

MODIFICACIÓN DE TIPOS IMPOSITIVOS EN EL IVA Y SUS EFECTOS SOBRE LAS OPERACIONES SUJETAS

ANTONIO LONGÁS LAFUENTE

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EN el presente artículo el autor analiza los principales aspectos que la modificación de los tipos impositivos en el IVA tiene sobre las operaciones sujetas al impuesto.

La delimitación temporal del momento en que se produce el hecho imponible es el paso previo para concretar el tipo impositivo que aplicaremos a las operaciones. La Ley del IVA no distingue entre devengo del impuesto y exigibilidad del impuesto, regulando ambos aspectos en un mismo precepto, y ambos momentos inciden en esta concreción del tipo impositivo. Su examen, por tanto, resulta trascendental cuando el legislador introduce alteraciones en los tipos impositivos.

El artículo, partiendo del concepto de devengo y exigibilidad, hace un repaso de las situaciones más importantes que podemos encontrar y analiza las consecuencias que la variación de los tipos impositivos tiene sobre ellas.

Con el objetivo de lograr una mejor comprensión de las distintas cuestiones, se completa la exposición con diversos ejemplos.

Palabras clave: IVA, tipos impositivos, devengo del impuesto, exigibilidad del impuesto, pago anticipado, repercusión del impuesto, operaciones de tracto sucesivo, operaciones intracomunitarias y modificación de la base imponible.

MODIFICATION OF THE TAX RATES IN THE VALUED ADDED TAX

ANTONIO LONGÁS LAFUENTE

Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

In the present article, the author analyses the main aspects that the modification of the tax rates in the VAT has over the taxable transactions. The temporal delimitation of the moment when the taxable event occurs is the previous step to concrete the tax rate that we will use in the transactions. The Law of the VAT does not distinguish between the accrual and the exigibility of the tax, both aspects covered in one precept, and both point out this concretion of the tax rate. This examination, therefore, is crucial when the legislator introduces changes in the tax rates.

The article, starting from the concepts of accrual and exigibility, makes a review of the most important situations that we can come across and analyses the consequences that the modification of the tax rates has over them.

With the aim of a better understanding of the different topics, the explanation is completed with several examples.

Keywords: VAT, tax rates, accrual, exigibility, payment on account, tax repercussion, successive chain operations, intra-Community transactions and modification of the tax base.

Sumario

1. Introducción.
2. Devengo y repercusión.
3. Operaciones con pagos anticipados.
 - 3.1. Regla general. Tipo impositivo vigente en el momento en que se produce el pago anticipado.
 - 3.2. Ejecuciones de obra en las que se producen certificaciones de obra.
 - 3.3. Entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas.
4. Operaciones contratadas o con presupuesto anterior a la realización del hecho imponible.
5. Operaciones de tracto sucesivo.
6. Operaciones intracomunitarias y operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo.
 - 6.1. Operaciones intracomunitarias.
 - 6.2. Deducción en el supuesto de AIB y en aquellos en que se produce la inversión del sujeto pasivo.
7. Modificaciones de la base imponible de las operaciones sujetas a IVA.
8. Operaciones con los entes públicos sujetos a la regla de repercusión del artículo 88.Uno, párrafo segundo de la LIVA.

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 90.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en consonancia con el artículo 93, párrafo primero de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva IVA), nos recuerda que el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

Ello nos obliga siempre, como paso previo para aplicar el tipo impositivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), a delimitar el momento temporal en que se entiende realizado el hecho imponible, produciéndose el nacimiento de la obligación tributaria principal, así como la determinación de las demás circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, como señala el artículo 21.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). En el precepto legal, en su apartado 2, el legislador nos recuerda también la posibilidad que se le otorga para que en la ley propia de cada tributo se establezca la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo.

Ello tiene gran trascendencia en el IVA, pues si bien el artículo 75 de la LIVA no distingue entre «devengo del impuesto» y «exigibilidad del impuesto», es claro que ambas figuras jurídicas se dan en él. Así, el exponente más claro es el de la exigibilidad del impuesto en el momento en que se produce el pago anticipado de las operaciones, si bien la regla no es de aplicación para las entregas intracomunitarias de bienes (EIB) u operaciones asimiladas (art. 9, número 3.º de la LIVA), exentas por el artículo 25 de la LIVA, así como a las adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB), de acuerdo todo ello con lo dispuesto en los artículos 75.Dos y 76, párrafo segundo de la LIVA.

Con mayor claridad, la Directiva IVA (art. 62) sí diferencia entre ambos conceptos, considerando que «devengo del impuesto» es el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto, y «exigibilidad del impuesto» el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.

En definitiva, habrá de estarse a las reglas que sobre el devengo del IVA determinan los artículos 75 a 77, ambos inclusive de la LIVA, cuando, ante una eventual modificación de tipos impositivos, existan operaciones con un nexo temporal dividido o simplemente para concretar el tipo de gravamen que corresponda a la operación.

Esta regla general, recogida en nuestro artículo 90.Dos de la LIVA ha sido confirmada tanto por la doctrina administrativa [así el Tribunal Económico-Administrativo Central, TEAC, lo puso ya de manifiesto en las Resoluciones de 3 de febrero de 1993 (NFJ002424) y de 24 de junio de 1998, RG 291/1997 (NFJ008585), entre otras; y la DGT en Consultas V0644/2010 (NFC037799) de 8 de abril, V2356/2010 (NFC039572) de 28 de octubre, V0336/2011 (NFC040470) de 14 de febrero y V0890/2011 (NFC041101) de 4 de abril], como por la jurisprudencia [entre otras, Sentencia de la Audiencia Nacional, AN, de 18 de febrero de 2000 (NFJ008989)]. Tanto en una como en otra se recuerda que el tipo aplicable es el vigente en el momento del devengo de las operaciones, de acuerdo con las reglas que sobre el mismo se establecen en la norma interna.

EJEMPLO 1:

Un Ayuntamiento es propietario de unas parcelas que están siendo urbanizadas por una entidad mercantil que actúa como agente urbanizador. Las cuotas de urbanización no satisfechas a 1 de septiembre de 2012 que ya han sido liquidadas y notificadas al Ayuntamiento antes de dicha fecha importan 2.000.000 de euros.

Solución:

Cualquiera que sea el destinatario de las operaciones, incluidos los entes públicos (al margen de las operaciones sujetas a la normativa administrativa de los contratos públicos, que no es el caso que examinamos, por la singularidad que suponen y que se exponen en un epígrafe independiente), el tipo impositivo aplicable será el del momento del devengo y no el del pago aplazado. Por ello, el tipo impositivo que corresponde a las cuotas urbanizadoras será del 18 por 100.

En este sentido se pronuncia también la DGT en Consulta V2356/2010, de 28 de octubre (NFC039572).

La concreción de los tipos impositivos ha sufrido múltiples variaciones, no solo por lo que se refiere a la inclusión de unas concretas operaciones en uno u otro tipo, esto es, la base de las operaciones que se incluyen en los distintos tipos, haciendo que tributen por un tipo distinto al que lo venían haciendo, sino que también se han producido incrementos de los tipos impositivos general y reducidos (así como la minoración y desaparición del tipo incrementado). La última de estas modificaciones, que ha afectado tanto a un incremento del tipo general como del reducido y el trasvase de unas ope-

raciones desde un tipo impositivo reducido al general, ha sido la aprobada por Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, que, respecto de esta materia, entra en vigor el 1 de septiembre de 2012.

Por ello, teniendo en cuenta las distintas modificaciones legislativas aprobadas desde la entrada en vigor de este impuesto, y considerando exclusivamente las alteraciones de los tipos impositivos, puede considerarse el siguiente cuadro-resumen:

	Superreducido	Reducido	General	Incrementado
01-01-1986 a 31-12-1991	No existe	6%	12%	33%
01-01-1992 a 31-07-1992	No existe	6%	13%	28%
01-08-1992 a 31-12-1992	No existe	6%	15%	28%
01-01-1993 a 31-12-1994	3%	6%	15%	No existe
01-01-1995 a 30-06-2010	4%	7%	16%	No existe
01-07-2010 a 01-09-2012	4%	8%	18%	No existe
Desde 01-09-2012	4%	10%	21%	No existe

Como consecuencia de estas variaciones y modificaciones de la base de las operaciones incluidas en los tipos impositivos, así como de los incrementos en los tipos general y reducidos, surgen distintos problemas derivados de su aplicación temporal a las distintas operaciones, al margen del principio general que se ha expuesto anteriormente; esto es, la primera de las cuestiones que debemos dilucidar es la determinación del momento del devengo de las operaciones, teniendo en cuenta las reglas recogidas en los artículos 75 a 77 de la LIVA.

