresa que sigue el procedimiento de rectificación de devoluciones abreviado, ha vendido en el mes de julio 2010 por importe de 100.000 euros más IVA (Régimen General) y ha recibido devoluciones por importe de 20.000 euros más IVA (Régimen General).

Incorrecto

Factura de julio	
Mercancía vendida	100.000 euros
Mercancía devuelta	- 20.000 euros
Base imponible	80.000 euros
IVA 18%	14.400 euros
Total	94.400 euros

Correcto

Factura rectificativa de julio	
Mercancía devuelta	- 20.000 euros
Base imponible	- 20.000 euros
IVA 16%	- 3.200 euros
Total	- 23.200 euros

Factura de julio	
Mercancía vendida	100.000 euros
Base imponible	100.000 euros
IVA 18%	18.000 euros
Total	118.000 euros

Devolución de mercancías que ya han sido pagadas:



□ Ejemplo:

En una ferretería, se realiza en el mes de junio de 2010 una compra por importe de 200 euros más IVA (General), el pago de esta compra se realiza en el mes de julio. A principios de julio se devuelve la mercancía por defectuosa, y la ferretería entrega al comprador otra mercancía similar de igual precio.

En primer lugar se emitirá la factura rectificativa por la devolución al 16 % de IVA (por haberse devengado antes del 1 de julio) y después se emitirá una nueva factura al 18 % (por haberse entregado y devengado después del 1 de julio).

Observemos:

Factura rectificativa de julio	
Mercancía devuelta	- 200 euros
Base imponible	- 200 euros
IVA 16%	- 32 euros
Total	- 232 euros

Factura de julio	
Mercancía entregada a cambio	200 euros
Base imponible	200 euros
IVA 18%	36 euros
Total	236 euros

Atención: Ahora el cliente tiene que pagar 4 euros más por la mercancía y si no lo hace la Ferretería tendrá una pérdida de esos 4 euros, ya que los tendrá que ingresar en Hacienda.

Devolución de mercancías que ya han sido pagadas:



□ Ejemplo:

¿Qué hubiera ocurrido, si el pago de la mercancía anterior hubiera sido realizado en el mes de junio?

Podemos observar que el pago marca la diferencia en el tratamiento. Si la mercancía hubiera sido pagada antes del día 1 de julio, ahora procederá hacer la factura rectificativa por la devolución (al 16%) y al emitir la factura por la segunda entrega estaría gravada por el 18%, si bien, la base imponible sería siempre igual a cero, una vez descontado el pago anticipado.

Fra. Rectificativa devolución

Mercancía devuelta	- 200 euros
Base imponible	-200 euros
IVA 16%	-32 euros
Total	-232 euros

Nueva factura emitida en julio por la nueva mercancía entregada

Mercancía entregada	200 euros
Entregado a cuenta en junio	-200 euros
Base imponible	0 euros
IVA 18%	0 euros
Total	0 euros

Devolución de mercancías que ya han sido pagadas:



Podemos entonces llegar a las siguientes conclusiones:

Pago del producto que se ha devuelto	Tipo de IVA que procede aplicar
No pagado o pagado a partir del 1 de julio	18%
Pagado hasta el 30.06.2010	16%

Recomendación/ observación:

Para poder demostrar que la mercancía ha sido pagada con anterioridad al 1 de julio, o bien para probar que la mercancía que es devuelta, fue adquirida y entregada antes del 1 de julio es recomendable que guarde los documentos probatorios, ya sean, tickets, notas de entrega o albaranes, etc. La Inspección o los órganos de gestión pueden desconfiar de las rectificaciones realizadas en estos periodos y será importante contar con pruebas para una mejor defensa.

Ejecuciones de Obra



Las ejecuciones de obra se podrían definir como trabajos por encargo y pueden ser calificadas (a efectos del devengo del IVA) como entregas de bienes o como servicios.

Tipo de Ejecución de obra	Con aportación de materiales (reglas de devengo de entregas de bienes)	Sin aportación de materiales (reglas de devengo de prestación de servicios)
IVA aplicable	El vigente en la fecha en que se ponga a disposición del adquirente el bien	El vigente en la fecha en que se preste o ejecute la obra

Ejecuciones de Obra (prestación de servicios)



□ Ejemplo:

Su empresa encarga a un fontanero, la adaptación de un baño para minusválidos y firma un contrato en el que los materiales los aportan ustedes y el fontanero solamente tendrá que aportar su servicio y personal. El día 20.06.2010 se firma el contrato y se entrega un anticipo al fontanero de 1.000 euros. El día 25.06.2010 su empresa se encarga de adquirir todos los materiales y firma la nota de entrega de los mismos. El día 8.07.2010 se finaliza la instalación y el fontanero emite su factura. El día 20.07.2010 su empresa paga la factura de materiales que recibió el día 25.06.2010.

