

LA SUBIDA DEL IVA Y SUS EFECTOS

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Extracto:

COMO comentábamos en la presentación de las novedades legislativas de la *RCyT*. CEF (legislación, consultas, jurisprudencia) correspondiente al mes de enero (núm. 322), la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010 (Ley 26/2009, de 23 de diciembre) elevó, con efectos 1 de julio de 2010, los tipos impositivos del IVA general y reducido (no el superreducido, que se mantiene igual), pasando del 16 y 7 por 100 al 18 y 8 por 100, respectivamente.

Esta modificación puede plantear algunas dudas con respecto al momento a partir del cual resultan de aplicación los nuevos tipos impositivos, siendo el objeto de estas notas aclarar, desde un punto de vista práctico, los problemas que pueden plantearse, sobre todo lo referente al devengo del impuesto.

Palabras clave: Impuesto sobre el Valor Añadido, devengo y modificación de la base imponible.

THE INCREASE IN VAT AND ITS EFFECTS

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Abstract:

As we mentioned in the presentation of latest legislative developments of the January issue (No. 322) of the CEF Journal of Accounting and Taxation (legislation, consultations, jurisprudence), the Spanish Law on State Budget for 2010 (Law 26/2009, 23 December) raised, effective July 1, 2010, both the general and reduced VAT rates (not the super-reduced, that stays the same), from 16 and 7 per 100 up to 18 and 8 per 100, respectively.

Since this amendment may raise some doubts as to the date from which the new tax rates will be effective, the object of these notes is to clarify, from a practical standpoint, the problems that may arise, especially those relating to the tax accrual.

Keywords: Value Added Tax, Tax Accrual, Amendment of the Tax Base.

Sumario

1. Operaciones que originan pagos anticipados.
2. Operaciones de tracto sucesivo.
3. Contratos con las Administraciones públicas.
4. Modificación de la base imponible: descuentos y bonificaciones posteriores a la realización de la operación.

La Ley General Tributaria (en adelante LGT), en su artículo 21, define en su apartado primero el devengo como «el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal», indicando a continuación que «la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa». Finalmente, el apartado segundo dispone que «la ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo».

Cabe destacar la capital importancia de la figura del devengo y la necesidad de distinguir claramente cuándo se produce, puesto que será ese momento (el del devengo de un tributo) el que determinará la normativa aplicable, es decir, la norma que se aplica sobre un tributo será la vigente a la fecha de su devengo. Así, el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA) dispone en su apartado dos que «el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo».

La LIVA regula el devengo de las operaciones interiores en un solo artículo, el 75, recogiendo en él tanto la regla general del devengo para las entregas de bienes y prestaciones de servicios, como las especiales aplicables a ambas operaciones y es en las reglas especiales donde se pueden plantear algunas dudas con respecto al momento a partir del cual resultan de aplicación los nuevos tipos impositivos.

La Dirección General de Tributos (DGT en adelante) ha fijado doctrina aclarando algunas dudas sobre la elevación de los tipos impositivos en tres consultas recientes (V2385/2009, de 29 de diciembre, y V0602/2010 y V0603/2010, de 26 de marzo), y que siguen, en general, las líneas de la doctrina establecida con motivo de la elevación operada en el año 1992 del tipo impositivo general del 12 al 13 por 100.

1. OPERACIONES QUE ORIGINAN PAGOS ANTICIPADOS

El devengo en este tipo de operaciones se encuentra regulado en el artículo 75.dos de la LIVA que establece: «... en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos».

Por lo tanto, por los pagos anteriores a la realización del hecho imponible, el devengo se produce en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos, lo cual supone una excepción a la regla general contemplada en la ley conforme a la cual no se aplica el criterio de caja para determinar el momento en que se entiende producido el devengo.

Tres son las características que se tienen que dar en este tipo de operaciones:

- Es necesaria la existencia de un cobro efectivo.

- No tiene que ser necesariamente un pago monetario.
- Determina un devengo anterior al hecho imponible, pero nunca posterior.

Esta regla del devengo en los pagos anticipados sólo es aplicable respecto de las operaciones interiores, no siendo aplicable a las entregas de bienes destinadas a otro Estado miembro del artículo 25 (exenciones en entregas intracomunitarias de bienes), ni respecto del hecho imponible importación puesto que el devengo del IVA se produce al tener lugar el de los derechos de importación (art. 77) y conforme al Código Aduanero Comunitario, la deuda aduanera se origina en el momento de la admisión de la declaración en la aduana, ni respecto de las exportaciones por las que se reciban pagos anticipados.