Sin ánimo de ser exhaustivos, se examinan a continuación algunas de estas cuestiones que se consideran de mayor trascendencia, recordando que pueden acaecer tanto por las variaciones al alza o a la baja que puedan experimentar los tipos general y reducidos, como por las modificaciones puntuales en la base de las operaciones a incluir en cada uno de los tipos.

2. DEVENGO Y REPERCUSIÓN

La repercusión, como acto de traslado de la carga impositiva desde el sujeto pasivo al destinatario de la operación, quedando este obligado a soportar la cuota (art. 88.Uno de la LIVA), es un acto que no tiene por qué coincidir con el devengo.

Por ello, es importante destacar que para determinar el tipo impositivo aplicable a una operación no podemos hacerlo considerando el momento temporal en que se repercute el impuesto.

La repercusión debe efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo correspondiente (art. 88.Dos de la LIVA), lo que hace que debamos acudir a las normas reguladoras de esta materia, esencialmente el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (Reglamento de fac-

turación), si bien debe recordarse que, como consecuencia de los ajustes a la normativa comunitaria que el legislador interno debe efectuar antes del 31 de diciembre de 2012, este Reglamento se verá sustituido a partir de esta fecha por otro que se adecue a la legislación comunitaria; aunque respecto de lo que en este trabajo se pretende, las reglas de repercusión no sufrirán cambios significativos.

De acuerdo con este Reglamento las facturas o documentos sustitutivos deberán ser expedidos en el momento de realizarse la operación, si bien, cuando el destinatario es un empresario o profesional que actúa como tal, pueden expedirse dentro del plazo de un mes contado a partir del citado momento, y siempre antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones (art. 9). También pueden incluirse en una sola factura distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario, siempre que las mismas se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural. En este caso, las facturas deberán ser expedidas como máximo el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas, con la misma salvedad para los destinatarios empresarios o profesionales que la reflejada cuando se emiten facturas individualizadas (art. 11).

Estas facturas o documentos sustitutivos deben ser remitidos por el sujeto pasivo a los destinatarios de las operaciones que en ellos se documentan, lo que debe cumplirse en el mismo momento de su expedición o bien, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúa como tal, en el plazo de un mes a partir de la fecha de su expedición (arts. 15 y 16).

Como puede observarse, el momento en que acaece el devengo de la operación y aquel en que se repercute coinciden en el tiempo cuando el destinatario no es empresario o profesional actuando como tal, con la excepción de que se emitan facturas recapitulativas mensuales, lo que hace que no se planteen cuestiones con trascendencia en estos supuestos, cuando existe variación de tipos impositivos, salvo en el supuesto de facturas recapitulativas y la modificación del tipo impositivo se produzca durante el transcurso del periodo mensual, para lo que resultarán de aplicación las consideraciones siguientes.

La problemática puede plantearse esencialmente cuando el destinatario es empresario o profesional actuando como tal, pues puede existir divergencia temporal entre el momento del devengo y el de repercusión, así como el supuesto de emisión de facturas recapitulativas.

En uno y otro caso el tipo impositivo vendrá determinado por el momento temporal en que se produzca el devengo, y no el de la repercusión del impuesto a través de la expedición de la correspondiente factura.

Lo mismo sucederá cuando la factura se emita fuera del plazo establecido en el Reglamento de facturación, ya que, en última instancia, la LIVA permite efectuar la repercusión en el plazo de un año, de manera que los artículos 88.Cuatro, 92 y 94 establecen las consecuencias que esta repercusión extemporánea tiene tanto para el repercutidor (pérdida del derecho a repercutir, como se desprende también de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, TS, entre otras en Sentencia de 23 de junio de 2010, recurso 2845/2008) como para el obligado a soportar la repercusión (no procedencia de la deducción; si bien el TS en Sentencia de 18 de marzo de 2009, recurso 2231/2006 (NFJ032640), ha señalado que la ley en modo alguno establece la prohibición de soportar una vez transcurrido el plazo del

año, sino solo que se perderá el derecho a repercutir, por lo que no puede entenderse que si se soporta voluntariamente el impuesto, aunque sea repercutido extemporáneamente, el repercutido está incumpliendo una obligación. El artículo 88.Uno se limita a señalar que el deber de soportar la repercusión viene condicionado por la forma en que se lleve a cabo, y por esta razón dice que queda obligado a soportar siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta ley, y el artículo 94.Tres solo impide deducirse en cuantía superior a la que legalmente corresponda, esto es, que si se ha devengado por cuantía superior no serán deducibles las cuotas en la cuantía que exceda del impuesto efectivamente devengado, no refiriéndose, en modo alguno, al caso de que si acepta y paga el adquirente o destinatario del servicio las cuotas repercutidas extemporáneamente no existe derecho a la deducción).

En cualquier caso, como se viene apuntando, el tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento del devengo.

En el supuesto de que la modificación del tipo impositivo se produjera en el transcurso del periodo mensual de emisión de facturas recapitulativas, deberían emitirse distinguiendo la parte de base imponible que tributará a uno u otro tipo impositivo.

EJEMPLO 2:

1. Un sujeto pasivo realiza una prestación de servicios de asesoría fiscal a un empresario o profesional, concluyéndose el 30 de agosto de 2012.

Solución:

Si bien la factura podrá expedirse hasta el 30 de septiembre de 2012, el tipo impositivo aplicable será el vigente a fecha 30 de agosto de 2012, esto es, el 18 por 100.

2. Un profesional dedicado a la asesoría contable presta un servicio que concluye con fecha 29 de agosto de 2012, emitiendo factura al destinatario, empresario o profesional, el 30 de diciembre de 2012, momento en que se efectúa el pago de la operación.

Solución:

Al margen de la incorrección temporal en la emisión de la factura, la operación debe repercutirse al tipo general vigente el 29 de agosto de 2012, esto es, el 18 por 100, que es el que deberá figurar en la factura.

Este sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación complementaria extemporánea por el tercer trimestre, o el mes de agosto (en el caso de que sea gran empresa o esté acogido al sistema de devolución mensual) puesto que la operación se ha devengado en dicho periodo y debe declararse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se produce el devengo.

3. OPERACIONES CON PAGOS ANTICIPADOS

3.1. Regla general. Tipo impositivo vigente en el momento en que se produce el pago anticipado

En las operaciones en las que existen pagos anticipados, si bien la entrega del bien o la prestación del servicio se produce cuando el bien se pone a disposición del adquirente o cuando se presta el servicio (que es cuando tiene lugar el hecho imponible), aplicando las reglas generales contenidas en el artículo 75 de la LIVA, el apartado segundo de este precepto prevé una regla especial, acogiéndose a un criterio de caja.

De esta forma, se adelanta el devengo del impuesto por las cantidades abonadas con anterioridad a que se produzca el hecho imponible. En definitiva, y tal como hace la Directiva IVA y no nuestra LIVA, cuando aplicamos el artículo 75.2 no se está produciendo con el pago anticipado el hecho imponible (la entrega del bien o la prestación del servicio), sino que el legislador exige el impuesto con anterioridad al mismo. Como se ha indicado anteriormente, no deberíamos conceptualizar esta posibilidad como devengo del impuesto, pues estamos ante la exigibilidad del impuesto, término utilizado por la norma comunitaria, que resulta más adecuado a la realidad que refleja esta regla especial.

De acuerdo con este precepto, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el IVA se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. Se ha expuesto antes que la regla no resulta aplicable a las operaciones intracomunitarias de bienes, sean EIB o AIB.

Al margen de la problemática que la determinación del devengo tiene en este tipo de operaciones, lo que ahora interesa destacar es la cuestión de la modificación del tipo impositivo entre el momento en que se produce el pago anticipado y aquel en que tiene lugar el hecho imponible, esto es, la entrega del bien o la prestación de servicios, identificados con precisión, como apunta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), entre otras, en Sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-419/02, BUPA Hospitals (NFJ021665).

Este órgano jurisdiccional comunitario, después de recordar que, conforme a la Directiva IVA, el devengo se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios, establece las siguientes conclusiones por lo que a este breve examen que se está realizando se refieren, y que debemos tener en consideración a la hora de aplicar nuestra norma interna:

- La regla de pagos anticipados a cuenta supondrá la exigibilidad del IVA. Nuevamente el TJUE apunta que en este supuesto no estamos ante un devengo propiamente dicho, sino ante lo que la norma comunitaria considera como exigibilidad del impuesto, lo que debería llevar a nuestro legislador interno a reconducir el artículo 75 a los dictados de la norma y jurisprudencia comunitaria, dadas las implicaciones que ello puede tener en la consideración de las circunstancias determinantes de la relación jurídico-tributaria que supone la existencia del devengo del impuesto.

