Abogados y Asesores Tributarios
Consultores de Dirección

Miembro de Asociación Española de Asesores Fiscales

Nº 1 Fiscal - Contable – 2010 **Julio**

ÍNDICE

1. **Novedades tributarias en el ámbito del IRPF y Sociedades a partir de 2010.**
2. **Novedades tributarias en el ámbito del IVA a partir de 2010.**
3. **Propuesta Comisión Europea supresión art. 108 Ley de Mercado de Valores.**
4. **Real Decreto-Ley 6/2010, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, 9 de abril de 2010.**
5. **Recordatorio subida tipos IVA desde 01/07/2010. Análisis de la problemática.**

1.- Novedades tributarias en el ámbito del IRPF y Sociedades a partir de 2010.

La publicación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, Real Decreto 2007/2009, 23 de diciembre, introduce modificaciones en cuantías, tipos impositivos, establecidos en la Ley que afectarán a este ejercicio. Vamos a señalar las novedades más relevantes en cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades.

a) Novedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

- Aprobación de los coeficientes de actualización del precio de adquisición en 2010 de transmisiones de inmuebles no afectos a actividades económicas.
- Ampliación del importe máximo exento de las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único de 12.020€ a 15.500€.
- Modificación del tipo impositivo de la base imponible del ahorro:

- Se aplicará el 19% a los primeros 6.000, y al exceso se le aplicará el 21%.

- Limitación de la deducción por obtención de rendimientos de trabajo a contribuyentes con base imponible inferior a 12.000€.
  - Base imponible igual o inferior a 8.000: 400€ anuales
  - Base imponible entre 8.000,01 y 12.000: 400€ - 0.1(12.000-8.000,01) anuales

- Se eleva al 19% el porcentaje de retención aplicado a:
  - Los rendimientos del capital mobiliario,
  - Las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de IIC,
  - Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos y
  - En los supuestos de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen. Además, el tipo de retención aplicada a los ingresos de la cesión del derecho de explotación del derecho de imagen será del 24%.

- Se establece una reducción del 20% sobre el rendimiento neto positivo de las actividades económicas de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 con efectos de 1 de enero de 2009. Para poder aplicarla hay que cumplir los siguientes requisitos:
  - Cifra de negocios inferior a 5 millones de euros.
  - Plantilla media inferior a 25 empleados, superior a 1 empleado y superior a la plantilla media del último periodo impositivo comenzado antes del 1 de enero de 2009.
  - Que se mantenga o se cree empleo.

- Limitación, a partir del 1 de enero de 2010 de la aplicación del régimen especial para trabajadores desplazados (régimen de impatriados) para los contribuyentes cuyas retribuciones anuales no superen los 600.000€. En el caso de haberse acogido a este régimen antes del 1 de enero de 2010 podrán seguir aplicándolo con la redacción vigente a 31 de diciembre de 2009.

- Se establecen nuevos límites excluyentes de la obligación de retener.

b) Novedades en el Impuesto de No Residentes:

- Se eleva al 19% el tipo de gravamen que se aplica a las siguientes rentas de no residentes:
  - ❖ Beneficios transferidos al extranjero por un establecimiento permanente de entidad no residente.
  - ❖ Dividendos y otros rendimientos obtenidos de participar en los fondos propios de una entidad.
  - ❖ Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión de capitales propios a terceros.
  - ❖ Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

c) Novedades en el Impuesto sobre Sociedades:

- Actualización de coeficientes de corrección monetaria aplicables en la transmisión de bienes inmuebles.

- Se incrementa el tipo de retención del 18% al 19%.

- Aplicable un gravamen reducido aplicable a 2009, 2010 y 2011, con efectos para los periodos impositivos comenzados a partir del 1 de enero de 2009, si cumple:

- Importe neto de negocios en esos ejercicios inferior a 5 millones de euros.
- Plantilla media inferior a 25 empleados.
- En los 12 meses siguientes al inicio de dichos periodos, la plantilla media de la entidad no puede ser inferior a la unidad, ni inferior a la plantilla media del último periodo impositivo comenzado antes del 1 de enero de 2009.
- Escala a aplicar:
    - Base imponible entre 0 y 120.020,41€: 20%
    - Base imponible restante: 25%

2.- Novedades tributarias en el ámbito del IVA a partir de 2010.

