

NOVEDAD NORMATIVA**ELEVACIÓN DE TIPOS IMPOSITIVOS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

Gemma Patón García

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Centro Internacional de Estudios Fiscales

Universidad de Castilla-La Mancha

La reciente aprobación del **Real Decreto Ley 20/2012, de 13 de julio**, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, ha traído importantes novedades para el consumidor, pues ha procedido a la **elevación de los tipos impositivos general y reducido del Impuesto del Valor Añadido** con el objetivo de política económica de reducción del déficit. Esta medida legislativa ha supuesto la modificación, entre otros, de los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). Como es conocido, este impuesto es una figura tributaria esencial en términos recaudatorios para la financiación de los gastos públicos, que recae sobre un índice de capacidad económica manifestado por el consumo en general de productos y servicios.

Subida generalizada de tipos

La modificación normativa ha incorporado como decimos una subida generalizada con efectos a partir del 1 de septiembre de 2012¹, que se ha instrumentado a través de dos medidas: en primer lugar, un aumento de los tipos, general y reducido (del 18% al 21%, y del 8% al 10%, respectivamente), mientras que permanece inalterado el tipo superreducido (4%); en segundo lugar, un grupo de determinados productos y servicios que hasta el momento tributaban al tipo

¹ Este aumento de la presión fiscal soportada por los consumidores a quienes se repercute el IVA, viene a sumarse a la operada por la Ley 26/2009, de Presupuestos Generales del Estado para 2010, que introdujo una elevación en los tipos general y reducido de este impuesto con efectos a partir del 1 de julio de 2010, de forma que el tipo general pasó del 16% al 18% y el tipo reducido pasa del 7% al 8%.

reducido pasan a tributar al tipo general, de acuerdo a la tabla explicativa que incluimos a continuación:

Tipo Impositivo	Antes	A partir del 1 de septiembre 2012	Aplicable a entregas de bienes y prestaciones de servicios:
General	18 %	21 %	Productos y servicios con carácter general
Reducido	8 %	10 %	Alimentación, viviendas y otros servicios
Superreducido	4 %	4 %	VPO, Alimentos básicos, medicinas, etc.

Por tanto, la subida del IVA del 2012 afectará a todos los productos y servicios de circulación general excepto aquellos que continúan siendo gravados con el tipo superreducido; quedarán también gravados a este tipo, el transporte y los bienes que configuran la cesta de la compra, a efectos de evitar la subida del IPC.

Más de una decena de productos y servicios pasan a tributar al 21%

Así pues, la trascendencia de mayor calado de esta novedad normativa consideramos que reside en que en torno a más de una decena de productos y servicios se reclasifiquen pasando a tributar del 8% al 21%, lo cual supone unas repercusiones inmediatas en las decisiones de adquisición de productos o petición de prestaciones de servicios por parte de los consumidores.

Este es el caso de la entrada a teatros, circos y demás espectáculos de algunos servicios como la peluquería y los servicios funerarios. Lo mismo ocurre con los cosméticos y algunos productos de higiene personal, así como con los servicios mixtos de hostelería, las discotecas y salas de fiesta.

También pasarán a tributar al 21% las flores y plantas ornamentales, los servicios de televisión digital, la adquisición de obras de arte, los servicios prestados por artistas y los servicios de radiodifusión.

IVA reducido (10%)

En cambio, se seguirá aplicando el IVA reducido, aun con el aumento del tipo al 10% en las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes de las sustancias o productos que sean susceptibles de ser utilizados para la nutrición humana o animal, excepto las bebidas alcohólicas.

Igualmente, se le seguirá aplicando este tipo al agua, tanto para el consumo como para el riego, a los bienes y productos que se dediquen a actividades agrícolas, forestales o ganaderas y a los medicamentos para uso animal y las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas.

Lo mismo ocurrirá con los aparatos y complementos susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.

Los 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 también se gravarán al 10%, así como algunos productos de higiene personal como las compresas, los tampones y los protegeslips.

También se mantienen en el grupo de IVA reducido los edificios aptos para su uso como viviendas, incluidas las plazas de garaje y las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen vegetal que se usen en la obtención de flores y plantas vivas.

En cuanto a los servicios, se mantienen en el grupo de IVA reducido los transportes de viajeros y sus equipajes, los servicios de hostelería, campamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

También se quedan en este grupo la plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; el embalaje y acondicionamiento de los productos y la cría, guarda y engorde de animales o la asistencia técnica, entre otras cosas.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y a los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.

De la misma forma, tributarán al 10% los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales.

Y seguirán formando parte de este grupo la entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación y museos, galerías de arte y pinacotecas, así como los espectáculos deportivos de carácter aficionado y las exposiciones y ferias de carácter comercial.

Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios destinados a viviendas también tributarán al 10% en determinadas ocasiones, igual que los arrendamientos con opción de compra y la cesión de los derechos de

aprovechamiento por turno de edificios cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos.

Se quedarán en este grupo las ejecuciones de obras de contratos formalizados entre el promotor y el contratista para la construcción o rehabilitación de edificaciones, las ventas con instalación de armarios para estas edificaciones y las ejecuciones de obra de contratos formalizados entre las Comunidades de Propietarios de las edificaciones y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios.