- El impuesto será exigible en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas. Esto es, la exigibilidad del IVA procederá sin que se haya efectuado la entrega del bien o la prestación del servicio.
- Esta regla constituye una excepción a la general del devengo del impuesto y, como tal, debe ser objeto de interpretación estricta.
- Para que el impuesto pueda ser exigible en esa situación, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega del bien o de la prestación del servicio, y por consiguiente que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta.

Consecuencia de los principios que se acaban de exponer, tal como señala el TJUE, es que no están comprendidos en la regla especial que estamos examinando los pagos anticipados de una cantidad a tanto alzado que se abonen por unos bienes señalados de forma general en una lista que pueda modificarse en cualquier momento de mutuo acuerdo entre el comprador y el vendedor y de la que el comprador pueda elegir, en su caso, algunos artículos en virtud de un acuerdo que en todo momento pueda resolver unilateralmente, recuperando la totalidad del pago anticipado no utilizado.

EJEMPLO 3:

Un empresario del sector de la construcción entrega un pago anticipado a un proveedor de materiales de construcción a cuenta de futuras adquisiciones de estos materiales, sin que hayan quedado determinados de manera específica los materiales a adquirir.

Solución:

En este supuesto no aplicaremos la regla especial prevista en el artículo 75.Dos de la LIVA, dado que no han sido concretados los bienes a adquirir.

En el momento en que el destinatario de la operación abona una parte o la totalidad de la contraprestación (monetaria o en especie) al proveedor del bien o al prestador del servicio, se produce el devengo por este cobro y, por ello, a este aplicaremos el tipo impositivo vigente en el momento en que tiene lugar el pago o cobro anticipado, debiendo expedirse factura o documento sustitutivo adecuado, de acuerdo con las normas reguladoras del deber de facturar.

No obstante, cuando se produce el hecho imponible (la entrega del bien o la prestación del servicio) puede haber variado el tipo impositivo aplicable a la operación. Por ello, si quedaba por abonar parte de la contraprestación (monetaria o en especie), se produce el devengo por la parte de contraprestación

pendiente de fijar o de abonar. A ella resultará aplicable el tipo vigente en el momento en que se produce el devengo (identificado con la producción del hecho imponible propiamente dicho), esto es, cuando se entrega el bien o se presta el servicio, siguiendo las reglas generales establecidas en el artículo 75.Uno de la LIVA, sin necesidad de efectuar regularización o rectificación alguna por la parte de contraprestación que haya tributado anteriormente en el momento en que se devengó o exigió el pago anticipado.

Quede claro que la base imponible relativa a cada uno de los pagos anticipados o a cuenta será el importe efectivamente pagado con cada uno de ellos, y la base imponible referida a la entrega del bien o a la prestación del servicio (de acuerdo con las reglas generales del art. 75.Uno de la LIVA) vendrá determinada por el importe total de la contraprestación, minorada en todos los pagos anticipados que originaron con carácter previo la exigibilidad del impuesto (o devengo del impuesto en términos de la LIVA). Esto es, si en el pago anticipado se aplicó un tipo impositivo y, en el momento de producirse la entrega del bien o la prestación del servicio resulta aplicable otro tipo (incremento o minoración del anterior), no se modificará el tipo aplicado en el pago anticipado en la parte, total o proporcional que corresponda.

EJEMPLO 4:

Un particular firma un contrato de adquisición de una vivienda con un promotor inmobiliario el 1 de enero de 20X1, abonándose en esa fecha un anticipo de 20.000 euros. En el contrato se pacta que la vivienda se entregará con la firma de la escritura pública que tendrá lugar el 1 de enero de 20X2. Además, se pactan pagos mensuales hasta la firma de dicha escritura de 5.000 euros mensuales. A la firma de la escritura se abonará la cantidad de 100.000 euros, pactándose que el promotor financiará al particular, por lo que se prevén pagos diferidos de 10.000 euros trimestrales durante 10 años (no se incluyen en este importe los intereses por pago aplazado, que conforme al art. 78.Dos.1.º quedan excluidos de la base imponible).

El tipo impositivo aplicable a la entrega de viviendas el 1 de enero de 20X1 es el 8 por 100, aprobándose por el legislador una ley que entra en vigor el 1 de enero de 20X2 que fija el tipo impositivo aplicable a estas operaciones en el 10 por 100.

Solución:

Nos encontramos ante una entrega de bienes, cuyo hecho imponible se produce el 1 de enero de 20X2, que es cuando se firma la escritura pública, de acuerdo con el artículo 75.Uno. No obstante, existen pagos anticipados anteriores a esta entrega del bien, por lo que deberemos aplicar también la regla especial prevista en el artículo 75.Dos.

Por ello el devengo del IVA para la operación examinada será:

- El 1 de enero de 20X1 se produce el devengo por las cantidades abonadas en ese momento:

$$20.000 \times 8\% = 1.600 \text{ euros}$$

.../...

.../...

- Por los pagos anticipados mensuales que se producen a lo largo del ejercicio 20X1, que suponen también pagos anticipados, y suponiendo que se abonan el último día de cada mes, se producirá también el devengo:

$$5.000 \times 8\% = 400 \text{ euros}$$

- Finalmente, la entrega de la vivienda tiene lugar el 1 de enero de 20X2, fecha en la que está en vigor el tipo impositivo del 10 por 100. No deberemos rectificar o regularizar los pagos anteriores puesto que el devengo de los mismos ya se ha producido, pero en esta fecha se devengará el impuesto por todas las cantidades que se abonen el 1 de enero de 20X2 más las que queden por abonar, puesto que no existe regla especial para los pagos diferidos.

Por ello el devengo será:

$$[100.000 + (10.000 \times 40 \text{ pagos trimestrales})] \times 10\% = 50.000 \text{ euros}$$

La DGT, entre otras en Consultas V1205/2010 (NFC03807) de 22 de septiembre, V2252/2010 (NFC039443) y V2256/2010 (NFC039484) de 20 de octubre, V0350/2011 (NFC040467) de 15 de febrero, V1125/2011 (NFC041329) de 4 de mayo, V1824/2011 (NFC042132) y V1825/2011 (NFC042135) de 18 de julio y V3052/2011 (NFC043365) de 26 de diciembre, ha recogido los anteriores criterios.

Debe advertirse también que, como regla general, aplicaremos a los pagos anticipados el mismo tipo general, reducido o superreducido que corresponda a la entrega del bien o prestación del servicio del que es pago a cuenta. No obstante, nos podemos encontrar ante situaciones en las que además de sufrir un incremento del tipo impositivo reducido o general, también se haya modificado la base de las operaciones que se incluyen en cada uno de los tipos, lo que puede hacer que varíe también el tipo superreducido o reducido, que pasan a tributar por el tipo general, y ello hará que tengamos que aplicar al pago anticipado y a la entrega del bien o la prestación del servicio tipos impositivos distintos (al pago a cuenta uno el superreducido o reducido, y a la entrega el general).

EJEMPLO 5:

Un colegio privado con destino al curso escolar 2012-2013 adquiere de un empresario determinado material escolar concreto y especificado en el pedido firmado con fecha 30 de julio de 2012, cuya entrega se efectuará el 12 de septiembre de 2012. A la fecha del pedido se efectúa un pago a cuenta del 90 por 100 del importe de la operación

.../...

.../...

(9.000 euros), quedando pendiente el resto (1.000 euros). Se trata de objetos que, por sus características, solo pueden utilizarse como material escolar, no tratándose de artículos y aparatos electrónicos.

Con el mismo empresario y misma fecha, firma un pedido por 3.000 euros, correspondientes a partituras, mapas y cuadernos de dibujo, si bien por este pedido no efectúa pago a cuenta alguno, y los bienes se entregarán el mismo día, esto es, el 12 de septiembre de 2012.

Solución:

El 30 de julio de 2012 tiene lugar un pago a cuenta por el primero de los pedidos, el correspondiente a objetos de material escolar, por lo que en ese momento se produce la exigibilidad del impuesto por el importe abonado el 30 de julio. El empresario proveedor deberá expedir factura con una base imponible de 9.000 euros, y un tipo impositivo del 4 por 100.

El 12 de septiembre, por este primer pedido, se produce el hecho imponible, por lo que se produce el devengo por las cantidades pendientes de abonar, esto es, 1.000 euros, sobre las que aplicaremos el tipo impositivo general del 21 por 100, ya que estos bienes dejan de estar incluidos en la lista de operaciones que tributan al tipo superreducido del 4 por 100 para tributar a partir del 1 de septiembre de 2012 al tipo general del 21 por 100.

Respecto del segundo pedido, no varía el tipo impositivo aplicable (seguramente es este el motivo por el que no ha efectuado pago anticipado alguno), teniendo lugar el devengo por el importe total de la operación el 12 de septiembre, aplicando el tipo impositivo del 4 por 100.

