

# La subida del IVA: implicaciones prácticas



**Meritzell Yus**

meritzell.yus@cuatrecasas.com

Socia Grupo Inmobiliario  
y de la Construcción  
CUATRECASAS  
GONÇALVES PEREIRA

Cada vez queda menos para que entre en vigor la subida de los tipos del IVA aprobada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010, una medida dirigida a garantizar la sostenibilidad de las cuentas públicas y a combatir el déficit público.

Más allá de las consideraciones de política fiscal y de oportunidad económica sobre este incremento del IVA, que han dado mucho que hablar en los últimos meses, debemos tener en cuenta las implicaciones técnicas y prácticas que esta subida de tipos va a tener para el sector inmobiliario.

La normativa actual del Impuesto prevé tres tipos de IVA distintos: el general del 16%, el reducido del 7% y el súper reducido del 4%, que son los tipos que se han venido aplicando desde el año 1995. Todos ellos son de aplicación al sector inmobiliario; a modo de ejemplo, entre otras operaciones:

- El tipo súper reducido aplica a las transmisiones por sus promotores de determinadas viviendas en régimen de protección oficial (de régimen especial o de promoción pública) y a su alquiler con opción de compra, así como a la transmisión de viviendas por su promotor a compañías que apliquen el régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades para entidades de arrendamiento de viviendas.

- El tipo reducido, aplica a las transmisiones por sus promotores de viviendas (excluidas aquellas a las que aplica el tipo súper reducido), y a su alquiler con opción de compra. También aplica a determinadas ejecuciones de obra, como por ejemplo aquellas que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificios destinados principalmente a viviendas, ejecutadas en virtud de contratos suscritos entre el promotor y el contratista.

- Finalmente, el tipo general aplica al resto de operaciones inmobiliarias que se encuentren sujetas y no exentas del impuesto (arrendamientos de inmuebles, transmisiones de locales, etc.).

A partir del 1 de julio de 2010, aumentarán tanto el tipo general como el reducido:

TIPO	% hasta 30-6-2010	% desde 1-7-2010
General	16%	18%
Reducido	7%	8%
Súper reducido	4%	4%

La regla general prevista en la normativa del IVA es que el tipo impositivo aplicable es el vigente en el momento del devengo de la operación, es decir en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación del servicio. No obstante, el cambio de tipos de IVA a partir del 1 de julio puede plantear casos especiales que merecen una breve reflexión.

La propia Dirección General de Tributos ya se ha pronunciado so-

**"La regla general prevista en la normativa del IVA es que el tipo impositivo aplicable es el vigente en el momento del devengo de la operación"**

bre algunas situaciones que podrían dar lugar a confusión en recientes contestaciones a consultas, como por ejemplo las nº V602-10 y V603-10, ambas de 26 de marzo, o la nº V2835-09 de 29 de diciembre, al igual que ya hizo en su momento con motivo de las anteriores subidas de los tipos del IVA.

Por citar algunas de estas situaciones especiales:

- En el supuesto de operaciones que se realicen a partir de 1 de julio pero que hayan generado pagos anticipados anteriores a dicha fecha, el tipo de IVA aplicable a estos anticipos será el vigente en el momento del pago, con lo que no procederá efectuar ninguna modificación a posteriori.

- Especial atención merecen las certificaciones de obra, ya que por sí mismas no implican el devengo del IVA salvo que comporten entregas parciales o totales de la obra o bien se produzcan pagos anticipados. Por ello, en aquellas certificaciones de obra obra emitidas con anterioridad a 1 de julio en que se haya consignado el tipo de IVA aplicable en el momento de la emisión

de las mismas (7% o 16% en función de las circunstancias concretas), si el devengo de la operación no ha tenido lugar por no haber ni entrega ni pago, el tipo de IVA aplicable será el vigente cuando efectivamente se produzca el devengo de la operación, es decir el tipo incrementado si este devengo (por entrega o pago anticipado) tiene lugar a partir de 1 de julio.

**"Con el incremento de tipos España se mantiene en la franja baja a nivel de la Unión Europea en cuanto a los tipos de IVA aplicables, especialmente en lo que respecta al tipo general"**

- Cuando las operaciones hayan sido objeto de una oferta en la que se haya consignado el tipo vigente en el momento de la emisión de la oferta, si las mismas se realizan a partir de 1 de julio, el tipo aplicable será el nuevo tipo, independientemente de que en la oferta se hubiera consignado un tipo inferior.

- En contratos celebrados con Administraciones públicas, ya con motivo de anteriores aumentos de tipos la Dirección de Tributos emitió en su día la Circular 2/1992, de 22 de enero, en la que establecía que en aquellos contratos pendientes de ejecución en cuyos precios se hubiese incluido el IVA calculado al tipo vigente en el momento de la firma del contrato, la Administración destinataria debía soportar el aumento en el tipo de IVA aplicable en función del momento del devengo de la operación, criterio que hay que entender aplicable en la actualidad, también sobre la base de la Ley 30/2007 de Contratos del Sector Público.

- En aquellas operaciones denominadas de trato sucesivo o continuado, como pueden ser los arrendamientos o suministros, la regla general de devengo es el momento en que resulte exigible la parte del precio a que corresponda cada percepción. Por ello, entiende Tributos que los nuevos tipos serán aplicables en estos casos cuando se trate de contraprestaciones exigibles con posterioridad a 1 de julio, aunque se correspondan a períodos de consumo anteriores a dicha fecha.

- Finalmente, en aquellos supuestos en que proceda rectificar la base imponible del IVA de operaciones devengadas antes de 1 de julio, aunque esta rectificación se efectúe con posterioridad esa fecha, deberá tenerse en cuenta cuál era el tipo aplicable a la operación de la que se esté modificando la base imponible.

Y más allá de estas y otras cuestiones técnicas que puede plantear la subida de los tipos del IVA, está la reflexión sobre el efecto que este incremento tiene en el consumidor final del impuesto, que será quien en definitiva soportará el coste del incremento, y sobre el inevitable impacto en muchos casos de esta subida de tipos en la determinación del precio de las operaciones. Sin olvidar que en el sector inmobiliario el consumidor final puede ser tanto el particular que adquiere una vivienda de nueva promoción, como el empresario dedicado a operaciones exentas del IVA como puede ser el arrendamiento de viviendas, y que por lo tanto se convierte en el consumidor final a los efectos del Impuesto.

Siempre nos quedará el consuelo de que aún y con el incremento de tipos España se mantiene en la franja baja a nivel de la Unión Europea en cuanto a los tipos de IVA aplicables, especialmente en lo que respecta al tipo general. Por citar algunos países que nos son próximos (fuente: web oficial de la Unión Europea a 1 de mayo de 2010):

PAÍS	Tipo súper reducido	Tipo reducido	Tipo general
Alemania	-	7 %	19 %
Bélgica	-	6/12 %	21 %
Francia	2,1 %	5,5 %	19,6 %
Grecia	5 %	10 %	21 %
Italia	4 %	10 %	20 %
Países Bajos	-	6 %	19 %
Portugal	-	5/12 %	20 %
Reino Unido	-	5 %	17,5 %