IVA superreducido (4%)

No se modifica, en cambio, el IVA superreducido, fijado actualmente en el 4%, que grava los bienes de primera necesidad como el pan o la leche o algunos culturales como los libros y los periódicos, con la excepción del material escolar con las precisiones que haremos después y la imposición sobre la vivienda nueva que precisa de una aclaración ulterior.

Síntesis

El siguiente cuadro, elaborado con fines didácticos, expone la situación actual en la tributación por IVA:

IVA SUPERREDUCIDO 4% <-> 4%	IVA REDUCIDO 8% → 10%	IVA GENERAL 18% → 21%	IVA REDUCIDO A GENERAL 8% → 21%	IVA SUPERREDUCIDO A GENERAL 4% → 21%
Alimentos básicos	Carne, pescado y alimentos elaborados	Ropa y accesorios	Mayoría de flores y plantas	Material escolar (juegos educativos y puzzles)
Medicinas	Billetes de transporte y hoteles	Vehículos y carburantes	Peluquería y belleza	
Libros, periódicos y revistas	Bares y restaurantes	Teléfono y luz	Servicios de TV digital	
Vivienda social	Agua mineral	Tabaco y bebidas alcohólicas	Entradas a atracciones, espectáculos y cine	

IVA SUPERREDUCIDO 4% <-> 4%	IVA REDUCIDO 8% → 10%	IVA GENERAL 18% → 21%	IVA REDUCIDO A GENERAL 8% → 21%	IVA SUPERREDUCIDO A GENERAL 4% → 21%
Reparaciones y chapuzas	Entradas a museos	CD y electrónica	Cuota de gimnasios	
	Gafas y lentillas			

Prácticas sospechosas

En el intercambio de bienes y servicios, los consumidores probablemente hayan apreciado conductas de los operadores económicos a lo largo del período estival consistentes en mínimas subidas en los precios de los productos con el fin de amortiguar el efecto del impuesto en el coste final de los productos por parte de los empresarios y profesionales.

Resolución de 2 de agosto de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido

No ha de olvidarse que el IVA es un impuesto armonizado y los Estados miembros de la Unión Europea deben realizar una transposición estricta y limitada de la categoría de bienes y servicios contenidos en el anexo III, Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, donde se detallan las categorías de bienes y servicios que pueden beneficiarse de tipos impositivos reducidos. De este extremo se ha encargado la Resolución de 2 de agosto de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Especialmente, cabe destacar la clarificación en relación con el tipo aplicable a los objetos que, por sus características, solo puedan utilizarse como **material escolar**, señalando que la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento al material escolar queda limitada en esta categoría de bienes a los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo. Lo cierto es que el material escolar es el grupo de bienes más afectado por la subida del IVA, aplicable justamente en una fecha en que las familias han de efectuar un desembolso importante para el inicio del curso escolar y, además, se trata de una decisión de consumo difícilmente renunciabile.

Por tanto, a partir de la citada fecha tributarán al tipo general, entre otros, el material didáctico de uso escolar, incluidos los puzzles y demás juegos didácticos, mecanos o de construcción; el material escolar, incluidos, entre otros, los portalápices, agendas, cartulinas y blocs de manualidades, compases, papel

coloreado y para manualidades, plastilina, pasta de modelado, lápices de cera, pinturas, témperas, cuadernos de espiral, rollos de plástico para forrar libros y el material complementario al anterior y las mochilas infantiles y juveniles escolares. Los libros escolares, como el resto de libros, periódicos y revistas, mantienen la tributación al tipo reducido del 4 por ciento.

Respecto al tipo impositivo aplicable a las **entregas de viviendas**, debe recordarse que el número 7.º del artículo 91.Uno.1 de la Ley 37/1992 establece la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a las entregas 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 (...)». Dicho precepto no ha sufrido alteración en su redacción por el Real Decreto-ley 20/2012.

Ahora bien, hay que tener en cuenta que «hasta el 31 de diciembre de 2012, se aplicará el tipo reducido del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes a las que se refiere el número 7.º del apartado uno.1, del artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido», a tenor de la disposición transitoria cuarta del Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.

Como previene la Resolución de la DGT del pasado mes de agosto, la disposición transitoria cuarta del Real Decreto-ley 9/2011 sigue vigente, por lo que cabe concluir que las entregas de vivienda nueva, sujetas a IVA, cuyo devengo se produzca con anterioridad a 1 de enero de 2013, aplicarán el tipo impositivo del 4 por ciento y a partir de dicha fecha retornan al tipo reducido del 10%.

Ámbito temporal de aplicación

Por último, destacamos el aspecto temporal en cuanto a la determinación del tipo impositivo aplicable que será el vigente en las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el momento del devengo, regulado en los artículos 75 a 77 de la LIVA.

Establece también la Resolución de la DGT mencionada que en el supuesto de que se hubieran efectuado pagos a cuenta, anteriores al 1 de septiembre de 2012, vinculados a la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios por operaciones interiores a las que afecte la modificación de los tipos impositivos introducida por el reiterado Real Decreto-ley 20/2012, el tipo impositivo aplicable habrá sido el vigente en el momento en que tales pagos se hubiesen realizado efectivamente. El tipo impositivo aplicado en dichos pagos anticipados no será objeto de modificación posterior, si las entregas de bienes o prestaciones de servicios, vinculadas a dichos pagos a cuenta, se produce con posterioridad al 31 de agosto de 2012.