En estos casos en los que se realizan pagos anteriores a la realización del hecho imponible en los que el IVA se devenga en el momento del cobro y por el importe efectivamente percibido se puede plantear la duda de qué tipo aplicar a pagos que se realicen antes del 1 de julio de 2010 y que se correspondan a entregas de bienes o prestaciones de servicios que se realizarán con posterioridad a esa fecha y, en su caso, si habría que regularizar o no el IVA aplicado a dichos anticipos.

Estas dudas han sido consultadas a la DGT y ésta en contestación a Consultas de 26 de marzo de 2010, números V0602/2010 (NFC037481) y V0603/2010 (NFC037485) ha señalado que cuando se realicen pagos a cuenta anteriores a 1 de julio de 2010, aunque el hecho imponible se produzca con posterioridad a esa fecha, el tipo aplicable será el vigente en el momento en que se efectúen los pagos a cuenta, es decir, el 16% o 7%), siempre que los bienes o servicios a que se refieren estén identificados con precisión no debiendo ser objeto de rectificación alguna el tipo impositivo aplicado en los pagos a cuenta efectuados en estas condiciones. Para los pagos anticipados que se efectúen con posterioridad al 1 de julio o para las cantidades pendientes de satisfacer cuando se realice el hecho imponible, el tipo aplicable será ya del 18% u 8%.

EJEMPLO 1:

La empresa inmobiliaria «MICASA» vende un piso al señor Fernández por importe de 100.000 euros según consta en contrato. El mencionado contrato se firma el 5 de marzo de 2010, entregando este día el señor Fernández 20.000 euros y obligándose a entregar otros 20.000 euros el 1 de julio de 2010 y el resto (60.000 euros) a la entrega de llaves que se efectuará el 13 de enero de 2011.

La puesta a disposición es el 13 de enero de 2010 y ésta sería, en principio, la fecha del devengo. Ahora bien, como acabamos de comentar anteriormente, el artículo 75. dos de la LIVA establece que «no obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados (5 de marzo de 2010 y 1 de julio de 2010) anteriores a la realización del hecho imponible (la entrega, el 13 de enero de 2011), el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos».

Por lo tanto, el devengo de los pagos anticipados será:

.../...

.../...

- El 5 de marzo de 2010 por importe de 20.000 euros y al tipo del 7%.
- El 1 de julio de 2010 por importe de 20.000 euros y al tipo del 8%.
- El 13 de enero de 2011 por importe de 60.000 euros y al tipo del 8%.

2. OPERACIONES DE TRACTO SUCESIVO

El supuesto general del devengo en este tipo de operaciones está regulado en el artículo 75. uno.7.º de la LIVA que señala: se devengará el impuesto «... 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».

Por lo tanto, el elemento determinante del devengo en estas operaciones lo constituye la exigibilidad del precio, con independencia de que el pago se realice en ese momento o en otro posterior.

Se exceptúan de la aplicación de esta norma las entregas de bienes que se produzcan como consecuencia de contratos de arrendamientos-venta o arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes (art. 75.uno.7.º, párrafo tercero), al estar estas operaciones equiparadas a las entregas de bienes.

Esta cuestión en la que los nuevos tipos impositivos pueden afectar a este tipo de operaciones ha sido también tratada por la DGT, concretamente en la Consulta de 26 de marzo de 2010 (V0602/2010), en la que señala que en la medida en que el devengo del impuesto tiene lugar en este tipo de operaciones con arreglo a la exigibilidad del precio en los contrato de tracto sucesivo, resultará plenamente ajustado a Derecho repercutir el mismo al tipo impositivo del 18 por 100 cuando dicha exigibilidad se produzca con posterioridad al 1 de julio de 2010, aunque se corresponda con un periodo de arrendamiento anterior a esa fecha.

EJEMPLO 2:

Contrato de arrendamiento de una nave industrial a 7 años en el que, de acuerdo con las estipulaciones del contrato, el arrendatario deberá abonar mensualmente las rentas al arrendador, a mes vencido y durante los cinco primeros días del mes siguiente.

