



TRATAMIENTO DEL IVA EN EL CSIC

Con el objeto de facilitar la aplicación de la normativa del tributo IVA en el CSIC se ha preparado este documento que pretende recoger las principales cuestiones que se han ido planteando en los últimos años por los gerentes e investigadores de los centros e institutos del CSIC en relación con la aplicación de dicha normativa y los principales cambios ocurridos en la misma en el último año.

En caso de dudas en la aplicación, deberán dirigirse al Servicio de Coordinación y Apoyo de la Secretaría General Adjunta de Actuación Económica a través de la dirección de correo coordinacion.sgaae@csic.es. En el caso de que las dudas no correspondan a la normativa a aplicar sino que se deriven de problemas de proceso en SAICI, éstas se dirigirán a la dirección de correo: saici@orgc.csic.es. En todos los casos sería conveniente que, además, se adjuntase copia a la dirección de la SGAAE: sgaae@csic.es.

Se recuerda a los gestores de las distintas unidades que **todas las facturas tanto emitidas como recibidas deben registrarse a través de SAICI**, independientemente de cual sea la cuenta corriente de abono/pago. Este requisito es necesario para garantizar que se cumplen los requerimientos formales de la Ley del IVA.

Las facturas emitidas por el Consejo deben registrarse de acuerdo con lo establecido en los convenios, contratos, encomiendas de gestión o documento contractual que proceda o, en el caso de que no exista éste, al terminar la prestación de servicios. No se deben emitir facturas después de realizarse el cobro por el trabajo realizado.

En aquellos casos en los que haya que realizar una modificación sobre una factura emitida deberá realizarse a través del módulo implantado en SAICI para la emisión de facturas rectificativas.

En Madrid a 31 de agosto de 2012
LA SECRETARIA GENERAL ADJUNTA
DE ACTUACIÓN ECONÓMICA
M. Yolanda Rozas Toribio





GENERALIDADES DEL IVA y SU APLICACIÓN EN EL CONSEJO SUPERIOR DE INVESTIGACIONES CIENTÍFICAS

El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios producidos en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales. Está armonizado en la Comunidad Europea, siendo regulado en la legislación española principalmente por la Ley del IVA (Ley 37/92) y el Reglamento del impuesto (Real Decreto 1624/1992). Se aplica en el territorio peninsular español y las Islas Baleares, quedando excluidos el archipiélago Canario, Ceuta y Melilla (en adelante denominaremos España al territorio de aplicación del impuesto).

Se encuentran sujetas al impuesto las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en España por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales.

El **tipo general** actualmente vigente, desde el 1 de septiembre de 2012 y según *Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad*, es el **21%** y se aplicará siempre que la Ley no tenga previsto otro tipo distinto (artículo 90 de la Ley del IVA). También existe el **tipo reducido del 10%** y el **súper reducido del 4%**. Se adjunta como anexo I a este documento un cuadro detallado con los nuevos tipos de IVA elaborado por la AEAT. Como anexo II se adjunta, además, documento elaborado por la AEAT de "Notas informativas sobre diversas cuestiones planteadas ante el cambio de tipos impositivos en el IVA".

En las principales operaciones que realiza el CSIC, deberá aplicarse el tipo general a las actividades de investigación y ventas de servicios.

En el CSIC, en general, con relación al IVA pueden darse las siguientes situaciones:





1.-EL CSIC ADQUIERE UN BIEN

Cuando el CSIC adquiere un bien, éste puede proceder de un proveedor de España, de un proveedor de la Comunidad Europea o de un proveedor del resto de territorios (países no integrantes de la Comunidad Económica. Canarias, Ceuta y Melilla).