El IVA comenzó el 2010 con importantes novedades, principalmente por la aprobación de dos Directivas de la Unión Europea que han introducido cambios en las áreas de la localización de los servicios fronterizos y del sistema de devolución del IVA soportado en otros Estados miembros.

Asimismo se aprueban otra serie de modificaciones que pasaremos a comentar a continuación:

a) Contenidos de las Directivas.

Localización de los servicios fronterizos. La Directiva 2008/8 simplifica y armoniza las reglas de tributación de en los servicios internacionales. Se eliminan la mayoría de las reglas especiales y la regla general cobrará importancia. A partir de ahora la regla de inversión de sujeto pasivo será utilizada con más frecuencia.

- Operaciones realizadas entre empresarios: se entienden realizadas en el lugar dónde se encuentra el destinatario.
- Operaciones de empresario a consumidor final: jurisdicción en origen.
- Exclusión de los servicios que tienen por destinatarios a particulares que residen en países o territorios terceros.

Se entienden localizados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

- Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el territorio.
- Los de transportes por la parte del trayecto que discurra por el territorio.
- Los relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como ferias o exposiciones, que se presten en el territorio.
- Los prestados por vía electrónica si la sede de actividad o un establecimiento permanente fuera del territorio, siempre y cuando el destinatario sea un particular establecido en el territorio.
- Los de restaurante y catering a bordo de un buque, avión o tren que parte del territorio o si se prestan en el territorio.
- Los servicios accesorios al transporte y los de trabajo y ejecuciones de obra prestados a un particular y se presten en el territorio.
- Los de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión si el empresario se encuentra en el territorio.
- Los de arrendamiento de medios de transporte a corto plazo cuando se ponga en posesión del destinatario en el territorio.

Sistema de devolución del IVA soportados en otros Estados miembros. La Directiva 2008/9 agiliza y armoniza el sistema de devolución de las cuotas soportadas de IVA en otros Estados miembros. Este cambio afecta al art. 119 de la Ley del IVA. Se crea una ventanilla única y se tramitará la devolución por medio de una página web, eliminando la necesidad de acudir a Hacienda, y no será necesario aportar certificados ni facturas. El periodo de solicitud de la devolución se amplía a 3 meses y será realizada en el plazo de 2 meses, con obligación del abono de intereses de demora en caso de retraso. La devolución podrá incluir cuotas soportadas durante un trimestre o en el curso de un año natural. El procedimiento a seguir sería:

1. Presentación por vía telemática del modelo 360.
2. Recepción de una comunicación de la Agencia Tributaria de que han recibido la solicitud por medio de acuse de recibo y número de expediente.
3. La AEAT informará de cualquier comunicación que el Estado Miembro de Devolución quiera transmitir.
4. El importe total del que se pide la devolución no podrá ser inferior a 400€, si es solicitud trimestral, o 50€, si es solicitud anual.
5. El plazo de presentación de la solicitud concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en que se soportaron las cuotas.
6. La devolución se obtendrá mediante transferencia bancaria a una entidad financiera establecida en cualquier Estado miembro.

Por otro lado, las devoluciones de residentes en países no comunitarios seguirán funcionando como hasta ahora.

b) Nueva categoría de empresario o profesional.

Se considera empresario o profesional las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un NIF a efectos del IVA suministrado por la Administración española, y quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto.

c) Concepto de sujeto pasivo.

Se suprime la consideración de establecido en el territorio de aplicación del Impuesto a los establecimientos permanentes cuando no realicen operaciones sujetas al Impuesto.

d) Registro de Operadores Intracomunitarios.

Será necesario darse de alta cuando se sea prestador de servicios intracomunitarios y receptor de los mismos.

e) Modelo 340 de declaración informativa de operaciones incluidos en los libros registros.

Se incluye el aplazamiento de la obligación de presentar el modelo 340 para las sociedades que tienen la obligación de presentar declaraciones telemáticas hasta 1 de enero de 2012.

f) Modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

- La presentación de la declaración recapitulativa deberá ser trimestral si el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios no haya superado el umbral de los 100.000€ ni el trimestre en curso ni en cada uno de los cuatro trimestres anteriores.

