



GORRIZ-ARIAS CONSULTING

Calle Aribau 123, Entlo. 2ª Pta. 08036 Barcelona

Tlf.: 93 452 6060

Fax: 93 454 6383

info@gorriz-arias.com

DUDAS PLANTEADAS ANTE EL CAMBIO DE TIPOS IMPOSITIVOS EN EL IVA A PARTIR DEL 1 DE SEPTIEMBRE DE 2012

Le recordamos que desde el pasado 1 de septiembre se ha aumentado el IVA del tipo general del 18% al 21% y del tipo reducido del 8% al 10%. También el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos de actividad profesionales pasa del 15% al 21%.

Estimado/a cliente/a:

Queremos recordarle que desde el pasado **1 de septiembre de 2012** entró en vigor la modificación del tipo general y del tipo reducido del IVA aprobada en el *Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad* de forma que el tipo general se eleva del 18 al **21%** y el tipo reducido del 8 al **10%**.

A la hora de aplicar el tipo impositivo hay que tener en cuenta que la Ley del IVA establece que el tipo aplicable en cada operación es **el vigente en el momento del devengo**. Por tanto, las operaciones devengadas a partir del 1 de septiembre determinarán la aplicación del tipo general del 21% o, en su caso, el tipo reducido del 10%.

Se pueden plantear diversas situaciones (**expedición de la factura en fecha distinta al devengo, pagos anticipados, arrendamientos y suministros, descuentos posteriores a la realización de la operación, y operaciones con entes públicos**) que trataremos de aclararles por medio de esta circular.

Asimismo, le recordamos que el porcentaje de retención e ingreso a cuenta en el IRPF sobre los rendimientos de **actividad profesionales será del 21%** desde el 01-09-2012 hasta el 31-12-2013 (después de esa fecha pasará al 19%).

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

En relación con el IVA se introducen las siguientes modificaciones:

1. Tipos impositivos

- El tipo impositivo **general** pasa del 18% al **21%**

- El tipo **reducido** se eleva del 8% al **10%**
- El tipo superreducido se mantiene en el 4%
- Los tipos del régimen especial de **recargo de equivalencia** pasan del 4 y 1 por ciento al 5,2 y 1,4 por ciento, por ese orden, y las compensaciones del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, pasan del 10 y 8,5 por ciento al 12 y 10,5 por ciento, respectivamente
- Determinados productos y servicios pasan a tributar a un **tipo impositivo distinto**. Por ejemplo, **pasan al 21%** desde el 8% los servicios mixtos de hostelería, la entrada a teatros, circos y demás espectáculos, los servicios funerarios, peluquería, televisión digital y la adquisición de obras de arte.

1.1 Bienes y servicios que tributaban al tipo reducido del 8%, que pasan a hacerlo al tipo general del 21%:

A. Entregas de bienes:

- Las flores y las plantas vivas de carácter ornamental.
- Importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- Entregas y adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuyo proveedor sea el autor o derechohabientes o empresarios no revendedores con derecho a deducir.

B. Prestaciones de servicios:

- Servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos.
- La entrada a teatros, circos y demás espectáculos, parques de atracciones, parques zoológicos, exposiciones, visitas a monumentos y parques naturales.
- Servicios prestados por artistas personas físicas.
- Servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte.
- Los servicios funerarios.
- La asistencia sanitaria dental y curas termales que no gocen de exención.
- Los servicios de peluquería.
- Servicios de radiodifusión y televisión digital.

1.2 Bienes que tributan al tipo reducido del 4 por ciento y que pasan al 21%:

Suben del 4% al 21% las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de *objetos que por sus características solo puedan utilizarse como material escolar*, manteniéndose sin embargo el tipo del 4% para los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo.

1.3 Viviendas

El tipo impositivo aplicable a la entrega 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 con los mismos **se mantiene en el 4% hasta el 31 de diciembre de 2012**.

2. Ejecuciones de obra que tienen la consideración de entrega de bienes

Se modifica la calificación de “entrega de bienes” de una ejecución de obra que tenga por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, elevando **del 33% al 40%** el porcentaje que debe suponer el coste de los materiales aportados por el empresario.

Este porcentaje se incorpora en la Ley del IVA relativo a la aplicación del tipo reducido en ejecuciones de obra de renovación y reparación de viviendas.

3. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

Se excluye del Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, *las entregas de objetos de arte* adquiridas a empresarios o profesionales distintos de los revendedores, al pasar a tributar estas adquisiciones del 8% al 21%. No obstante, se permite seguir aplicando este Régimen a las entregas de objetos de arte adquiridos a estos empresarios, antes del 1 de septiembre de 2012, a un tipo reducido.