- Si procede de un proveedor de España, recibiremos la correspondiente factura con sus datos completos, y el IVA desglosado.
- Si procede de un proveedor de la Comunidad Europea, recibiremos la correspondiente factura exenta de IVA del país de origen, ya que se tratará de una adquisición intracomunitaria. Pero esta operación estará sujeta al IVA español, siendo el propio CSIC el sujeto pasivo, por lo que deberá **auto repercutirse** el impuesto mediante la expedición de la correspondiente auto factura ("documento equivalente"), aplicando las normas españolas con respecto a su sujeción o exención, el tipo aplicable, etc.
- Si procede de un proveedor del resto de territorios, se estará realizando una importación, por lo que se liquidará el IVA directamente en la aduana.

2.-EL CSIC VENDE UN BIEN

El CSIC, a la hora de entregar un bien, se puede encontrar que el adquirente sea un empresario o particular de España, o que el adquirente sea extranjero (incluyendo Canarias, Ceuta y Melilla).

- Si es de España, se repercutirá el impuesto en factura al tipo correspondiente, salvo que se trate de una operación no sujeta o exenta (en estos casos, se indicará así en la factura).
- Si es extranjero y el bien se transporta fuera de España, la operación estará exenta de IVA, ya que se tratará de una entrega intracomunitaria o de una exportación, y ambas están exentas del IVA español.





3.-EL CSIC RECIBE LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO

Nos encontraremos con los siguientes supuestos:

- Si el servicio lo ha prestado un empresario o profesional de España, recibiremos la correspondiente factura con sus datos completos, incluido el desglose del IVA que corresponda.
- Si el servicio lo ha prestado un empresario o profesional extranjero, pueden a su vez darse los dos siguientes supuestos:
 - a. Si el servicio se entiende, por las normas del impuesto, realizado en el país del prestador, recibiremos la factura con el IVA o impuesto similar de ese país.
 - b. Si el servicio se entiende prestado en España, recibiremos la factura exenta de IVA del país de origen, debiendo el CSIC **auto repercutirse** el impuesto, de forma similar a las adquisiciones intracomunitarias.

Ejemplo: si un profesional francés es contratado por el CSIC para un trabajo de ingeniería, la operación se entenderá sujeta al IVA español. Es decir, el CSIC recibirá la factura sin IVA y al convertirse en sujeto pasivo del impuesto (ya que el francés no puede ser sujeto pasivo en España), emitirá un documento equivalente, auto repercutiéndose el impuesto. El mismo tratamiento tendrá en el caso de que el profesional fuera no comunitario.

4.-EL CSIC PRESTA UN SERVICIO

Para determinar la aplicación o no del IVA español, las normas del impuesto establecen el lugar en donde se debe entender que se realizan las prestaciones de servicios, estipulando lo siguiente:

La norma general establece que sólo se entenderán prestados en España, por lo que en la factura se repercutirá el impuesto al tipo que corresponda, salvo que se trate de una operación





MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y COMPETITIVIDAD

 **CSIC**
CONSEJO SUPERIOR DE INVESTIGACIONES CIENTÍFICAS
SECRETARÍA GRAL. ADJUNTA DE
ACTUACIÓN ECONÓMICA

no sujeta o exenta (en estos casos deberá indicarse en la factura el artículo de la Ley que le es de aplicación), **cuando el destinatario sea un empresario o profesional establecido en**

España o un particular. Por tanto, las prestaciones de servicios realizadas a un empresario o profesional NO establecido en España NO estarán sujetas al IVA español.

***Ejemplo:** Las prestaciones de servido de investigación (contratos I+D, apoyo tecnológico...) que realice el CSIC a un empresario establecido fuera de España NO estarán sujetas al IVA español. Por lo tanto, las facturas asociadas a los mismos habrán de emitirse sin IVA.*

Las normas especiales establecen que sólo ciertas prestaciones de servicios realizadas a empresarios o profesionales establecidos fuera de España **se entenderán prestados en España** y por ello sujetas a IVA español. Entre otras, como **las relacionadas con bienes inmuebles que radiquen en España, servicios de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario y ciertos transportes, destacamos también los servicios de acceso a manifestaciones científicas y educativas o similares, como ferias, congresos y exposiciones, cuando se presten materialmente en España.** Por tanto, este tipo de servicios estarán sujetos al IVA español cualquiera que sea el destinatario de los mismos.





MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y COMPETITIVIDAD

 **CSIC**
CONSEJO SUPERIOR DE INVESTIGACIONES CIENTÍFICAS
SECRETARÍA GRAL. ADJUNTA DE
ACTUACIÓN ECONÓMICA

ANEXO I



Nuevos Tipos impositivos en el IVA	Hasta el 31.08.2012	Desde el 1.09.2012
➤ <i>Tipo general (artículo 90.Uno, Ley 37/1992)</i>	18%	21%
➤ <i>Tipos reducidos (artículo 91.Uno, Ley 37/1992)</i>		
Entregas, Adquisiciones intracomunitarias o Importaciones de bienes ⁽¹⁾		
1º. Sustancias o productos utilizados habitual e idóneamente para la nutrición humana o animal..... Se excluyen: - Tabaco..... - Bebidas alcohólicas.....	8% 18% 18%	10% 21% 21%
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%
3º. 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%
4º. Aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.....	8%	10%
5º. Medicamentos para uso animal, así como las sustancias medicinales utilizadas habitual e idóneamente en su obtención.....	8%	10%
6º. 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.... 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..... Se excluyen: - Cosméticos..... - Productos de higiene personal, a excepción de compresas, tampones y protegeslips.....	8% 8% 18% 18%	10% 10% 21% 21%
7º. Viviendas, garajes (máximo 2 unidades), y anexos que se transmitan conjuntamente con la vivienda. Se excluyen: - Locales de negocio..... - Edificaciones destinadas a su demolición.....	4% 18% 18%	4% ⁽²⁾ 21% 21%
8º. Semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen vegetal utilizados en la obtención de flores y plantas vivas..... Flores y plantas vivas de carácter ornamental.....	8% 8%	10% 21%
9º. Entregas de bienes relacionadas con su actividad por empresas funerarias.....	8%	21%
10º. Importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.....	8%	21%
11º. 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 (artículo 91.Tres). ⁽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 (artículo 91.Uno, Ley 37/1992)	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..... Se excluyen: Servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos.....	8% 8%	10% 21%
3º. Servicios efectuados a favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas..... Se excluyen: Las cesiones de uso o disfrute y el arrendamiento de bienes..... 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% 18% 8%	10% 21% 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%
7º. 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..... Se excluyen: Las corridas de toros.....	8% 18%	21% 21%
8º. La entrada a bibliotecas, archivos, centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas.	8%	10%
9º. Servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte, relacionados con dichas prácticas y que no estén exentos.....	8%	21%
10º. Servicios de asistencia social no exentos (art. 20.Uno.8º) o gravados al tipo impositivo del 4%.....	8%	10%
11º. Servicios funerarios efectuados por las empresas funerarias y cementerios.....	8%	21%
12º. Asistencia sanitaria, dental y curas termales que no gocen de exención.....	8%	21%
13º. Espectáculos deportivos de carácter aficionado.....	8%	10%
14º. Exposiciones y ferias de carácter comercial.....	8%	10%
15º. Servicios de peluquería.....	8%	21%
16º. Suministro y recepción de servicios de radiodifusión y televisión digital.....	8%	21%
17º. 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%
18º. La cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos.....	8%	10%
19º. Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) Que el destinatario sea persona física y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular, o sea una comunidad 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.	8%	10%



➤ <i>Tipos reducidos (artículo 91.Uno, Ley 37/1992)</i>	Hasta el 31.08.2012	Desde el 1.09.2012
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%
➤ <i>Tipos superreducidos (artículo 91.Dos, Ley 37/1992)⁽³⁾</i>		
Entregas de bienes		
1º. El pan común; harinas panificables; leche natural, certificada, pasteurizada, 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%
2º. 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..... Se excluyen: "Los objetos que, por sus características, solo pueden utilizarse como material escolar"	4%	4%
3º. Medicamentos para uso humano, sustancias medicinales, formas galénicas y productos intermedios utilizados en su obtención.....	4%	4%
4º. 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 discapacidad en sillas de ruedas o con movilidad reducida.....	4%	4%
5º. Prótesis, órtesis e implantes internos para personas con discapacidad.....	4%	4%
6º. 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		
1º. 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 discapacidad.....	4%	4%
2º. 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%
3º. 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 (artículo 91.Tres).		



MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y COMPETITIVIDAD



CSIC

CONSEJO SUPERIOR DE INVESTIGACIONES CIENTÍFICAS
SECRETARÍA GRAL. ADJUNTA DE
ACTUACIÓN ECONÓMICA

ANEXO II



NOTA SOBRE DIVERSAS CUESTIONES PLANTEADAS ANTE EL CAMBIO DE TIPOS IMPOSITIVOS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

El 1 de septiembre de 2012 entra 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%.

De acuerdo con el artículo 75. Uno de la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 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 plantean diversas situaciones que se sintetizan en la presente nota:

- a) **Expedición de la factura en fecha distinta al devengo.** (Art. 6.1.i del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación)

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.

Se aplicará el tipo impositivo vigente a la fecha de devengo (8% o 18%), haciendo constar en la factura ambas fechas

- b) **Pagos anticipados anteriores al 1 de septiembre de 2012.** (Art. 75. Dos de la Ley 37/1992)

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.

Debe destacarse que la no procedencia de la rectificación de tipos con ocasión de los pagos anticipados, según la consulta de la DGT V0603-10 de 26 de marzo de 2010, requiere que los bienes o servicios a que corresponda la operación estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta.

c) Operaciones de tracto sucesivo. Arrendamientos, suministros de luz, teléfono. (Art. 75. Uno. 7º de la Ley 37/1992)

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)

d) Descuentos posteriores a la realización de la operación. Corrección de errores. (Art. 80. Dos de la Ley 37/1992)

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 2010).

e) **Operaciones con Entes Públicos.** (Art. 88. Uno de la Ley 37/1992 y art. 25 del RD 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del impuesto)

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.

Ejemplo:

Si una certificación emitida el 15 de agosto de 2012 se hace efectiva el día 10 de septiembre se aplica el tipo del 21 por ciento, salvo que la obra haya sido objeto de recepción antes del 1 de septiembre de 2012.

Ejemplo:

El 1 de abril de 2012 una empresa formula una oferta por importe de 1.180.000 euros. El 1 de mayo recibe un pago anticipado de 590.000 euros, abonándose el resto al ejecutar el contrato el 3 de septiembre de dicho año.

a) Ejecución de obra a partir del 1 de septiembre de 2012, cuando está vigente el 21%.

En este caso hay que determinar cuál es la base imponible de la operación, ya que la oferta se formuló con el IVA vigente al 18%. Posteriormente habrá que aplicar a las certificaciones de obra el tipo vigente en el momento del devengo, en este caso el 21%, salvo abonos anticipados.

$$\text{Base imponible: } \frac{1.180.000 \times 100}{100 + 18} = 1.000.000$$

Tipo de IVA aplicable: 21 %

b) Pago anticipado efectuado el 1 de mayo de 2012:

Se aplicará el tipo impositivo del 18% a las certificaciones de obras que no hayan sido objeto de recepción pero cuyo pago efectivo se produzca con anterioridad al 1 de septiembre de 2012.

$$\text{Base imponible: } \frac{590.000 \times 100}{100 + 18} = 500.000$$

IVA aplicable: 18 %

$$\text{Cuota } 500.000 \times 18 \% = 90.000$$

$$\text{Total operación} = 590.000$$

c) Pago efectuado el 3 de septiembre de 2012:

Se aplica el 21 por ciento con independencia de cuál hubiese sido el tipo impositivo que se tuvo en cuenta al formular la correspondiente oferta.

$$\text{Base imponible } \frac{590.000 \times 100}{100 + 18} = 500.000$$

IVA aplicable: 21 %

$$\text{Cuota } 500.000 \times 21 \% = 105.000$$

$$\text{Total operación} = 605.000$$