- El plazo de presentación no se determina por el importe de las adquisiciones intracomunitarias de bienes o servicios.
- En el caso de que no se hubiera consignado alguna operación o se produjese un error, puede corregirse posteriormente mediante una declaración complementaria.

En el ámbito del IVA sólo cabe señalar una última cuestión. El pasado 9 de febrero de 2010, el Plena de la Cámara Baja aprobó por unanimidad tramitar una proposición de ley que ofrece apoyo a pymes y autónomos. Esta ley pretende permitir que los autónomos que sólo abonen a la Agencia Tributaria el IVA repercutido recogido en las facturas ya cobradas. Esto provocaría un cambio del criterio de devengo por el de caja a la hora de liquidar el impuesto.

3.- Propuesta Comisión Europea supresión art. 108 Ley de Mercado de Valores.

La Comisión Europea ha solicitado de forma oficial la supresión del **art. 108 de la Ley de Mercado de Valores (LEY 24/1988)**

Este artículo establece que cuando se transmiten valores o participaciones que representen parte del capital social de una empresa en la que al menos 50% de su activo esté formado por bienes inmuebles, o que posea valores que le permitan tener control sobre una empresa de esas características, o si una vez obtenido el control se lleva a cabo una ampliación de capital, no se considerarán transmisión de valores y por el contrario tendrán la consideración de transmisión de inmuebles.

Esta transmisión de valores estará gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales con un tipo impositivo del 7%. Además, la empresa que amplíe su capital, debe abonar el impuesto sobre las aportaciones (1%)

Esta propuesta viene motivada por el incumplimiento del art. 5 de la Directiva 2008/7/CE del Consejo que permite a los Estados miembros gravar las ampliaciones de capital con un tipo máximo del 1%, pero sólo con este impuesto. La Comisión considera que el hecho de gravar este tipo de operaciones con el impuesto sobre transmisiones va en contra del citado artículo. Por este motivo, se ha puesto sobre la mesa una petición oficial de modificación del art. 108.

España debe reaccionar y decidir como aborda esta situación en el plazo de dos meses. En caso contrario, la Comisión puede recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En el caso de que se lleve a cabo esta modificación fiscal, los afectados por esta situación podrían reclamar la devolución de los importes abonados, más los intereses, a la Agencia Estatal. En el caso de que la operación tuviese lugar en un periodo ya prescrito se podría optar (existe una sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que parece que lo permite) por la reclamación patrimonial del legislador siempre y cuando se efectúe dentro del periodo de un año desde la fecha de la modificación de la norma española o desde que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas declare el antedicho artículo como contrario al derecho comunitario.

4.- Real Decreto-Ley 6/2010, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, 9 de abril de 2010

En el pasado mes de abril, el Gobierno aprobó una serie de medidas fiscales con la finalidad de impulsar la recuperación económica así como el empleo del país.

A continuación les resumimos las principales novedades que incluye el antedicho Real Decreto-Ley:

A. Novedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

1. Artículo 1 RD-Ley 6/2010 (nueva Disposición Adicional 29ª Ley IRPF).

Con efectos para los períodos impositivos 2010, 2011 y 2012 se añade una nueva deducción en el IRPF por realización de obras de mejora en la vivienda habitual o en el edificio en la que ésta se encuentre, con las siguientes características:

- Las obras han de tener por objeto la mejora de la eficiencia energética, la higiene, la salud y protección del medio ambiente,
- La utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad, y en particular la sustitución de instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros,
- Bien que favorezcan la accesibilidad al edificio o a la vivienda en los términos establecidos en el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012.
- También darán derecho a deducción las obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación que permitan el acceso a Internet y a servicios de Televisión Digital.
- No darán derecho a practicar esta deducción las obras que se realicen en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas, instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

Base de la deducción:

- Estará constituida por las cantidades satisfechas siempre que no sean entregas de dinero en metálico.
- Las obras se han de realizar entre el día 14 de abril de 2010 y el 31 de diciembre de 2012.

