

Increment dels tipus impositius a partir de l'1 de juliol 2010

Tal com us vam comunicar a la nostra circular de gener de 2010, la Llei 26/2009, de 23 de desembre, de Pressupostos Generals de l'Estat per a 2010, ha disposat la pujada dels tipus impositius general (del 16% al 18%) i reduït (del 7% al 8%) de l'IVA a partir d'1 de juliol de 2010.¹

Atès que aquesta variació pot donar lloc a situacions en les quals es plantegen dubtes sobre el tipus impositiu aplicable, hem considerat oportú remetre-us la present nota informativa per tal de detallar els criteris a seguir per a la determinació de l'esmentat tipus.

1. Meritació de l'operació

Com que la Llei 26/2009 no incorpora cap règim transitori per a la introducció dels nous tipus impositius, és aplicable la regla fins ara prevista per la Llei de l'IVA per a la determinació del tipus aplicable a cada operació, segons la **qual la data que determina el tipus impositiu aplicable a una operació és la data de la meritació de l'IVA**.

Convindrà, per tant, anar a les regles per a la determinació de la meritació de l'IVA per tal de poder establir el tipus aplicable a cada operació. En conseqüència:

- (i) Aquelles operacions que tinguin la seva meritació amb anterioritat a l'1 juliol 2010 hauran de ser facturades amb els tipus impositius aplicables fins a aquesta data, és a dir, al 16%-7%.
- (ii) Per la seva banda, aquelles operacions en què la meritació es produeixi a partir de l'1 juliol 2010 hauran de ser facturades als nous tipus, és a dir, al 18%-8%.

En aquest sentit, hem de destacar que s'ha d'atendre al criteri de meritació de l'IVA **amb independència de la data en què s'emeti la factura**.²

Us recordem que les regles de meritació de l'IVA són, entre altres, les següents:

- **Lliuraments de béns:** l'IVA es merita quan els béns es posen a disposició del seu adquirent.
- **Prestacions de serveis:** l'IVA es merita quan es presten, s'executen o efectuen les operacions.
- **Arrendaments, subministraments i altres operacions de tracte successiu:** l'IVA es merita en el moment en què resulta exigible la contraprestació o part del preu que correspongui.

1. Casos conflictius

La determinació del tipus impositiu aplicable pot suscitar dubtes especialment en certs tipus d'operacions, les quals tractem a continuació.

a) Pagaments anticipats

Quan amb anterioritat a la realització d'una operació s'efectuen pagaments a compte de la mateixa, es produeix la meritació anticipada de l'IVA per la quantia de la bestreta.

¹ Les modificacions introduïdes per la Llei 26/2009 no alteren el tipus superreduït de l'impost, el qual seguirà sent del 4%. En la present nota, per tant, no fem al·lusió a aquest.

² La data de meritació de l'operació s'haurà de fer constar a la factura quan sigui diferent a la data d'expedició.

L'existència d'aquesta regla especial de meritació implica que, en cas que es facin pagaments anticipats amb anterioritat a l'1 de juliol de 2010, el subjecte passiu estarà obligat a la repercussió de l'IVA al tipus fins ara vigent (del 16% o del 7%) i a l'emissió de la corresponent factura.

Des de l'entrada en vigor dels nous tipus serà freqüent, per tant, que ens trobem amb operacions en què, havent-se efectuat pagaments anticipats amb anterioritat a l'1 de juliol del 2010 (facturats al 16% o al 7%), l'operació a la qual aquests pagaments corresponguin tingui, en canvi, la seva meritació amb posterioritat a aquesta data (**Exemple:** Un lliurament de béns en què la mercaderia es posi a disposició del seu adquirent després de 06.30.2010). En aquest supòsit:

- El tipus impositiu corresponent als pagaments anticipats (facturats al 16%-7%) no haurà de ser objecte de modificació encara que l'operació a què facin referència tingui la seva meritació amb posterioritat al 30 de juny de 2010.
- El subjecte passiu està obligat a emetre una altra factura al nou tipus mitjà de la qual es repercuteixin les quotes de l'IVA corresponents a la part del preu de l'operació que resti per pagar (preu total - import de la bestreta).

Pel que fa al concepte de pagament anticipat, convé destacar que, segons el criteri de la Direcció General de Tributs, perquè l'IVA s'entengui meritat de forma anticipada els pagaments s'han d'efectuar com a contraprestació d'una operació concreta (identificant a la factura els béns o serveis objecte de la mateixa) i no com a simples dipòsits a compte d'operacions futures sense determinar.

b) Rectificació de les quotes repercutides

Quan, amb posterioritat a la realització d'una determinada operació, procedeixi la rectificació de les quotes repercutides³, l'esmentada rectificació s'ha de fer mitjançant l'aplicació dels tipus vigents en el moment de la meritació de l'operació (recordem, moment de la posada a disposició dels béns [per a entregues de béns] o moment d'execució del servei [per a prestacions de serveis]), **amb independència del tipus vigent en el moment en què s'expedeixi la factura rectificativa.**

La inexistència d'un règim transitori aporta una especial problemàtica en la concessió de ràpels o descomptes per volum de compres ja que, en aquests casos, segons l'actual regulació s'haurà de tenir en compte la meritació de cadascuna de les operacions que són objecte de rectificació o, dit d'una altra manera, distingir les bases que van ser gravades al 16%-7% de les que ho van ser al 18%-8%, calculant el ràpel al mateix tipus impositiu que va gravar l'operació inicial de compravenda.

c) Operacions de tracte successiu

El tipus aplicable en les operacions de tracte successiu (subministraments i arrendaments, entre d'altres) ve marcat pel moment en què és exigible el preu dels mateixos.

És per això que en aquest tipus d'operacions caldrà estar al que estableixi el contracte pel que fa al moment en què és exigible cada part del preu, amb independència del moment en què s'hagin consumit els béns lliurats o prestat els serveis.

³ Perquè es donen les condicions que motiven la modificació de la base imposable (concessió de descomptes o ràpels, crèdits impagats, etc.) o per incorrecta determinació de les quotes repercutides.

d) Operacions amb ens públics

D'acord amb el que preveu la normativa de l'IVA, les propostes econòmiques que tinguin com a destinataris ens públics inclouran l'IVA, el qual, però, haurà de ser repercutit com a partida independent en les factures que es presentin al cobrament.

Això suposa que, davant d'un determinat pressupost aprovat per un ens públic, el preu cert o base imposable del contracte s'haurà de calcular mitjançant la detracció de les quotes de l'IVA de l'import total d'aquell.

Exemple: Pressupost aprovat per un ens públic el 2008 per un import de 1.160.000 €. El preu cert o base imposable del mateix seria de 1.000.000 €, mentre que les quotes de l'IVA (incloses) serien del 16% d'aquest import, 160.000 €.

Ara bé, sense perjudici del citat procediment per al càlcul de la base imposable i tal com l'Administració tributària ja ha reconegut en anteriors ocasions, el tipus aplicable a aquesta base imposable ha de ser en tot cas el vigent en el moment de la meritació de les quotes.

És per això que sovint ens trobarem davant de contractes formalitzats amb ens públics que estiguin pendents d'execució, en tot o en part, el 30 de juny de 2010; les operacions meritades a partir d'aquesta data han de ser facturades al tipus del 18% o del 8%.

Més informació:

DEPARTAMENT JURÍDIC I LABORAL

Sra. Gemma Soro

Telèfon: 902 496 450

Mail: gsoro@pimec.org