3.2. Ejecuciones de obra en las que se producen certificaciones de obra

Un supuesto concreto en relación con las operaciones con pagos anticipados es el de las ejecuciones de obra que dan lugar a certificaciones de obra, esencialmente en relación con contratos celebrados con las Administraciones públicas; respecto de las que pueden efectuarse las siguientes consideraciones:

- Se aplicará el tipo impositivo de la fecha en que se produzca el pago efectivo en relación con las certificaciones de obras que no hayan sido objeto de recepción. Por tanto, si se abonan con anterioridad a la fecha del cambio de tipo impositivo, no sufrirán variación alguna.
- Asimismo, se aplicará el tipo impositivo anterior al de la fecha de entrada en vigor del nuevo tipo impositivo a las certificaciones finales, ya sean totales o parciales, que documenten obras

que hayan sido objeto de recepción con anterioridad a esta fecha de entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos aun cuando su pago se produzca con posterioridad a dicha fecha.

- Se aplicará el tipo impositivo modificado a las certificaciones correspondientes a obras que sean objeto de recepción con posterioridad a la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos, salvo que su importe se abone anticipadamente antes de esa fecha.
- La factura que se expida como consecuencia de la recepción de una obra certificada total o parcialmente o bien por el abono de un pago anticipado deberá incluir el tipo impositivo aplicable en función de los criterios de devengo señalados, sin que sea procedente expedir factura rectificativa cuando para una misma obra una parte se grave a uno u otro tipo, como consecuencia de la aplicación de los mismos.

EJEMPLO 6:

Un contratista resulta adjudicatario de una obra pública por importe de 1,2 millones de euros. El Acta de replanteo de las obras se firma con fecha 1 de octubre de 2011 y el Acta de recepción de las obras es de 1 de octubre de 2012. Se emiten certificaciones de obra mensuales, cada una de ellas por 100.000 euros, abonadas a los 60 días.

Solución:

Al encontramos ante certificaciones de obra que deben ser abonadas por la Administración pública, tendremos en cuenta las reglas recogidas en el artículo 75.Uno.2.º bis y Dos de la LIVA.

De esta forma a las certificaciones emitidas el último día de cada mes, al abonarse a los 60 días, se aplicará el tipo impositivo vigente en dicha fecha. Así, por las certificaciones de octubre de 2011 a junio de 2012, al abonarse antes del 1 de septiembre de 2012, se aplicará el tipo impositivo del 18 por 100. Mientras que a la certificación emitida en el mes de julio le aplicaremos el tipo impositivo incrementado del 21 por 100. Respecto de las certificaciones de los meses de agosto y septiembre, así como por las cantidades restantes que queden pendientes de abonar (certificación final de obra, etc.), el devengo tiene lugar cuando se produce el hecho imponible, esto es, la recepción de la obra, el 1 de octubre de 2012, aplicando el tipo impositivo vigente en dicho momento, esto es, el 21 por 100.

En este mismo sentido se ha pronunciado la DGT en la Circular 2/1992 (NFL001790), de 22 de enero de 1992, así como en Consultas V0602/2010 (NFC037481) y V0603/2010 (NFC037485) de 26 de marzo, V0644/2010 (NFC037799) de 8 de abril, V1057/2010 (NFC037795) de 19 de mayo, V1299/2010 (NFC038421) de 9 de junio, V1802/2010 (NFC038737) de 3 de agosto, V1926/2010 (NFC039121) de 7 de septiembre, V2908/2011 (NFC043230) de 15 de diciembre y V0356/2012 (NFC043799) de 17 de febrero.

3.3. Entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas

Teniendo en cuenta las distintas redacciones que ha sufrido el artículo 91.Uno.1.7.º de la LIVA en lo referente al tipo impositivo para las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas (incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente), nos podemos encontrar ante situaciones en las que apliquemos hasta tres tipos impositivos distintos en función.

Recordemos que con efectos desde el 20 de agosto de 2011 y vigencia exclusivamente hasta el 31 de diciembre de 2012, se aplica el tipo reducido del 4 por 100 del IVA a las entregas de bienes a las que se refiere este número 7.º, según lo dispuesto por la disposición transitoria cuarta del Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto (conforme a la redacción dada por el RDL 20/2011, de 30 de diciembre). Por tanto, los tipos aplicables serán:

Periodo	Tipo impositivo
Hasta el 19 de agosto de 2011	7%
Desde el 20 de agosto de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2012	4%
A partir de 1 de enero de 2013	10%

EJEMPLO 7:

Un particular firma un contrato de compraventa de una vivienda (con dos plazas de garaje y un trastero) con un promotor inmobiliario el 1 de enero de 2010. El precio total de adquisición de la vivienda, cuya entrega de llaves (firma de la escritura pública) tendrá lugar el 1 de abril de 2013, es de 600.000 euros. Con la firma del contrato privado se abonaron 20.000 euros, pactándose que se efectuarían pagos trimestrales hasta la firma de las llaves de 20.000 euros. El resto se abonaría a la firma de la escritura pública.

Solución:

Con cada uno de los pagos anticipados que se efectúen antes de la firma de la escritura pública se soportará por el particular el tipo impositivo vigente en el momento de su abono. A la firma de la escritura pública, y por las cantidades pendientes de abonar a dicha fecha, se tendrá en cuenta el tipo impositivo de ese momento.

De esta forma:

A los pagos anticipados que se producen antes del 20 de agosto de 2010 (el pago efectuado con la firma del contrato por 20.000 euros el 1 de enero de 2010, y los dos pagos del primer y del segundo trimestre de 2010, que se producen el 31 de marzo y el 30 de junio de 2010, por el mismo importe, haciendo un total de 60.000 euros) aplicaremos el tipo impositivo del 7 por 100.

.../...

.../...

A los pagos anticipados del tercer y cuarto trimestre de 2010 (que abonamos el 30 de septiembre y el 31 de diciembre de 2010), así como a los cuatro pagos trimestrales del 2011 y los cuatro del 2012, que abonamos el último día de cada trimestre (en total 160.000 euros), aplicaremos el tipo impositivo del 4 por 100, que es el vigente en la fecha de cada uno de los pagos a cuenta realizados.

Al pago anticipado correspondiente al primer trimestre de 2013 (que abonamos el 31 de marzo de 2013), le aplicaremos el tipo impositivo del 10 por 100, tipo vigente a partir del 1 de enero de 2013.

Finalmente, a la firma del contrato el 1 de abril de 2013, y por las cantidades pendientes de abonar (320.000 euros), aplicaremos también el tipo impositivo vigente en esa fecha, que es del 10 por 100.

4. OPERACIONES CONTRATADAS O CON PRESUPUESTO ANTERIOR A LA REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

Distinta de la situación que se ha examinado en el epígrafe anterior, se encuentra aquella en la que el sujeto pasivo elabora un presupuesto al destinatario, que este acepta con anterioridad a la realización del hecho imponible y, sin abonar cantidad alguna antes de la entrega del bien o de la prestación del servicio, se produce el hecho imponible.

En situación análoga estarán aquellas operaciones respecto de las que se ha firmado contrato en fecha anterior a la que se produce la variación del tipo impositivo, pero el devengo tiene lugar con posterioridad a dicha fecha, sin que se hayan producido pagos anticipados o a cuenta.

La variación del tipo impositivo entre las fechas de presupuesto y aceptación del mismo o de contratación y de producción del hecho imponible o devengo de la operación, y dado que no han existido pagos anticipados, lleva consigo que el devengo de la operación se produzca cuando el bien se pone a disposición del adquirente o cuando se presta el servicio, siguiendo el resto de reglas previstas en el artículo 75.Uno de la LIVA.

Respecto de estas operaciones podemos concluir:

- El tipo impositivo aplicable a las entregas de bienes o a las prestaciones de servicios será el vigente en el momento de realización de las operaciones, esto es, cuando las mismas se devenguen conforme a lo establecido en el artículo 75.Uno de la Ley del IVA, con independencia del tipo impositivo que se hubiera consignado en el momento de realizar el presupuesto y aceptarse por el destinatario de las operaciones. Así, si se trata de entregas de

bienes el devengo se producirá cuando los bienes se ponen a disposición del adquirente (art. 75.Uno.1.º) mientras que si se trata de prestaciones de servicio tendrá lugar cuando se presen- ten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas (art. 75.Uno.2.º, párrafo primero).