La base máxima anual de esta deducción será:

- Cuando la base imponible del contribuyente sea igual o inferior a 33.007,20 euros/anuales: 4.000 euros.
- Cuando la base imponible esté comprendida entre 33.007,20 euros y 53.007,20 euros/anuales: 4000 – 0,2 x (BI-33.007,20).
- Si en el ejercicio se satisfacen importes superiores a la base máxima, el exceso se podrá aplicar a la base de los 4 ejercicios siguientes, con el mismo límite.
- En cualquier caso, el límite máximo de inversión conjunto hasta 31/12/2012 no podrá superar los 12.000 euros por vivienda habitual. En caso de que la vivienda sea titularidad de varios propietarios, este límite se prorrateará entre ellos según sus porcentajes de participación.
- No dará lugar a deducción las cantidades que gocen de deducción por adquisición de vivienda habitual. Además, esta nueva deducción se aplicará después del resto de deducciones del Art. 68 LIRPF (por actividades económicas, por donativos, por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla, por protección del Patrimonio Histórico, por cuenta ahorro-empresa y por alquiler de vivienda habitual).
- El porcentaje de deducción anual sobre la base de la deducción que sea de aplicación será del 10 %.

2. Artículo 17 RD-Ley 6/2010 (nuevo apartado h) Art. 62.2 Ley IRPF).

Con efectos desde el 1 de enero de 2010 y vigencia indefinida, estarán exentas en el IRPF, con un límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador, las cantidades satisfechas por la empresa a las encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros para favorecer el desplazamiento de los trabajadores desde su residencia al puesto de trabajo.

- Libertad de amortización con mantenimiento del empleo (en los mismos términos IS)
- Exoneración de la obligación de documentar las operaciones vinculadas cumpliendo determinados requisitos (ver IS)

B. Novedades en el Impuesto sobre Sociedades (IS)

1. Artículo 6 RD-Ley 6/2010 (modificación Disposición Adicional 11ª TRLIS).

Se amplía a los ejercicios 2011 y 2012 la posibilidad de aplicar libertad de amortización por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias afectos ambos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012, con la condición de que la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de los doce meses anteriores.

** Aplicable a los contribuyentes del IRPF por actividades económicas.*

2. Artículo 14 y Disposición Adicional Única RD-Ley /2010 (modificación apartados 2 y 10.1º Art. 16 TRLIS).

Con efecto para los períodos impositivos que concluyan a partir del 19/02/2009, se exonera de la obligación de documentación de operaciones vinculadas a las personas o entidades con volumen de cifra de negocios inferior a 8 millones de euros en el ejercicio computada según el Art. 108 TRLIS, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Deberán documentar

en todo caso, las operaciones realizadas con paraísos fiscales, excepto si residen en la UE y se acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos.

En los supuestos de personas o entidades a las que no les resulte de aplicación la exoneración establecida (entidades de reducida dimensión), la sanción tendrá como límite cuando no proceda efectuar corrección valorativa, la menor de estas dos cuantías:

- El 10 % del importe conjunto de estas operaciones realizadas en el ejercicio
- El 1 % del importe neto de la cifra de negocios de dicho ejercicio.

Disposición Adicional Única: El Gobierno en los 3 meses siguientes a la entrada en vigor de esta disposición, tramitará la simplificación de las obligaciones de documentación en función de las siguientes circunstancias: que sean operaciones interiores, intervengan PYMES, de importe no significativo y no participen paraísos fiscales.

C. Novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

1. Artículo 2 y Disposiciones Transitorias 2ª y 3ª RD-Ley 6/2010:

Modif. Art. 8.2.1º LIVA:

Nuevo concepto de entrega de bienes: a partir del 14 de abril de 2010 se eleva del 20 % al 33 % el porcentaje del coste de los materiales aportados por el empresario en ejecuciones de obra en construcción o rehabilitación de edificaciones para que dicha ejecución de obra sea considerada una entrega de bienes.