En este supuesto el día 1 de julio de 2010, en el que entran en vigor los nuevos tipos del impuesto, resultará exigible la renta correspondiente al mes de junio, que será gravada con el nuevo tipo impositivo del 18%, pues es bajo la vigencia de la nueva norma cuando se producirá el devengo del IVA, con independencia de que el periodo al que corresponda dicha renta sea anterior a su entrada en vigor.

También en esa misma consulta (V0602/2010), la DGT trata el tema del devengo en los contratos de suministros, por ejemplo de luz, agua, teléfono, gas, al señalar que en la medida en que el devengo del impuesto tiene lugar en este tipo de operaciones conforme a la exigibilidad de la contraprestación, resultarán aplicables los nuevos tipos impositivos cuando se trate de contraprestaciones exigibles posteriormente al 1 de julio de 2010, aunque se correspondan con periodo de consumo anteriores a esa fecha.

EJEMPLO 3:

Una compañía de gas factura el día 1 de julio de 2010 por los suministros realizados durante los dos meses anteriores por importe de 600 euros. En el contrato se estipuló que se facturaría por periodos bimensuales, siendo exigible el día 1 del mes siguiente a cada periodo.

En los suministros de gas el impuesto, como hemos comentado anteriormente, se devenga en el momento en que resulta exigible la parte del precio que comprende cada percepción (art. 75.uno.7.º LIVA). En nuestro caso es exigible el 1 de julio de 2010 por importe de 600 euros y al tipo del 18%.

3. CONTRATOS CON LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Uno de los casos especiales en el tema de la repercusión del IVA tiene lugar cuando el destinatario de las operaciones realizadas por los sujetos pasivos son las Administraciones públicas, que en contra de lo que es la práctica habitual del comercio, los precios que se pactan entre las partes, si su destinatario es la Administración, se entenderán con el IVA incluido, si bien para salvaguardar requisitos formales, las cuotas se consignarán separadamente del precio en la factura correspondiente. Así se desprende del segundo párrafo del artículo 88.uno de la LIVA que dispone «en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, 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» y del artículo 25 del Reglamento del Impuesto (en adelante RIVA), al establecer que «los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del impuesto».

En esta materia tiene especial importancia el tipo impositivo aplicable a la operación, ya que, al entenderse incluido el impuesto en el importe a satisfacer por la Administración contratante, la

aplicación incorrecta del tipo impositivo puede provocar cambios en el precio final de la operación, por ejemplo, cuando se produzca un cambio en los tipos impositivos vigentes entre el momento de formular las ofertas y el de realización de las operaciones.

Para este caso, la DGT en Consulta V0602/2010, de 26 de marzo, ha concluido que en los contratos celebrados con la Administración pública debe aplicarse el tipo vigente en el momento del devengo, independientemente de cuál haya sido el tipo impositivo que se tuvo en cuenta al formular la correspondiente oferta.

EJEMPLO 4:

El Ministerio de Fomento adjudica previa subasta una obra el 20 de noviembre de 2009, a la empresa constructora «ABSA», de 2.000.000 de euros (tipo 16%, IVA incluido). La mencionada obra tiene que realizarse en el plazo de un año, debiéndose certificar y pagar la mitad de la obra a los 6 meses (19 de mayo de 2010) y la otra mitad a la finalización de la obra (19 de noviembre de 2010).

En este supuesto lo que hay que determinar es el importe de cada una de las certificaciones.

El 20 de noviembre de 2009, de haberse mantenido los tipos vigentes, el constructor hubiese facturado globalmente por el siguiente importe:

Base imponible (2.000.000/1,16)	1.724.138
IVA	275.862
Total facturación	2.000.000

Por tanto, lo que el constructor tiene que recibir, al margen del IVA, será 1.724.138 (éste será el precio cierto de adjudicación).

Al facturar en dos partes, la primera de las certificaciones de la obra será la mitad del precio cierto previsto, más el IVA correspondiente, es decir:

Base primera certificación (1.724.138/2)	862.069
IVA (862.069 × 16%)	137.931
Total primera certificación	1.000.000

En la segunda certificación, al existir un tipo impositivo de IVA superior al de la fecha de adjudicación, la cantidad a abonar por el Ministerio de Fomento se verá incrementada en el incremento experimentado por el tipo impositivo del impuesto. Así, la certificación será:

.../...