- Si en el momento de elaborarse el presupuesto se hubiera consignado el tipo impositivo vigente en esa fecha y, en el momento de realizarse la operación estuviera vigente un tipo diferente, el tipo impositivo aplicable sería el vigente en el momento de producirse el hecho imponible.
- En el supuesto de que se efectuaran pagos a cuenta anteriores a la realización de las operaciones de entrega de bienes o de prestación de servicios, el tipo impositivo aplicable a los mismos será el vigente en el momento en que tales pagos se realicen efectivamente. Los pagos a cuenta realizados con anterioridad al cambio de tipo impositivo, correspondientes a operaciones cuyo devengo, conforme a lo dispuesto en el artículo 75.Uno, tenga lugar con posterioridad a esa fecha, determinarán en esa proporción el devengo del IVA calculado conforme a los tipos impositivos vigentes cuando se efectúen siempre que los bienes o servicios a que se refieran estén identificados con precisión.
- El tipo impositivo correspondiente a dichos pagos a cuenta no deberá ser objeto de rectificación alguna aun cuando la realización de la operación a la que se refieran y, por tanto, el devengo determinado por aplicación del artículo 75.Uno, tenga lugar con posterioridad a la fecha en que entra en vigor el nuevo tipo impositivo.

En este sentido se pronuncia también la DGT, entre otras en Consultas V0602/2010 (NFC037481) y V0603/2010 (NFC037485) de 26 de marzo, V0644/2010 (NFC037799) de 8 de abril, V1056/2010 (NFC037798) y V1057/2010 (NFC037795) de 19 de mayo, y V0336/2011 (NFC040470) de 14 de febrero.

EJEMPLO 8:

Un empresario quiere celebrar un evento en los locales donde radica su sede social para celebrar el centenario de la empresa. Con fecha 1 de julio de 2012 acepta un presupuesto de un empresario dedicado a la floristería para el adorno con flores y plantas vivas de los eventos que tendrán lugar entre el 1 y el 31 de octubre de 2012, por importe de 6.000 euros.

Solución:

El devengo de la operación se producirá con la entrega de las flores y plantas ornamentales en octubre de 2012, siendo el tipo impositivo aplicable el general del 21 por 100, sobre la base imponible de 6.000 euros.

De existir algún pago anticipado de esta cantidad antes del 1 de septiembre de 2012 tributará al tipo impositivo reducido del 8 por 100, vigente hasta dicha fecha.

5. OPERACIONES DE TRACTO SUCESIVO

El artículo 75.Uno.7.º de la ley prevé una regla específica de fijación del devengo de las operaciones de tracto sucesivo o continuado (quedan excluidas las operaciones de contratos de arrendamientos-venta y arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, puesto que se equiparan a entregas de bienes).

El legislador dispone para estas operaciones que el devengo se producirá en los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprende cada percepción.

Si ello es así, surge la cuestión del tipo impositivo a aplicar cuando este varía entre las distintas fechas de exigibilidad, puesto que este es el criterio para determinar el devengo en estas operaciones.

Por ello, podemos considerar:

- El devengo en las operaciones que tienen la consideración de tracto sucesivo o continuado se produce conforme a lo establecido en el artículo 75.Uno.7.º de la LIVA, salvo que se produzcan pagos anticipados, en cuyo caso se aplica el artículo 75.Dos. Por tanto, si el devengo se produce en el momento en que resulte exigible cada parte del contrato aplicaremos el tipo impositivo vigente en esa fecha, sin que deban rectificarse con posterioridad.
- Si durante la vigencia de los contratos de tracto sucesivo o continuado se produjera una modificación del tipo impositivo del IVA aplicable a los mismos, el tipo que deberá aplicarse será aquel que esté vigente en el momento del devengo de las operaciones que se produce aplicando lo dispuesto en el artículo 75.Uno.7.º, con independencia de cuál hubiese sido el tipo impositivo que se tuvo en cuenta al formular la correspondiente oferta o presupuesto.
- En la medida en que el devengo del IVA tiene lugar con arreglo a la exigibilidad del precio en los contratos de tracto sucesivo, resultará plenamente ajustado a derecho repercutir el mismo al tipo impositivo vigente cuando dicha exigibilidad se produzca. Por ello, si se produce a partir de la fecha de entrada en vigor del nuevo tipo impositivo, se aplicará este último, aunque se corresponda con un periodo anterior a esa fecha.
- En el supuesto de que se efectuaran pagos a cuenta anteriores a la realización del devengo, de acuerdo con las reglas anteriores, el tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento en que tales pagos se realicen efectivamente, aplicando las reglas que hemos considerado en el epígrafe dedicado a la problemática en pagos anticipados.
- Aplicaremos las mismas reglas respecto de operaciones de suministros (prestación de servicios telefónicos de voz y datos, suministro de energía eléctrica, suministro de agua, etc.); esto es, el devengo tiene lugar conforme a la exigibilidad de la contraprestación. Por ello, se gravarán a los nuevos tipos impositivos cuando se trate de contraprestaciones exigibles a

partir de la fecha de entrada en vigor de estos tipos, aunque se correspondan con periodos de consumo anteriores a esa fecha (como ocurre con aquellos consumos que se facturan con posterioridad al momento en el que los mismos se producen, por resultar entonces exigibles).

- En el caso de la prestación de servicios de suministro mediante la modalidad de contratos prepago, el devengo se produce en el momento en el que se efectúa el correspondiente pago anticipado, de forma que se aplicará el tipo que esté vigente en ese momento, con independencia de que los correspondientes consumos se produzcan en un momento posterior, siempre que tales pagos anticipados identifiquen con precisión a qué servicios se corresponden.
- En relación con los contratos de tracto sucesivo de suministro de bienes o de servicios contratados por las Administraciones públicas aplicaremos las reglas que venimos apuntando. No obstante, de acuerdo con la normativa reguladora de los contratos del sector público, la obligación de pago no es exigible hasta transcurridos 60 días desde la fecha de expedición de las certificaciones de obras o, en su caso, de los correspondientes documentos que acrediten la realización total o parcial del contrato, por lo que el devengo en estas operaciones no se produce en el momento en el que se determina o cuantifica su importe y se expide el documento para justificar el pago, sino a los 60 días, que es cuando resulta legalmente exigible la contraprestación. La mera expedición de un documento en el que se cuantifique el importe de la contraprestación no determina el devengo del IVA.

Se corresponden con las conclusiones anteriores los criterios fijados también por la DGT, entre otras, en Consultas V0602/2010 (NFC037481) y V0603/2010 (NFC037485) de 26 de marzo, V0644/2010 (NFC037799) de 8 de abril, V1006/2010 (NFC037793) de 14 de mayo, V1033/2010 (NFC037796), V1035/2010 (NFC037797) de 17 de mayo, V1056/2010 (NFC037798) de 19 de mayo, V1334/2010 (NFC038359) de 15 de junio, V1395/2010 (NFC038529) de 21 de junio, V1397/2010 (NFC038584) de 21 de junio, V1800/2010 (NFC038727) de 2 de agosto, V1927/2010 (NFC039122) de 7 de septiembre, V2349/2010 (NFC039560) de 28 de octubre, V2764/2010 (NFC040003) de 20 de diciembre, V0336/2011 (NFC040470) de 14 de febrero, V0890/2011 (NFC041101) de 4 de abril y V1830/2011 (NFC42127) de 19 de julio.

EJEMPLO 9:

1. Un particular contrata el 1 de enero de 2012 con una compañía telefónica el servicio de telefonía fijo, pactándose en el contrato que se facturará mensualmente por los servicios prestados por la compañía telefónica, siendo exigible el pago de los servicios en los cinco días naturales posteriores a cada periodo mensual. El tipo impositivo vigente el 1 de enero es el 18 por 100.

El legislador modifica el tipo impositivo general al 21 por 100, entrando en vigor la ley el 1 de septiembre de 2012.

.../...

.../...

Solución:

Respecto de los meses de enero a julio, inclusive, el tipo impositivo aplicable y que la compañía telefónica repercutirá en la factura será del 18 por 100.

A partir del mes de agosto inclusive, el tipo aplicable será del 21 por 100. Este tipo lo aplicamos también a este mes puesto que los servicios prestados durante el mismo son exigibles a partir del 1 de septiembre, fecha en la que se encuentra vigente ya el nuevo tipo impositivo.

2. Una empresa de alquiler de automóviles sin conductor a largo plazo (*renting*) firma contratos con otros empresarios y con las Administraciones públicas. En los primeros se pacta que el pago se efectuará a los tres meses, mientras que para la Administración y de acuerdo con la normativa reguladora de los contratos públicos el pago se aplaza 60 días. El importe del precio de la prestación de servicios se fija o cuantifica mensualmente.

Solución:

En el primer caso, esto es, los contratos firmados con otros empresarios, de acuerdo con el artículo 75.Uno.7.º de la LIVA, el devengo no se produce en el mes en que se determina el importe, sino cuando efectivamente es exigible contractualmente la contraprestación (a los tres meses), y el tipo impositivo aplicable será el vigente en ese momento. Las cuotas que se consignen en los documentos no serán deducibles para los empresarios destinatarios hasta que se produzca el devengo del impuesto (art. 98.Uno de la LIVA).