4. Cuadro resumen de nuevos tipos impositivos del IVA

Nuevos Tipos impositivos en el IVA

	Hasta el 31.08.2012	Desde el 1.09.2012
<i>? Tipo general</i>	18%	21%
<i>? Tipos reducidos</i>		
Entregas, Adquisiciones intracomunitarias o Importaciones de bienes (1)		
1º. Sustancias o productos utilizados habitual e idóneamente para la nutrición humana o animal.....	8%	10%
Se excluyen:		
-	18%	21%
Tabaco.....	18%	21%
.....		
- Bebidas alcohólicas.....		
2º. Animales, vegetales y demás productos destinados a la obtención de productos para la nutrición humana o animal, incluidos los animales reproductores y los destinados a su engorde antes de ser utilizados en el consumo humano o animal	8%	10%

3°. Bienes utilizados en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas: Semillas, fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas, plásticos para cultivos y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de la recolección.....	8%	10%
4°. Aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.....	8%	10%
5°. Medicamentos para uso animal, así como las sustancias medicinales utilizadas habitual e idóneamente en su obtención.....	8%	10%
6°. Aparatos y complementos destinados a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación. Se incluyen las gafas graduadas y las lentillas....	8%	10%
Productos sanitarios, material, equipos o instrumental que solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.....	8%	10%
	18%	21%
Se excluyen:		
-	18%	21%
Cosméticos.....		
.....		
- Productos de higiene personal, a excepción de compresas, tampones y protegeslips.....		
.....		
7°. Viviendas, garajes (máximo 2 unidades), y anexos que se transmitan conjuntamente con la vivienda.	4%	4% (2)
Se excluyen:		
- Locales de negocio.....	18%	21%
- Edificaciones destinadas a su demolición.....	18%	21%
8°. Semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen vegetal utilizados en la obtención de flores y plantas vivas.....	8%	10%
Flores y plantas vivas de carácter ornamental.....	8%	21%
9°. Entregas de bienes relacionadas con su actividad por empresas funerarias....	8%	21%
10°. Importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.....	8%	21%
11°. Entregas y adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuyo proveedor sea el autor o derechohabientes o empresarios no revendedores con derecho a deducir.....	8%	21%

(1) También ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios cuyo resultado sea la entrega de alguno de estos bienes.

(2) Desde el 1.09.2012 hasta el 31.12.2012, tributarán al 4 por ciento; a partir del 1.01.2013, pasan al 10 por ciento.

? Tipos reducidos

Hasta el 31.08.2012 Desde el 1.09.2012

Prestaciones de servicios

1º. Transportes de viajeros y sus equipajes.....	8%	10%
2º. Servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.....	8%	10%
Se excluyen: Servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos.....	8%	21%
3º. Servicios efectuados a favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas.....	8%	10%
Se excluyen: Las cesiones de uso o disfrute y el arrendamiento de bienes.....	18%	21%
Servicios de las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.....	8%	10%
4º. Servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, personas físicas, a productores de cine y organizadores de teatro.....	8%	21%
5º. Servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.....	8%	10%
6º. Servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización y la recogida o tratamiento de aguas residuales.....	8%	10%

7°. La entrada a teatros, espectáculos, conciertos, zoológicos, salas cinematográficas y exposiciones cuando no estén exentos; circos, festejos taurinos, parques de atracciones y atracciones de feria.....	8%	21%
Se excluyen:	18%	21%
Las corridas de toros.....		
8°. La entrada a bibliotecas, archivos, centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas.	8%	10%
9°. Servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte, relacionados con dichas prácticas y que no estén exentos.....	8%	21%
10°. Servicios de asistencia social no exentos o gravados al tipo impositivo del 4%.....	8%	10%
.....		
11°. Servicios funerarios efectuados por las empresas funerarias y cementerios...	8%	21%
12°. Asistencia sanitaria, dental y curas termales que no gocen de exención.....	8%	21%
13°. Espectáculos deportivos de carácter aficionado.....	8%	10%
14°. Exposiciones y ferias de carácter comercial.....	8%	10%
15°. Servicios de peluquería.....	8%	21%
16°. Suministro y recepción de servicios de radiodifusión y televisión digital.....	8%	21%
17°. Los arrendamientos con opción de compra de viviendas, incluidas un máximo de 2 plazas de garaje, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.....	8%	10%
.....		
18°. La cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos.....	8%	10%
19°. Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:	8%	10%
a) Que el destinatario sea persona física y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular, o sea unacomunidad de propietarios.		
b) Que la construcción o rehabilitación haya concluido al menos		

dos años antes del inicio de las obras.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales o, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación.