Modif. Art. 20.Uno.22º LIVA:

A partir del 14 de abril de 2010 se amplía el concepto de obras de rehabilitación a efectos del IVA:

- Se entiende que la obra tiene por objeto principal la reconstrucción de la edificación cuando más del 50 % del coste total del proyecto se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación. Además, el coste total de las obras del proyecto de rehabilitación ha de exceder del 25% de precio de adquisición (si se adquirió en los dos años inmediatamente anteriores al inicio de la obra) o del valor de mercado en el momento del inicio de la obra.
    - Se consideran obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:
        - Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva para garantizar su estabilidad y resistencia.

- Las de refuerzo o adecuación de la cimentación o las que afecten a pilares o forjados.
- Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- La de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

- Se consideran obras conexas a las de rehabilitación, cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas, y en su caso, de las obras análogas a éstas, y siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de fachada, las siguientes:
  - Las de albañilería, fontanería y carpintería.
  - Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
  - Las obras de rehabilitación energética, las cuales son las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones, reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

Este concepto de rehabilitación será aplicable a las entregas de edificaciones o partes de las mismas que pasen a tener la condición de primeras entregas y se produzcan, de acuerdo con las reglas del devengo, a partir del 14/04/2010, con independencia se hubieran realizado pagos anticipados totales o parciales con anterioridad a esta fecha.

Se aplicará el tipo reducido de IVA a las ejecuciones de obras que se consideren rehabilitación que se devenguen a partir del 14/04/2010 aún cuando se hubieren recibido pagos anticipados totales o parciales con anterioridad, en cuyo caso, se deberán rectificar las cuotas repercutidas al nuevo tipo impositivo, aun cuando hubieran transcurrido más de 4 años desde su cobro.

Los empresarios que realicen las entregas de edificaciones rehabilitadas podrán deducir las cuotas soportadas por los costes de rehabilitación. El nacimiento del derecho a la deducción será el día 14/04/2010. En caso de que se hubieran practicado deducciones anteriores, aunque sean parciales, los empresarios deberán regularizar las deducciones practicadas en el último período de liquidación de IVA de 2010.

Modif. Art. 91.Uno.2.15º:

Con vigencia exclusiva desde el 14 de abril de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012, se aplicará el tipo reducido de IVA a las ejecuciones de obra albañilería, de renovación y reparación de edificios destinados a viviendas con las condiciones habituales de las obras de albañilería:

1. Que el destinatario sea persona física o una comunidad de propietarios.

2. Que hayan transcurrido más de dos años desde la construcción/rehabilitación de la vivienda

3. Que la aportación de materiales por el empresario no exceda del 33%.

Se procederá asimismo a reducir los módulos de los empresarios en estimación objetiva en estas actividades, antes del 1 de mayo de 2010, mediante la modificación de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, de aprobación de los módulos 2010.

Artículo 7 y Disposición Transitoria 1ª RD-Ley 6/2010 (Modif. Art. 80.Cuatro y Art. 80.Cinco LIVA):

Un crédito se considera como incobrable para instar la modificación de la base imponible, se reduce el plazo de *incobro* de 1 año a 6 meses cuando el titular del crédito sea un empresario cuya cifra de negocios en el año natural inmediato anterior al del cumplimiento de los 6 meses no hubiese excedido a 6.010.121,04 euros. Además, deberá cumplirse: que el crédito haya sido instado para su cobro mediante reclamación judicial o requerimiento notarial al deudor, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes Públicos. Cuando se trate de créditos adeudados

por Entes Públicos, la reclamación judicial o requerimiento notarial se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente Público deudor.

La modificación de la base imponible deberá realizarse en el plazo de 3 meses siguientes a la finalización del período de un año y comunicarse a la AEAT en el plazo fijado reglamentariamente. Si el titular del derecho de crédito, tuviese un volumen de operaciones inferior a 6.010.121,04 euros, el plazo será de 6 meses.

Cuando el acreedor desista de la reclamación judicial o llegue a un acuerdo de pago con el deudor con posterioridad al requerimiento notarial, deberá modificar nuevamente al alza la base imponible en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o el acuerdo de cobro.

Artículo 16 RD-Ley 6/2010 (Modif. Art. 91.Uno.2.9º y Art. 91.dos.2 LIVA):

Tipo superreducido aplicable a los servicios de dependencia: se aplicará el tipo superreducido del 4 % a los servicios de asistencia social prestados por entidades de derecho público y centros privados que no resulten exentos. Los servicios de tele-asistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial de la Ley 39/2006 de Atención a las personas en situación de dependencia, siempre que no resulten exentos, y que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras.