Respecto de los contratos firmados con las Administraciones públicas, como la obligación de pago no es exigible hasta transcurridos 60 días desde la fecha de expedición de las certificaciones o documentos que acrediten la realización parcial del contrato, el devengo de dichas operaciones no se produce en el momento en el que se determina o cuantifica su importe y se expide el documento para justificar el pago, sino a los 60 días, que es cuando resulta legalmente exigible la contraprestación, y a este momento debemos estar para concretar el tipo impositivo aplicable.

Recordemos también que el artículo 75.Uno.7.º de la LIVA recoge una regla específica dentro de estos contratos de tracto sucesivo para el supuesto en que el destinatario sea el sujeto pasivo conforme a lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2.º y 3.º, que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y que no den lugar a pagos anticipados durante dicho periodo, en cuyo caso el devengo del impuesto se producirá el 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicio.

En estos casos, y para el devengo producido por la fracción temporal que abarque el año natural o la parte de año natural hasta la fecha final del mismo, el tipo impositivo aplicable será el vigente el 31 de diciembre de cada año, con independencia de que la factura y la repercusión se produzcan en fecha posterior, esto es, en el mes de enero del ejercicio siguiente [en este sentido se pronuncia también la DGT en Consulta V0890/2011 (NFC041101) de 4 de abril].

EJEMPLO 10:

Un particular que ha recibido en herencia los derechos de autor de toda la obra literaria de un pariente suyo cede los derechos de autor sobre una de estas obras a una editorial por un tiempo de dos años, pactándose que se abonarán estos derechos de autor a la finalización del periodo y en función de los ejemplares vendidos hasta dicha fecha más unas variables a tener en cuenta por las ventas futuras de ejemplares editados. El contrato se firma con fecha 1 de marzo de 2011, y tendrá vigencia hasta el 30 de junio de 2013.

Solución:

A fecha 31 de diciembre de 2011, así como el 31 de diciembre de 2012, se produce el devengo o exigibilidad por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación (para el año 2011 desde el 1 de marzo al 31 de diciembre) o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha (para el ejercicio 2012). Aplicaremos en estas fechas el tipo impositivo aplicable vigente en las mismas, esto es, el 18 por 100 para la base imponible que deberá determinarse el 31 de diciembre de 2011, y el 21 por 100 para las cantidades a abonar el 31 de diciembre de 2012.

Respecto a las cantidades pendientes a abonar el 30 de junio de 2014, aplicaremos el tipo vigente a dicha fecha

6. OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS Y OPERACIONES EN LAS QUE SE PRODUCE LA INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

6.1. Operaciones intracomunitarias

Conforme a los artículos 75.Dos, párrafo segundo y 76 párrafo segundo de la LIVA, en las operaciones intracomunitarias de bienes, tanto en las EIB (incluidas las transferencias de bienes efectuadas por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miem-

bro, para afectarlo a las necesidades de aquella en este último, previstas en el art. 9, número 3.º de la LIVA) como a las AIB (incluidas las transferencias de bienes), no se aplica la regla de los pagos anticipados, lo que supone que consideraremos las demás reglas que sobre el devengo se reflejan en el artículo 75.Uno para las EIB y en el artículo 76 para las AIB (que se remite a las reglas previstas en el art. 75.Uno). Recordemos a estos efectos que, en relación con las transferencias de bienes entre un Estado miembro y otro, el devengo tiene lugar cuando se inicia la expedición o transporte de los bienes, bien sea desde el territorio de aplicación del impuesto (EIB), bien desde el Estado miembro de origen (AIB).

Con ello quiere advertirse que el tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento del devengo.

Las EIB son operaciones exentas, de acuerdo con el artículo 25 de la LIVA, ya que tributan en el Estado miembro de destino, por lo que las reglas que venimos señalando sobre los tipos impositivos no tienen influencia alguna; debiendo declararse en las autoliquidaciones correspondientes al periodo en que se produce el devengo.

Distinto será para las AIB, a las que, de acuerdo con el artículo 76, se aplican las reglas del devengo contenidas en el artículo 75.Uno, por lo que, como acabamos de señalar, el tipo impositivo aplicable será el del momento del devengo.

EJEMPLO 11:

Un empresario español, con sede en Cuenca, dedicado a la fabricación y venta de maquinaria agrícola, tiene un establecimiento permanente en Varsovia (Polonia).

Con fecha 31 de agosto de 2012 se inicia el transporte de distinta mercancía [no excluida del concepto de transferencia de bienes previsto en el art. 9, número 3.º, letras a) a h) de la LIVA] desde el establecimiento de Polonia a Cuenca. La mercancía llega a esta última población el 2 de septiembre.

Solución:

El devengo de esta transferencia de bienes que realiza el sujeto pasivo supondrá una EIB en Polonia, sujeta y exenta, y una AIB en el territorio de aplicación del impuesto. El devengo se producirá el 31 de agosto, fecha en la que comienza el transporte de los bienes desde el Estado miembro de origen. Por ello el tipo impositivo aplicable a la AIB será del 18 por 100 y no del 21 por 100, sin necesidad de que el sujeto pasivo tenga que expedir una autofactura.

6.2. Deducción en el supuesto de AIB y en aquellos en que se produce la inversión del sujeto pasivo

Tanto para estas operaciones de AIB como aquellas en las que se produce la inversión del sujeto pasivo y el lugar de realización de las mismas es el territorio de aplicación del impuesto (TAI), el sujeto pasivo además de autorrepercutirse el impuesto se deducirá la cuota, en la medida en que tenga derecho a ello, de acuerdo con el Título VIII de la Ley del IVA.

Tanto en un caso como en otro, el tipo impositivo será el del momento del devengo, aun cuando la deducción la efectúe en un periodo de liquidación distinto de aquel en que se autorrepercuta. Debe tenerse en cuenta que, al igual que en el caso de las AIB, en aquellos en que se produce la inversión del sujeto pasivo, este no debe emitir autofactura alguna.

La generalización de la regla de inversión en las prestaciones de servicios cuando el prestador radica fuera del TAI y el destinatario es un empresario o profesional en este territorio, localizándose las operaciones en el mismo, lleva consigo la importancia de estas operaciones en cuanto a la determinación del tipo impositivo.

EJEMPLO 12:

Un empresario dedicado a la consultoría, establecido en Italia, presta un servicio de esta naturaleza a un empresario establecido en Zamora, dedicado al sector financiero, estando en prorrata del 60 por 100. La prestación de servicio concluye el 30 de agosto de 2012, si bien la factura expedida por el empresario italiano se recibe en Zamora el 7 de septiembre de 2012.

Ambos empresarios tienen asignado NIF a efectos de IVA por sus respectivas Administraciones tributarias, y así se lo notifican entre ellos.

Solución:

La operación se localiza en el TAI, por la regla general de localización de las prestaciones de servicios entre empresarios o profesionales sujetos pasivos, prevista en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA; siendo sujeto pasivo por inversión el empresario español, de acuerdo con el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA.

El devengo de la operación se produce el 30 de agosto de 2012, siendo el tipo impositivo aplicable a esta operación del 18 por 100, y no del 21 por 100.

Teniendo en cuenta que el empresario español está en prorrata, se autorrepercutirá al tipo del 18 por 100, deduciéndose exclusivamente el 60 por 100 de la cuota, dado que está en prorrata. De haber aplicado el tipo impositivo vigente a partir del 1 de septiembre de 2012, hubiera tenido un coste adicional por la parte de cuota al tipo del 21 por 100 que no puede ser objeto de deducción, al aplicar la regla de prorrata.

7. MODIFICACIONES DE LA BASE IMPONIBLE DE LAS OPERACIONES SUJETAS A IVA

La base imponible puede ser objeto de rectificación de acuerdo con los criterios contenidos en el artículo 80 de la LIVA. Por ello, dado que nos encontramos ante momentos temporales distintos, el de producción del hecho imponible o devengo y el de la rectificación de la base imponible, se plantea la cuestión de la modificación de los tipos impositivos que se produzca durante este periodo y su aplicación en el momento de efectuar la rectificación de las operaciones que conllevará no solo la modificación de la base imponible, sino también la repercusión del impuesto (de acuerdo con el art. 89 de la LIVA).

Teniendo en cuenta que estas rectificaciones suponen una alteración de la base imponible, y que el hecho imponible ya se ha producido con la entrega del bien o con la prestación de servicios, como regla general deberemos considerar el tipo impositivo vigente en el momento del hecho imponible también cuando se produzca la rectificación de la base imponible, puesto que en otro caso podrían producirse situaciones de enriquecimiento injusto bien para la Administración tributaria, o para el sujeto pasivo.