? Tipos reducidos

Hasta el	Desde
31.08.20	el
12	1.09.20
	12

Ejecuciones de obra sobre edificaciones destinadas principalmente a viviendas, incluidos locales, anejos, garajes e instalaciones complementarias.

Precisión: Se considerarán destinadas principalmente a viviendas, las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización.

1º. Las ejecuciones de obras consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación 8% 10%

2º. Las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados, consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación 8% 10%

3º. Las ejecuciones de obra consecuencia de contratos directamente formalizados entre las Comunidades de Propietarios y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios en terrenos o locales comunes, con un máximo de 2 plazas por propietario..... 8% 10%

? Tipos superreducidos (3)

Entregas de bienes

1º. El pan común; harinas panificables; leche natural, certificada, pasterizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo; los quesos, los huevos, las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales según el Código Alimentario..... 4% 4%

2°. Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad y, elementos complementarios que se entreguen conjuntamente. Se incluyen los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos..... 4% 4%

Se excluyen:

“Los objetos que, por sus características, sólo pueden utilizarse como material escolar” 4% 21%

3°. Medicamentos para uso humano, sustancias medicinales, formas galénicas y productos intermedios utilizados en su obtención..... 4% 4%

4°. Los vehículos para personas con movilidad reducida y las sillas de ruedas para su uso exclusivo. Vehículos a motor que transporten habitualmente a personas con minusvalía en sillas de ruedas o con movilidad reducida..... 4% 4%

5°. Prótesis, órtesis e implantes internos para personas con minusvalía..... 4% 4%

6°. Las viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes (con un máximo de dos unidades), y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente..... 4% 4%

Prestaciones de servicios

1°. Los servicios de reparación de los vehículos para personas con movilidad reducida y de las sillas de ruedas. Servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos y de los vehículos a motor, para transportar personas con minusvalía..... 4% 4%

2°. Los arrendamientos con opción de compra de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente..... 4% 4%

3°. Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche, y atención residencial en plazas concertadas o mediante precios derivados de un concurso administrativo o consecuencia de prestación económica que cubra más del 75% del precio..... 4% 4%

(3) *También ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios cuyo resultado sea la entrega de alguno de estos bienes, excepto las VPO de régimen especial o promoción pública.*

5. Dudas planteadas ante el cambio de tipos impositivos en el IVA

A la hora de aplicar el tipo impositivo hay que tener en cuenta que la Ley del IVA establece que el tipo aplicable en cada operación es **el vigente en el momento del devengo**. Por tanto, las operaciones devengadas a partir del 1 de septiembre determinarán la aplicación del tipo general del 21% o, en su caso, el tipo reducido del 10%.

Se pueden plantear diversas situaciones que la propia Administración Tributaria ha aclarado, y que a continuación se las resumimos.

5.1. Expedición de la factura en fecha distinta al devengo

El tipo aplicable es independiente de la fecha de expedición de la factura, de tal forma que, cuando la fecha en la que se realizan las operaciones (devengo) o aquella en la que se haya recibido el pago anticipado sea diferente de la fecha de expedición, prevalecerán las primeras, aunque haciendo constar ambas fechas en la factura.

Ejemplo:

- *Fecha de realización de la operación: 30 de agosto de 2012.*

- *Fecha de expedición de la factura: 15 de septiembre de 2012.*

En este caso se aplicará el tipo impositivo vigente a la fecha de devengo (8% o 18%), haciendo constar en la factura ambas fechas.

5.2 Pagos anticipados anteriores al 1 de septiembre de 2012

Se aplica el tipo vigente en el momento del abono efectivo del pago anticipado, sin que deba ser objeto de rectificación alguna cuando la operación a que corresponde se realice a partir del 1 de septiembre de 2012.

Ejemplo:

Contrato de compra de un vehículo celebrado el 20 de julio de 2012, siendo el precio de transmisión 20.000 euros.

Anticipo satisfecho el 20 de julio de 2012 de importe 10.000 euros: se aplica el 18%. Entrega del vehículo el 3 de septiembre con pago de 5.000 euros, quedando pendiente

un plazo de 5.000 euros con vencimiento el 1 de octubre: se aplica el 21% a los 10.000 euros restantes aún cuando parte del precio no se haya de pagar hasta octubre.

5.3 Operaciones de tracto sucesivo. Arrendamientos, suministros de luz, teléfono

Se aplica el tipo impositivo vigente en el momento que sea exigible la contraprestación (momento en que se produce el devengo del impuesto).