.../...	
Base segunda certificación (1.724.138/2)	862.069
IVA (862.069 × 18%)	155.172,42
Total segunda certificación.....	1.017.241,42
Al final la cantidad abonada por el Ministerio de Fomento será:	
Primera certificación	1.000.000
Segunda certificación	1.017.241,42
Total	2.017.241,42
De los que 293.103,42 son de IVA.	

4. MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: DESCUENTOS Y BONIFICACIONES POSTERIORES A LA REALIZACIÓN DE LA OPERACIÓN

Los descuentos y bonificaciones producidos con posterioridad al momento del devengo posibilitarán una reducción posterior de la base imponible (art. 80.uno.2 LIVA).

Estos descuentos pueden ser de cualquier tipo, aunque los más importantes serán, si no están incluidos en los descuentos y bonificaciones que se conceden previa o simultáneamente al momento en que la operación se realiza, los derivados del pronto pago o los derivados del volumen de ventas (*rappels*).

Respecto a estos últimos se plantea la cuestión de la modificación de la base imponible, si en el momento en el que se concede el descuento y, por tanto, debe modificarse la base, ya es aplicable el nuevo tipo incrementado.

La DGT en Consulta V2835/2009, de 29 de diciembre (NFC037114), llega a la conclusión de que «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 año determinado y los proveedores 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*».

Por tanto, la rectificación de las cuotas repercutidas deberá efectuarse teniendo en cuenta no los tipos impositivos vigentes en el momento de efectuarse la rectificación, sino los que se aplicaron cuando se produjo el devengo de las operaciones.

La mencionada consulta aclara también cuestiones referentes a la rectificación de la factura, y de las deducciones y el pertinente reflejo en los libros de estas operaciones:

- La factura rectificativa que deben expedir los proveedores para documentar la modificación de la base imponible, como consecuencia del otorgamiento de un *rappel* anual, deberá expedirse en el momento de otorgarse dichos *rappels*, con independencia de que la factura, expedida en un año determinado, tenga por objeto documentar *rappels* concedidos en el año precedente.
- 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.

EJEMPLO 5:

La empresa «MESA», dedicada a la fabricación de sillas, otorga el 1 de septiembre de 2010 a sus distribuidores un *rappel* anual de 2 euros por silla comprada, al haber superado las 3.000 sillas dentro del año 2009. El distribuidor «H» compró, en el referido año 2009, 5.000 sillas a razón de 60 euros por silla. Las facturas que recibirá la empresa «MESA» serán:

- Por las compras en 2009:

5.000 sillas × 60 euros/silla	300.000
Tipo impositivo (16%)	
IVA repercutido	48.000
Total facturas	348.000
- Por el *rappel* otorgado el 1 de septiembre de 2010:

2 euros/silla × 5.000 sillas	(10.000)
Tipo impositivo (16%) ¹	
IVA repercutido	1.600
Total factura de abono por <i>rappel</i>	(11.600)

¹ La rectificación de las cuotas repercutidas deberá efectuarse teniendo en cuenta no el tipo impositivo vigente en el momento de efectuarse la rectificación, sino el que se aplicó cuando se produjo el devengo de las operaciones.

ADENDA

Una vez elaboradas estas notas y remitida la Revista a imprenta para ser editada, se han publicado (31 de mayo) en la página de la DGT seis consultas vinculantes relativas al devengo y tipo impositivo aplicable a determinados contratos y prestaciones de servicios cuando se produce una variación de los tipos impositivos. Las referidas consultas son: V1006/2010, de 14 de mayo (NFC037793); V1033/2010, de 17 de mayo (NFC037796); V1035/2010, de 17 de mayo (NFC037797); V1055/2010, de 19 de mayo (NFC037794); V1056/2010, de 19 de mayo (NFC037798) y V1057/2010, de 19 de mayo (NFC037795) y los criterios expuestos en las mismas sobre el devengo y cuantificación del IVA, cuando se produce una variación en los tipos impositivos del mismo, deben considerarse complementarios de los contenidos en anteriores contestaciones a consultas, entre las que cabe señalar las de 26 de marzo de 2010 (V0602/2010 y V0603/2010) y 8 de abril de 2010 (V0644/2010).