Por tanto, el tipo impositivo que aplicaremos en las rectificaciones de la base imponible será el vigente en el momento en que se produjo el devengo de las operaciones, considerando las reglas del artículo 75 de la LIVA, puesto que, en principio, la rectificación de las bases imponibles no supone una alteración del devengo.

Cuestión distinta es que tratemos como rectificación de la base imponible un incremento del número de bienes o de las prestaciones de servicios que se pactaron inicialmente, y cuyo devengo se produce con posterioridad. En este caso no estamos propiamente ante una rectificación de la base imponible, sino ante nuevas operaciones, cuyo devengo se produce con posterioridad a las inicialmente pactadas y, por ello, aplicaremos el tipo impositivo vigente en el momento en que se produce este nuevo devengo.

La DGT ha mantenido también estos criterios, entre otras, en las Consultas V2835/2009 (NFC037114) de 29 de diciembre, V0644/2010 (NFC037799) de 8 de abril, V2189/2010 (NFC039420) de 1 de octubre, y V2488/2010 (NFC039676) de 19 de noviembre, en relación con los descuentos y bonificaciones que se conceden con posterioridad al devengo de la operación, como son los *rappels* o los descuentos por pronto pago, y errores materiales en la facturación.

Las conclusiones a las que llega el órgano consultivo pueden sintetizarse en las siguientes:

- En el supuesto en el que los proveedores o los prestadores otorgan al destinatario de las operaciones un *rappel* anual por volumen de compras, dichos proveedores deberán rectificar la base imponible de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios efectuadas al destinatario y documentar dicha rectificación mediante la expedición de una factura rectificativa en la forma prevista en el artículo 13 del Reglamento de facturación.
- Puesto que el tipo impositivo aplicable es el vigente en el momento del devengo del IVA, en el caso de que exista una variación de tipos impositivos en un periodo o año determi-

nado y los proveedores o prestadores apliquen un *rappel* anual, dicho *rappel* deberá tener en cuenta dicha circunstancia, de forma que las bases imponibles y la rectificación de las mismas se determinen teniendo en cuenta el tipo impositivo aplicado en cada periodo en el que estuvieron vigentes los correspondientes tipos impositivos a los que correspondan los *rappels*.

- La factura rectificativa que deben expedir los proveedores o los prestadores para documentar la modificación de la base imponible, como consecuencia del otorgamiento de un *rappel* anual, deberá expedirse en el momento del otorgarse dichos *rappels*, con independencia de que la factura, expedida en un año determinado, tenga por objeto documentar *rappels* concedidos en el año precedente.
- En estas facturas rectificativas se deberá consignar el mismo tipo impositivo que en la factura rectificada, que debió ser el que estaba vigente en el momento del devengo del IVA. Esto es, no se consigna el tipo vigente en el momento de efectuarse la rectificación que corresponda, sino el que resulte aplicable de acuerdo con el momento del devengo del impuesto.
- Las facturas rectificativas recibidas deberán anotarse en el libro registro de facturas recibidas por el orden en que se reciban y dentro del periodo de liquidación a que se refieran, es decir, al que corresponda su anotación.
- La rectificación de las cuotas soportadas, como consecuencia de la percepción de unos *rappels* anuales, documentada en la correspondiente factura rectificativa, deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el correspondiente documento justificativo, es decir, la referida factura rectificativa.
- En el caso en el que por errores materiales se facturen incorrectamente determinadas entregas de bienes o de prestaciones de servicios, en la factura rectificativa que se expida con la finalidad de rectificar dichos errores se deberá consignar el mismo tipo impositivo que en la factura rectificada, que debió ser el que estaba vigente en el momento del devengo del IVA en dicho momento.

EJEMPLO 13:

Un empresario dedicado a la venta de artículos de papelería ha transmitido a otro sujeto pasivo del impuesto bienes durante el primer semestre del ejercicio 2012 por importe de 50.000 euros, todo ello documentado en diferentes facturas cuyo devengo ha tenido lugar a lo largo de este periodo, aplicando el tipo impositivo del 18 por 100.

A fecha 1 de septiembre de 2012 varía el tipo impositivo general al 21 por 100 y el proveedor, dado el volumen de ventas efectuado durante el primer semestre, concede al adquirente un *rappel* del 5 por 100 sobre el volumen de operaciones del este periodo, emitiéndose la factura rectificativa el 5 de septiembre de 2012.

.../...

.../...

Solución:

A las operaciones efectuadas durante el primer semestre de 2012 el proveedor repercutirá el tipo general vigente en el mismo, esto es, el 18 por 100, puesto que el devengo de las entregas se ha producido durante este periodo.

A fecha 5 de septiembre de 2012 emite una factura rectificativa que, de acuerdo con la normativa reguladora del IVA, puede comprender todas las operaciones realizadas en el periodo al que se refiere el *rappel*. Por ello, emitirá una única factura considerando el tipo impositivo vigente del periodo al que se refiere el *rappel*, esto es, el 18 por 100 y no el 21 por 100 (vigente en el momento en que se extiende la factura). Por ello, el contenido de la misma podrá ser:

<i>Rappel</i> por volumen de operaciones primer semestre 2012	(250)
Tipo impositivo	18%
Cuota	45
Total factura abono <i>rappel</i>	(295)

8. OPERACIONES CON LOS ENTES PÚBLICOS SUJETOS A LA REGLA DE REPERCUSIÓN DEL ARTÍCULO 88.UNO, PÁRRAFO SEGUNDO DE LA LIVA

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas cuyos destinatarios son los entes públicos, se entiende siempre que los sujetos pasivos, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el IVA que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.

Esta regla específica sobre repercusión del impuesto se aplica cuando la actuación de la Administración pública se efectúa dentro del marco de la licitación o actividad pública encomendada al órgano administrativo competente (esto es, el marco de la legislación pública sobre contratación administrativa, esencialmente); y ello por cuanto, si se realiza fuera del marco administrativo, quedará excluida la Administración del régimen especial que recoge el artículo 88.Uno, párrafo segundo de la LIVA [en este sentido se ha pronunciado el TEAC en Resoluciones de 3 de mayo de 2007, RG 1237/2006 (NFJ026739) y de 12 de marzo de 2008, RG 2431/2006 (NFJ034519); así como la AN en Sentencia de 21 de julio de 2005, recurso 721/2003 (NFJ021363)]. De esta forma las actividades de los entes públicos en el tráfico puramente privado, tráfico civil regido por el principio de autonomía de la voluntad de

las partes y del sometimiento a lo pactado, no aplicaremos la regla específica que estamos examinando; como también quedan fuera aquellas actividades al margen de la normativa contractual administrativa (es el caso de las expropiaciones forzosas, en las que no aplicaremos la regla que se está examinando).

En los casos en que la actividad queda encuadrada en el marco de la licitación o actividad pública encomendada al órgano administrativo competente, el sujeto pasivo, cuando presenta su oferta, esta lleva incluido el IVA y la Administración adjudicará el contrato por el importe de la oferta. Ahora bien, el hecho imponible (la entrega del bien o la prestación del servicio) no se ha realizado todavía, por lo que se plantea el problema de las variaciones de los tipos impositivos entre el momento de presentación de la oferta por el sujeto pasivo o de adjudicación del contrato y aquel en que se produce el devengo de la operación, cuando se pone el bien a disposición del Ente Público o se realiza la prestación del servicio.

Con carácter previo, hemos de considerar como precio cierto del contrato el de adjudicación menos la cuota del IVA calculado al tipo vigente en el momento de la adjudicación del contrato; y que el precio de adjudicación ha de entenderse con las modificaciones contractuales que pudieran afectarle, tales como proyectos reformados, revisiones de precios o cualquier otro concepto, como consecuencia de la aplicación de las normas legales existentes al efecto.

De esta forma si la variación del tipo impositivo tiene lugar entre la fecha de la oferta y de la adjudicación, la Administración debería tener en cuenta la misma en el acuerdo de adjudicación, de forma que el importe total del contrato (IVA incluido) se ajuste al nuevo tipo impositivo, esto es, se cumplirá aplicando al precio cierto del contrato el tipo impositivo correspondiente al momento en que se devenga el impuesto.

En otro caso, y considerando que el devengo se produce cuando se entrega el bien o se presta el servicio, el tipo aplicable a la operación será el vigente en ese momento. Por ello, si el tipo impositivo es distinto de aquel que se hizo constar en la oferta presentada por el sujeto pasivo, deberemos de tener en cuenta el vigente en el momento del devengo y no el de la oferta, lo que significa que el Ente Público deberá proceder, de acuerdo con las normas presupuestarias, a ajustar el importe de la adjudicación al nuevo resultante de la aplicación del tipo impositivo modificado. Por su parte, el sujeto pasivo deberá emitir factura en la que se repercuta sobre el precio o contraprestación el nuevo tipo impositivo.