Se pueden observar las siguientes fechas de devengo y aplicación de tipos de IVA:

El día 20.06.2010 se devenga el IVA por el propio anticipo al 16 %

El día 25.06.2010 se devenga el IVA por la adquisición de materiales al 16%

El día 8.07.2010 se devenga el IVA sobre la ejecución de obra sin aportación de materiales, ya que ha sido finalizado el servicio por el fontanero, al 18 %.

El día 20.07.2010 no se produce ningún devengo.



Ejecuciones de Obra (transmisión de bienes)



□ Ejemplo:

Observemos el mismo ejemplo, pero en el contrato inicial, los materiales corrían a cargo del fontanero (el fontanero los recibe el mismo día 25.06.2010).

El día 20.06.2010 se devenga el IVA por el anticipo al 16 %

El día 08.07.2010 se produce el devengo de toda la entrega porque el fontanero pone a disposición de su empresa el bien encargado (incluidos los materiales) al 18 %, descontando el anticipo (que se devengo al 16%).

Ejecuciones de Obra (Administración)



Comentario

Es bastante frecuente que se firmen contratos de ejecución de obra con Administraciones Públicas. En este caso habría que matizar que la entrega o puesta a disposición del bien se produce en el momento en que haya sido revisada por un facultativo responsable designado por la Administración. También es frecuente que el facultativo autorice certificaciones parciales que pueden ser satisfechas a modo de anticipo, lo que también producirá un devengo especial del IVA, pero por el anticipo, no por que el devengo se produzca como consecuencia de la entrega de bien o prestación de servicio.

Contratos y operaciones con la Administración Pública



Debido principalmente a que las Administraciones públicas en muchos o casi todos los casos no tienen derecho a deducir el IVA Soportado por contratos de ejecución de obra, por servicios, principalmente porque son consideradas como consumidores finales, el Impuesto satisfecho por las mismas incrementa el coste del servicio o del bien adquirido.

En anteriores subidas del tipo impositivo del IVA, se produjeron aspectos controvertidos derivados de reclamaciones que algunos entes públicos locales efectuaron a contratistas que no habían previsto esta subida en los contratos celebrados con la Administración con carácter previo a la misma.

Contratos y operaciones con la Administración Pública



El artículo 75, apartado 2 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (BOE del 31), dispone que *“el precio del contrato podrá formularse tanto en términos de precios unitarios referidos a los distintos componentes de la prestación o a las unidades de la misma que se entreguen o ejecuten, como en términos de precios aplicables a tanto alzado a la totalidad o a parte de las prestaciones del contrato. En todo caso se indicará, como partida independiente, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que deba soportar la Administración.”*

Por otro lado, el artículo 129, apartado 5 de la Ley de Contratos del Sector Público, establece que *“en la proposición deberá indicarse, como partida independiente, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que deba ser repercutido.”*

Contratos y operaciones con la Administración Pública



En el año 1992, cuando el IVA general paso del 12 al 13 %, la interpretación de la DGT fue que cuando se produce una elevación de los tipos del IVA, el licitador contratista no deberá asumir el coste correspondiente a la modificación al alza de los tipos, debiendo la Administración contratante asumir y satisfacer la repercusión derivada de los nuevos tipos impositivos quedando invariable la base imponible de la operación.

La cautela indispensable derivada de la proactividad frente al riesgo de reclamaciones judiciales que pudieran efectuar los entes públicos, aconseja para los contratos celebrados con la Administración con anterioridad a julio de 2010, que se establezca una cláusula especial en la que se prevea la posibilidad de la subida de tipos, ya que de lo contrario podrían tener problemas en supuestos controvertidos, por ejemplo, de tardanza más allá del 1 de julio por culpa de la empresa contratista, con el consiguiente perjuicio para el ente público.