5.- Recordatorio subida tipos IVA desde 01/07/2010. Análisis de la problemática.

La Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, dispuso, a partir del 1/7/2010, la subida de los tipos aplicables.

A partir de esta fecha, los tipos aplicables pasan a ser los siguientes:

– Tipo general: 18% (se eleva dos puntos).

– Tipo reducido: 8% (se eleva un punto).

– Tipo superreducido: 4% (permanece inalterado).

Para la aplicación de esta subida es muy importante tener en cuenta que la fecha que determina el tipo impositivo aplicable a una operación es la fecha del devengo del IVA correspondiente a la misma, según establece el artículo 90.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, LIVA en lo sucesivo. Este precepto es transposición prácticamente literal del artículo 93 de la Directiva 2006/112/CE, por lo que, de suyo, no debería suscitar mayores problemas.

La inexistencia de un régimen transitorio específico en la Ley 26/2009 hace que esta disposición tenga especial relevancia, por lo que habrá que ser muy cuidadoso en la observancia de las reglas de devengo, ya que dichas reglas son las que van a determinar el tipo impositivo aplicable a las operaciones. Como no podía ser de otra forma, las contestaciones evacuadas por parte de la DGT sobre este particular han acudido a este criterio.

Recordemos que las reglas para la determinación del devengo del IVA se contienen en el artículo 75 LIVA. Estas reglas toman como referencia, simplificando, las fechas en las que se entregan los bienes, se prestan los servicios, se exigen las contraprestaciones, en el caso de las operaciones de tracto sucesivo, o se perciben cobros anticipados. Conviene igualmente recordar que la mera expedición de una factura, si no va acompañada de su cobro o no responde a ninguna de las circunstancias que se han señalado, no da lugar a devengo alguno.

En definitiva, para las operaciones cuyo **devengo** del IVA se produzca **antes del 1 de julio de 2010**, el tipo impositivo aplicable será bien el 16%, el 7% o el 4%, **con independencia de la fecha en que se expida la factura correspondiente o se realice el pago de la operación**, mientras que a todas las operaciones (entregas de bienes, prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones de bienes) que se entiendan realizadas, conforme a las reglas de devengo del IVA, **desde el 1 de julio de 2010**, se les aplicarán los nuevos tipos impositivos del 18% y del 8%, o, en su caso, del 4%.

A continuación se analizan determinados supuestos que plantean dudas sobre el tipo impositivo aplicable en cada momento:

1. Pagos anticipados.

Cuando se realizan pagos anteriores al momento de realizarse una operación imponible en el IVA, la LIVA establece en el artículo 75, apartado dos la exigibilidad del Impuesto (devengo anticipado) por la cuantía de dicho anticipo. El tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento en que dichos pagos se realicen efectivamente.

En el supuesto de haberse modificado los tipos impositivos entre el momento de la exigibilidad del pago anticipado y el momento de realizarse el hecho imponible (la entrega o la prestación del servicio), no deberá rectificarse la repercusión efectuada en el pago anticipado, debiendo repercutirse el nuevo tipo impositivo **sólo** sobre el resto de la base imponible que queda por abonar.[1]

En este punto, conviene recordar que la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda (26-3-2010, Nº consulta V0602-10), basándose en los criterios establecidos por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de febrero de 2006, asunto C-419/02, ha indicado que *"los pagos a cuenta realizados con anterioridad al 1 de julio de 2010, correspondientes a operaciones cuyo devengo, conforme al artículo 75 LIVA, tenga lugar con posterioridad a esa fecha, determinarán en esa proporción el devengo del Impuesto calculado conforme a los tipos impositivos vigentes cuando se efectúen,* ***siempre que los bienes o servicios a que se refieran*** *[los pagos anticipados]* ***estén identificados con precisión****.*

En estas circunstancias*, el tipo impositivo correspondiente a dichos pagos a cuenta no deberá ser objeto de rectificación alguna aún cuando la realización de la operación a la que se refieran y, por tanto, el devengo determinado por aplicación del artículo 75 LIVA, tenga lugar con posterioridad al 30 de junio de 2010."*

2. Supuestos de modificación de la base imponible. Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

Con posterioridad a la realización de las operaciones sujetas al IVA se pueden producir determinadas circunstancias que cambien las condiciones en que se realizaron las mismas, lo que determinará la modificación de la base imponible del IVA.