Por ello, a los contratos que haya celebrado la Administración pública que se encuentren pendientes de ejecución, en todo o en parte, a la fecha de entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos, y en cuyos precios de oferta se hubiera incluido el IVA, de acuerdo con lo previsto en los artículos 88.Uno de la LIVA y 25 del RIVA, y respecto de los que no se hubiera devengado todavía el impuesto, el órgano administrativo competente deberá abonar al contratista el precio cierto del contrato incrementado en la cuota del IVA correspondiente al momento en que se devengue, esto es, el tipo impositivo vigente en este momento, y no el que figure en la oferta presentada por el contratista o en el acuerdo de adjudicación, si el tipo impositivo ha sufrido variación con posterioridad a estas fechas.

Hay que recordar que la DGT emitió la Circular 2/1992 (NFL001790), de 22 de enero de 1992, por la que se dictan los criterios para la aplicación del IVA en los contratos del Estado, cuando se produce una variación del tipo impositivo (BOMEH número 4/1992), que recoge también los anteriores criterios.

Finalmente, debe advertirse que, como consecuencia de la variación de los tipos impositivos durante la vigencia del contrato, no tiene lugar una modificación de la base imponible fijada en el precio de oferta, sino que será esa misma base imponible, fijada de acuerdo con las condiciones contractuales, sobre la que se aplicará el tipo impositivo vigente en el momento del devengo.

EJEMPLO 14:

Si el precio de oferta, IVA incluido al tipo del 18 por 100, presentado por el contratista ha sido de 1.180.000 euros, y se ha adjudicado por este importe el contrato, concurrendo ambas circunstancias entre el 1 de enero y el 31 de agosto de 2012, y la ejecución del contrato se produce a partir del día 1 de septiembre de 2012, la base imponible será la siguiente:

$$1.180.000 : 1 + 18\% = 1.000.000$$

Sobre esta base imponible aplicaremos el tipo general vigente en el momento en que se ha ejecutado el contrato y se ha producido el devengo, esto es, el 21 por 100.

En este mismo sentido se ha pronunciado la DGT, entre otras, en Consultas V0602/2010 (NFC037481) de 26 de marzo, V0336/2011 (NFC040470) de 14 de febrero y V1842/2011 (NFC042171) de 20 de julio, al indicar que en los contratos celebrados con los Entes Públicos se aplicará el tipo impositivo vigente en el momento de producirse el devengo, con independencia del tipo impositivo que se hiciera constar en la oferta presentada por el sujeto pasivo, o en el acuerdo de adjudicación del contrato.

EJEMPLO 15:

Un empresario concurre a un contrato de suministro de ordenadores para un Ente Público, sujetándose la licitación a la normativa sobre contratos públicos. Presenta una oferta por importe total de 1.180.000 euros, que comprende 1.000.000 de base imponible y 180.000 de IVA a repercutir en el momento en que se produzca el hecho imponible (la entrega de los bienes o recepción de los mismos por el Ente Público). La adjudicación tiene lugar el 1 de marzo de 20X1, siendo el tipo general vigente en ese momento del 18 por 100.

La entrega de los ordenadores y recepción de los mismos por el Ente Público tiene lugar el 1 de septiembre de 2012, fecha en la que ha entrado en vigor un tipo impositivo general del 21 por 100.

.../...

.../...

Solución:

El empresario deberá emitir la factura teniendo en cuenta que el devengo se ha producido el 1 de septiembre de 2012, por lo que aplicará a la operación el tipo impositivo vigente en ese momento.

Por ello, repercutirá al tipo del 21 por 100 y la factura será la siguiente:

Ordenadores	1.000.000
Tipo impositivo	21%
Cuota	210.000
Total factura	1.210.000

Por otro lado, respecto de las ejecuciones de obra cuyo destinatario sea un Ente Público que originen certificaciones de obra, ya hemos efectuado las consideraciones necesarias en el epígrafe 3.2. anterior; si bien podemos señalar las siguientes consideraciones:

- El tipo impositivo aplicable es el vigente en el momento del devengo de las operaciones que, en caso de ejecución de obras, se produce aplicando lo dispuesto en el artículo 75.Uno, número 2.º bis de la LIVA, con independencia de cuál sea el tipo impositivo que se tuvo en cuenta al formular la correspondiente oferta. Por tanto, dicho devengo se produce cuando tenga lugar la recepción de las obras.
- A las certificaciones de obra que no hayan sido objeto de recepción, pero cuyo pago efectivo se produzca con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo tipo impositivo, se aplicará el tipo impositivo vigente anterior.
- También será aplicable el tipo impositivo vigente con anterioridad a la modificación a las certificaciones finales, ya sean totales o parciales, que documenten obras que hayan sido objeto de recepción con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo tipo impositivo.
- A las certificaciones correspondientes a obras que sean objeto de recepción con posterioridad a la entrada en vigor del nuevo tipo impositivo les resultará aplicable este último, salvo que se abone anticipadamente antes de dicha fecha, en que resultará aplicable el tipo vigente en la fecha de pago.
- A las certificaciones que no hayan sido objeto de recepción formal, ni parcial ni total, antes de la entrada en vigor del nuevo tipo impositivo y que se expiden con anterioridad a dicha fecha abonándose después de la misma, les resultará aplicable el nuevo tipo impositivo, con independencia del momento en que se lleve a cabo la fiscalización por parte de la Intervención del reconocimiento de las obligaciones que se derivan de dicha certificación.

- La factura que debe expedirse como consecuencia de la recepción de una obra certificada total o parcialmente o bien por el abono de un pago anticipado, reflejará el tipo impositivo que corresponda en función de los criterios de devengo anteriores, sin que resulte procedente expedir factura rectificativa cuando para una misma obra una parte se grave a un tipo y otra a otro diferente, como consecuencia de una modificación legislativa. Ahora bien, si se expide una factura con la aplicación incorrecta del tipo impositivo, debe expedirse una factura rectificativa y ajustada a los requisitos que establece el artículo 13 del Reglamento de facturación.
- El hecho de que hubiera discrepancia entre la Administración y el contratista una vez finalizada y recepcionada la obra entorno al proyecto liquidativo de las obras con la totalidad de las unidades ejecutadas y las mediciones definitivas no modifica las conclusiones anteriores, de forma que a la certificación final de obra que recoja las conclusiones alcanzadas en dicho proyecto le resultará de aplicación el tipo impositivo vigente en el momento en que se produjo el devengo, esto es, cuando fue recepcionada la obra.

En este sentido se ha pronunciado también la DGT, entre otras, en Consultas V0602/2010 (NFC037481) y V0603/2010 (NFC037485) de 26 de marzo, V0644/2010 (NFC037799) de 8 de abril, V1057/2010 (NFC037795) de 19 de mayo, V1397/2010 (NFC038584) de 21 de junio, V1639/2010 (NFC038945) de 16 de julio, V2018/2010 (NFC039196) de 14 de septiembre, V0279/2011 (NFC040413) de 8 de febrero, V0774/2011 (NFC040998) de 25 de marzo, V1830/2011 (NFC042127) de 19 de julio, V1840/2011 (NFC042155) y V1841/2011 (NFC042164) de 20 de julio, V2908/2011 (NFC043230) de 15 de diciembre, V0356/2012 (NFC043799) de 17 de febrero y V0540/2012 (NFC044045) de 12 de marzo.

Esto mismo sucederá respecto de los contratos suscritos con la Administración pública relativos a suministros de materiales, cuando se emitan certificaciones periódicas por los suministros realizados por cada uno de los periodos fijados en el contrato.

De esta forma, si durante la vigencia de los contratos de carácter plurianual adjudicados por la Administración pública se produjera una modificación del tipo impositivo, se aplicará aquel que esté vigente en el momento del devengo de las operaciones, con independencia del tipo impositivo que se tuvo en cuenta al formular la correspondiente oferta.

El IVA se devenga, en el supuesto de entregas de bienes, de acuerdo con el artículo 75.Uno.1.º de la LIVA, en el momento en que los bienes se ponen a disposición del destinatario, de forma que a los contratos firmados con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo tipo impositivo pero cuyas operaciones de entrega se producen a partir de la fecha de modificación del tipo, se exigirá el tipo impositivo vigente en el momento de efectuar la entrega de los bienes, con independencia de que en las ofertas se hubiera tenido en cuenta el tipo aplicable con anterioridad a la vibración. Y en el supuesto de existir pagos a cuenta, el tipo impositivo aplicable a estos será el vigente en el momento en que se realicen efectivamente los pagos.

En este mismo sentido se ha pronunciado la DGT, entre otras, en Consultas V1210/2010 (NFC038355) y V1211/2010 (NFC038357) de 1 de junio y V2349/2010 (NFC039560) de 28 de octubre.