Contratos y operaciones con la Administración Pública



□ Ejemplo:

Una empresa constructora firma un contrato de ejecución de obra con un Ayuntamiento. En el contrato se establece que la empresa expedirá cada mes una certificación indicativa de la obra ejecutada el mes anterior, informando del avance de la misma. Estas certificaciones serán supervisadas por el Arquitecto municipal. Una vez recibidas las certificaciones parciales, el Ayuntamiento ordenará un pago parcial a cuenta proporcional a la obra realizada. Es aplicable a esta obra el tipo general del IVA.

Observen el calendario de certificaciones, cobros y devengo del IVA:.

<i>Fecha de Certificación de obra</i>	<i>Fecha efectiva del cobro</i>	<i>Devengo</i>	<i>Tipo IVA</i>
30/04/2010	31/05/2010	31/05/2010	16%
31/05/2010	01/07/2010	01/07/2010	18%
30/06/2010	20/08/2010	20/08/2010	18%
31/07/2010 (<i>final y entrega</i>)	30/09/2010	31/07/2010	18%

Descuentos por pronto pago



Otro motivo de rectificación de facturas de frecuente uso en las empresas es el descuento por pronto pago, que es aquel que la empresa concede por realizar el pago de una deuda comercial con anterioridad al vencimiento de la misma.

Cuando esto ocurre, la empresa emitirá una factura rectificativa por el importe del descuento, **aplicando el tipo de IVA vigente en el momento del devengo de la operación principal**, es decir, que este será otro supuesto de aplicación del que hemos definido como régimen general de rectificación.

Subidas de los tanto alzados de compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.



El nacimiento del derecho a la percepción de la compensación en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se produce en el momento en que se realicen las entregas de los productos naturales, tal y como establece el último párrafo del apartado dos del mismo artículo 130 LIVA.

Así, a las operaciones que se hubieran realizado con anterioridad al 1 de julio de 2010 se les aplicarán los porcentajes de compensación en vigor en el momento en que se efectuaron, del 9 y el 7,5 por ciento, respectivamente. Para estas operaciones la circunstancia de que el pago de su precio, y de la compensación que le corresponda, se efectúe con posterioridad al 1 de julio de 2010 resulta totalmente irrelevante.

Subidas de los tanto alzados de compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.



Consultas D.G.T.

Entregas de productos naturales efectuadas en régimen de depósito o comisión de venta a las cooperativas agrarias para que estas últimas efectúen su venta en nombre propio a terceros.

El devengo del tanto de compensación se producirá en el momento en que se efectúe la venta al tercero, al tipo que esté vigente en ese momento.

Subidas de los tanto alzados de compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.



Consultas D.G.T.

Entregas de productos naturales de la **campaña** vigente a 1 de julio de 2010, que se realicen de forma fraccionada a lo largo del tiempo y cuyo período de recepción por el adquirente, en el desarrollo de aquélla, finalice en dicha fecha o con posterioridad a la misma y entregas de productos naturales correspondientes a la citada campaña realizadas antes del 1 de julio de 2010 y que a dicha fecha estuviesen **pendientes de documentación** por no haber concluido la realización por el destinatario de las mismas de las operaciones relativas a la recepción, transformación y gestión de la referida campaña.

*En la medida en que, en estos supuestos, el momento en que se produce la entrega de los referidos productos es compleja, **habrá de determinarse el porcentaje de compensación** aplicable de manera que, en la medida en que los precios correspondientes se satisfagan a partir del 1 de julio de 2010, los porcentajes correspondientes serán los incrementados, es decir, el 8,5 y el 10 por ciento.*

Facturación posterior al devengo



Las facturas o documentos sustitutivos deberán ser expedidos en el momento de realizarse la operación y cuando el destinatario de la misma sea un empresario o profesional que actúe como tal, deberán expedirse dentro del **plazo de un mes** contado a partir del citado momento. Será habitual en el mes de julio la emisión de facturas de ventas o servicios que se devenguen con anterioridad al 30 de junio de 2010; En estos casos, el tipo impositivo aplicable, que debe recordarse que se aplica el vigente en el momento del devengo, será el del 16, el del 7 ó el del 4 por ciento.