Los supuestos de modificación de la base imponible, contemplados en el artículo 80 LIVA, son los siguientes:

- Devolución de los envases o embalajes reutilizables.
- Descuentos y bonificaciones concedidos con posterioridad a la realización de las operaciones (rappels), debidamente justificados.
- Operaciones que quedan sin efecto, total o parcialmente.
- Revisión de precios.
- Créditos impagados.

En todos estos casos, así como en aquéllos de incorrecta determinación de las cuotas (art. 89.Uno LIVA), deben rectificarse las cuotas impositivas del IVA repercutidas mediante la expedición de una factura rectificativa. Dicha rectificación debe efectuarse teniendo en cuenta los tipos que se aplicaron cuando se produjo el devengo de las operaciones correspondientes, y no los tipos del IVA vigentes cuando se realiza esta rectificación.

Finalmente, conviene puntualizar que en aquellos supuestos de concesión de un "rappel anual" por volumen de compras en el año 2010, dado que existirá una variación de tipos impositivos durante el año, para la realización de dicho descuento por "rappel" habrá que distinguir las bases imponibles y la rectificación de las mismas derivada de los descuentos que se apliquen, en base al tipo impositivo aplicado en cada período en el que estuvieron vigentes los correspondientes tipos del IVA a los que corresponden los "rappels".

3. Operaciones de tracto sucesivo o continuado. Arrendamientos. Suministros: agua, gas, electricidad y teléfono (modalidad contrato).

En las operaciones de tracto sucesivo o continuado y, en particular, en los arrendamientos y en los suministros, el IVA se devenga en el momento en que resulte exigible la parte del

precio que comprende cada percepción (art. 75.Uno.7º LIVA), salvo que haya habido pagos anticipados.

Para determinar el devengo del IVA en estos casos, habrá que estar a los términos de los correspondientes contratos, en los que se fijará la fecha o período en que **sea exigible** el pago del precio correspondiente a las entregas realizadas o los servicios prestados (fecha de expedición de la factura, fecha de la lectura del contador, al final del período vencido, período de tiempo determinado, etc.), **con independencia** de:

- los períodos en que se hubiesen consumido dichos bienes o servicios,
- de la fecha de expedición de la correspondiente factura y
- de que el pago efectivo del precio se realice en un momento posterior.

Por ejemplo, en los contratos de arrendamiento, en la medida en que el devengo del IVA tiene lugar con arreglo a la exigibilidad del precio, resultará plenamente ajustado a Derecho repercutir el tipo impositivo del 18 por ciento cuando dicha exigibilidad se produzca con posterioridad al 1 de julio de 2010, aunque se corresponda con un período de arrendamiento anterior a esa fecha.

4. Facturación posterior al devengo.

Las facturas o documentos sustitutivos deberán ser expedidos en el momento de realizarse la operación. No obstante, 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.

De ello se deduce que existirán operaciones que se devenguen **con anterioridad al 30 de junio de 2010**, pero su facturación, según lo expuesto en el párrafo anterior, se realice con posterioridad a dicha fecha. En estos casos, el tipo impositivo aplicable, que debe recordarse que se aplica el vigente en el momento del devengo (artículo 90.Dos LIVA), será el del 16, el del 7 ó el del 4 por ciento.

* * * * *

Quedamos a su entera disposición para aclarar o ampliar el contenido de la presente nota informativa.

Alberto García Ramos
Socio y Abogado
COEMA

Lois Permuy Llópiz
Economista
COEMA

C/ Benito Blanco Rajoy 3 – 1º, A Coruña – 15006 / T. 981 290 500 – F. 981 130 716

La presente nota informativa contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoría jurídica, teniendo finalidad exclusivamente divulgativa.

Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de Colaboradores Empresariales Asociados, S.L. (COEMA).