A continuación vamos a recopilar brevemente lo novedoso que contienen las mencionadas consultas:

OPERACIONES QUE ORIGINAN PAGOS ANTICIPADOS

Respecto a un contrato de compraventa de vivienda realizándose pagos anticipados entre la suscripción del contrato y la entrega de la misma, la DGT en Consulta V1057/2010, de 19 de mayo, ha concluido:

«Los pagos a cuenta realizados con anterioridad al 1 de julio de 2010, correspondientes a operaciones cuyo devengo 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 estén identificados con precisión.

Por tanto, *se aplicará el tipo impositivo del 7% en todos aquellos pagos anticipados que hayan sido abonados efectivamente antes del 1 de julio de 2010, estuvieran o no previstos en el contrato de compraventa suscrito.*

En estas circunstancias, 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 (entrega de las viviendas) y, por tanto, el devengo determinado por aplicación del artículo 75.uno.1.º de la Ley 37/1992 tenga lugar con posterioridad al 30 de junio de 2010.

Por otro lado, se aplicará el tipo impositivo del 8% en la entrega de las viviendas, que se producirá en el momento de la firma de la correspondiente escritura pública, cuando tenga lugar con posterioridad al 30 de junio de 2010, por la parte del precio que reste por pagar, incluida la parte que corresponda a la deuda con garantía hipotecaria.»

Por lo tanto, siempre que los bienes y servicios estén identificados con precisión, se aplicará el tipo impositivo vigente hasta el 30 de junio de 2010 (16% o 7%) en todos aquellos pagos anticipados

que se abonen efectivamente antes del 1 de julio de 2010, estando o no previstos en el contrato suscrito, no debiendo de ser objeto de rectificación alguna el tipo impositivo aplicado a los pagos a cuenta efectuados en esas condiciones. Para los pagos anticipados que se efectúen con posterioridad al 1 de julio o para las cantidades pendientes de satisfacer cuando se realice el hecho imponible, incluida la parte que corresponda a la deuda con garantía hipotecaria, el tipo aplicable será ya del 18% u 8%.

EJEMPLO 6:

Si el Señor Fernández abonase efectivamente, antes del 1 de julio de 2010, los 20.000 euros descritos en el ejemplo 1, correspondientes al pago que le correspondía efectuar el 1 de julio de 2010, el tipo impositivo aplicable será el 7% y no el 8%, de acuerdo con lo manifestado por la DGT.

CONTRATOS CON LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Respecto a ejecuciones de obra cuya destinataria sea la Administración y su recepción y pago se efectúa mediante certificaciones de obra (V1057/2010), la DGT manifiesta para estos casos que:

Se aplicará el tipo impositivo del 16%:

- A las certificaciones de obras que no hayan sido objeto de recepción pero cuyo pago efectivo se produzca con anterioridad al 1 de julio de 2010.
- A las certificaciones finales, ya sean totales o parciales, que documenten obras que hayan sido objeto de recepción con anterioridad al 1 de julio de 2010, aun cuando su pago se produzca con posterioridad a dicha fecha.

Se aplicará el tipo impositivo del 18%:

- A las certificaciones correspondientes a obras que sean objeto de recepción con posterioridad al 30 de junio de 2010, 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 al 16% y otra al 18 como consecuencia de la aplicación de los mismos.

No obstante, en el supuesto de que se hubiera expedido una factura en la que se repercuta un tipo impositivo distinto al que corresponda, por una aplicación incorrecta de las reglas de devengo

del IVA, se deberá expedir una factura rectificativa aplicando el tipo correcto y ajustada a los requisitos regulados en el artículo 13 del reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

EJEMPLO 7:

Si en el ejemplo 4 anterior, el Ministerio de Fomento abona efectivamente la segunda certificación el 20 de junio de 2010, aunque su recepción no sea hasta el 19 de noviembre de 2010, en este caso el tipo impositivo sería el 16% y no el 18%.

OPERACIONES DE TRACTO SUCESIVO

Las Consultas Vinculantes V1006/2010, V1033/2010, V1035/2010 y V1056/2010 tratan de contratos de servicios (en estos casos telefónicos) efectuados para la Administración Pública, y en las mismas la DGT señala que si durante la vigencia de los citados contratos 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, con independencia de cuál hubiese sido el tipo impositivo que se tuvo en cuenta al formular la correspondiente oferta.

Debe insistirse, en este sentido, en que 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 citado impuesto al tipo impositivo del 18% cuando dicha exigibilidad se produzca con posterioridad al 1 de julio de 2010, aunque se corresponda con un periodo de prestación anterior a esa fecha.