Efectos sobre los Precios



Según las últimas noticias, sobre algunos estudios estadísticos realizados por las Cámaras de Comercio de España el **aumento del IVA en julio impactará de lleno sobre la política de precios de las empresas**. Un 48,8% trasladará el aumento impositivo en su totalidad y otro 26,8% repercutirá sólo parte del alza fiscal al precio final. Un 24,4% de las compañías optará, al menos al principio, por mantener los precios. Eso significa que el aumento del IVA reducirá los beneficios empresariales o incrementará las pérdidas de estas compañías. El 40% de las compañías de hostelería "mantendrán precios y asumirán la subida del IVA en los márgenes". Supone un porcentaje muy alto ya que dobla la media del total de encuestados.





Aumento de precios para los consumidores finales

El incremento de tipos traerá consigo una subida de precios del 1,72 % en el caso de bienes y servicios que tributan a tipo general y de un 0,93 % en el caso de los que tributan a tipo reducido. Este incremento de precios lo sufrirán todos los consumidores finales.

En el colectivo de consumidores finales incluiremos todos los empresarios y Administraciones Públicas, que no puedan deducir el IVA, total o parcialmente por aplicación de la regla de prorrata como bancos, hospitales, clínicas, escuelas, compañías de seguros, Ayuntamientos, etc.



Aumento de costes para empresarios en recargo de equivalencia

El incremento de tipos supondrá para los empresarios comerciantes sujetos a este régimen una subida del coste de sus compras del 1,66 % sobre bienes y servicios que tributan al tipo general y del 0,926 % sobre las que tributen a tipo reducido.

Actitud proactiva cautelar ante el cambio



- ✓ Evite malentendidos y establezca cláusulas contractuales en contratos firmados con otros empresarios en las que, cuando se refiera al IVA, no exprese el tanto por ciento (16%, 7%...), sino el tipo vigente en el momento del devengo.
- ✓ Tenga especial cuidado con esta cláusula cuando firme contratos con personas (consumidores finales) o entidades que no puedan deducir el IVA, para todos ellos el IVA es más precio y si no quiere inconvenientes producidos por reclamaciones judiciales concrete en los contratos firmados antes del uno de julio de 2010.
- ✓ Hablé con su proveedor de informática y actualice sus programas en relación al tipo de IVA. Concretamente en relación al programa de contabilidad, tendrá que añadir nuevas subcuentas para los nuevos tipos de IVA.

Actitud proactiva cautelar ante el cambio



- ✓ Si está en algún régimen especial de IVA que no le permita deducir las cuotas soportadas (de IVA o recargo de equivalencia), analice sus cuentas previsionales de resultados y revise la rentabilidad de sus operaciones ya que sus compras y servicios recibidos se encarecerán a partir del 1 de julio.
- ✓ Exprese en sus facturas emitidas la fecha de devengo (que no coincidirá normalmente con la fecha de facturación) evitará problemas con la Inspección.
- ✓ Compruebe la fecha de devengo de las facturas recibidas, con los albaranes de entrega, y compruebe que el IVA está bien aplicado en relación a la fecha de devengo.
- ✓ No se líe con la fecha de devengo del IVA en los cobros o pagos anticipados, cuando este se realice con pagarés y otros instrumentos negociables. Hasta que el pagador no lo haga efectivo (le sea cargado en su cuenta) no se devenga.
- ✓ Este cambio puede parecer muy simple, pero es casi seguro que afectará de algún modo a su negocio. No deje su análisis, estudio de medidas a tomar y implementación para el último día.

¿Cómo sacar partido al aumento de los tipos?



- ✓ Si no tiene derecho a la deducción del IVA o es consumidor final adelante sus compras. Comprará más barato.
- ✓ Si no tiene derecho a la deducción del IVA o es consumidor final, sobre todo en la toma de decisión de una compra importante (por ejemplo de una vivienda o un coche), puede someter la operación al IVA más bajo, incluso si no ha firmado la Escritura de compra o no ha recibido la mercancía, simplemente pagando anticipadamente (lógicamente obteniendo alguna garantía). Si adelanta sus pagos comprará más barato.
- ✓ Si su empresa pertenece al sector de la construcción, puede hacer una campaña informando a sus posibles clientes del nuevo concepto de rehabilitación y utilizar como argumento la bajada de los tipos y la libertad de amortización para algunas de estas obras.
- ✓ Puede realizar ofertas comerciales, si tiene clientes que no pueden deducir el IVA o son consumidores finales, de forma que incite a comprarle o pagarle antes de la entrada en vigor de los nuevos tipos.



Protección del Esfuerzo Empresarial

Reestructuración de la empresa familiar