Ejemplo:

Suministro de luz o servicio telefónico del período 15 de agosto al 15 de septiembre de 2012, estando pactado que el recibo del consumo se gire el 15 de septiembre.

El devengo se produce el 15 de septiembre, por lo que se aplica a todo el suministro el tipo del 21% aunque parte se corresponda con períodos de consumo anteriores al 1 de septiembre de 2012.

Si las cuotas de abono fijas de un servicio telefónico, se facturan anticipadamente junto al importe del consumo exigible con posterioridad a la prestación del servicio, en cada momento se repercutirá el IVA en función de la fecha en que sea exigible el total de la contraprestación (Consulta de la DGT V1056-10, de 19 de mayo de 2010).

Ejemplo:

a) Factura del mes de agosto (exigible el 15 de agosto de 2012):

- Cuotas fijas de agosto y septiembre (servicio de conexión y alquiler de terminal): 30 euros.

- Consumo del mes de junio y julio: 40 euros.

Aunque se facture la cuota de abono de septiembre, se aplica el tipo del 18% al ser exigible antes del 1 de septiembre de 2012.

b) Factura del mes de octubre (exigible el 15 de octubre de 2012):

- Cuotas fijas de octubre y noviembre: 30 euros

- Consumo del mes de agosto y septiembre: 40 euros

Al ser exigible en octubre, se aplicará el tipo del 21% a la facturación del consumo del mes de agosto.

Contrato de teléfono en la modalidad de prepago: el devengo del IVA se produce al efectuar el pago, con independencia de cuando se realice el consumo efectivo. Al igual que en los pagos anticipados, se requiere la clara identificación de los servicios que se van a prestar (Consulta de la DGT V1006-10, de 14 de mayo de 2010).

5.4 Descuentos posteriores a la realización de la operación. Corrección de errores

Los descuentos posteriores a la realización de la operación llevan aparejada una modificación de la base imponible y la expedición de una factura rectificativa. Se aplicará el tipo impositivo vigente en el momento del devengo de la operación u operaciones a que se refiere.

Ejemplo:

En julio de 2012 se adquiere un producto por importe de 10.000 euros, aplicando el tipo impositivo del 18%.

Si en el mes de octubre de 2012 nos otorgan un descuento del 10% debido a que el producto tenía defectos, se aplicará al descuento el tipo del 18%, el vigente en julio de 2012.

Es decir, el descuento sería de 1.000 € x 18 %

Si el descuento resulta de una **devolución de mercancías** o cualquier otra circunstancia que da lugar a una modificación de la base imponible, se aplica el criterio señalado.

Si el descuento deriva del **volumen de ventas (rappel)** de un determinado periodo, que puede comprender operaciones al 18% y al 21%, se modificará la base imponible y la correspondiente cuota del IVA teniendo en cuenta esta circunstancia, es decir, se rectificará considerando la parte del año a que correspondan las operaciones que dan lugar al descuento, aplicando a cada periodo el tipo que estuviera vigente.

En general, cualquier **rectificación en una factura debida a un error** se efectuará aplicando el mismo tipo impositivo de la factura que es objeto de rectificación (Consulta de la DGT V0644-10, de 8 de abril de de 2010).

5.5 Operaciones con Entes Públicos

Según la normativa vigente, en las propuestas económicas realizadas a los Entes Públicos se entenderá incluido el IVA, de tal forma que en los pliegos de contratación administrativa se hará la salvedad de que las ofertas comprenden el precio de la contrata y el impuesto (Consultas de la DGT V0602-10, de 26 de marzo de 2010 y V1211-10 de 1 de junio de 2010).

No obstante, 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.

Si el contrato celebrado con el Ente Público consiste en la ejecución de una obra cuyo pago se efectúa mediante **certificaciones de obra**, caben las siguientes variantes:

- *Si la obra está terminada.*- Se aplica el tipo de gravamen correspondiente a la fecha de entrega y recepción de la obra.

- *Si la obra no está terminada.*- Se aplica el tipo de gravamen de la fecha en que se cobre efectivamente la certificación, teniendo en cuenta que la fecha de la certificación no da lugar a devengo a efectos del IVA hasta que se cobra, debiendo expedirse la factura con ocasión del pago anticipado.

Pueden ponerse en contacto con este despacho profesional para cualquier duda o aclaración que puedan tener al respecto.

Un cordial saludo,

DEPARTAMENTO FISCAL

GORRIZ-ARIAS Consulting

tel. 93.452.60.60 fax. 93.454.63.83

www.gorniz-arias.com

