IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: TIPOS IMPOSITIVOS

I. NORMATIVA

➔ **Ley 37/1992,** de 28 de diciembre, **del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA)[1].**

➔ **Real Decreto 1624/1992,** de 29 de diciembre, por el que se aprueba el **Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA).**

II. APLICACIÓN TEMPORAL DE UN DETERMINADO TIPO IMPOSITIVO A LAS OPERACIONES GRAVADAS POR EL IMPUESTO (Art. 90 LIVA)

Será el vigente en el momento del devengo[2] del impuesto.

III. TIPO IMPOSITIVO GENERAL (Art. 90 LIVA)

Desde el 1 de septiembre de 2012, el tipo general al que se exigirá el IVA será el 21%.

Toda operación que no esté expresamente recogida en alguno de los epígrafes del artículo 91 de la LIVA tributará por defecto al tipo general vigente en cada momento.

A modo de ejemplo, tributarán al tipo general los servicios de psicología de orientación profesional y formación ocupacional (DGT[3] V0290-05) y la cesión de un nombre comercial (DGT 0013-01).

IV. TIPO IMPOSITIVO REDUCIDO (Art. 91 Uno LIVA)[4]

Desde el 1 de septiembre de 2012, se aplica el tipo impositivo del 10%, entre otras, a las operaciones siguientes:

- Los transportes de viajeros[5] y sus equipajes.

---

[1] Ver apartado I en APUNTE "IVA: Nociones generales".

[2] Ver APUNTE "IVA: Nociones generales".

[3] Dirección General de Tributos.

[4] Con efectos desde el 1 de septiembre de 2012, se excluye de la redacción del artículo 91 Uno de la LIVA a *los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20 Uno 13º de la LIVA*. De esta forma, desde el 1 de septiembre de 2012, los aludidos servicios, cuando no disfruten de exención (Ver apartado III del APUNTE "IVA: Operaciones exentas), tributan al tipo general.

[5] Ver apartado VI de este APUNTE.

- Los servicios de hostelería y acampamento, 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.
- Las prestaciones de servicios de asistencia social a que se refiere el artículo 20 Uno 8º de la LIVA, cuando no resulten exentos de acuerdo al citado artículo[6].

V. TIPO IMPOSITIVO SUPERREDUCIDO (Art. 91 Dos LIVA)

Se aplicará el tipo impositivo del 4%, entre otras, a las operaciones siguientes:

Entregas de libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad[7], así como los elementos complementarios[8] que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único.

Se comprenderán en las mismas, las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

De acuerdo con el mismo texto legal, se considerarán comprendidos en las citadas entregas a las que será de aplicación el tipo del 4% a las de álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos[9].

VI. TRIBUTACION DE DISTINTOS SERVICIOS RELACIONADOS CON EL TRANSPORTE DE VIAJEROS (DGT V2057-05).

En los APUNTEs específicos sobre la aplicación del IVA a las actividades y/o servicios directamente relacionados con la prestación del servicio de enseñanza se analizará la posibilidad de que los servicios de transporte facturados por un centro docente a sus propios alumnos gocen de exención en el IVA. En el presente APUNTE trasladamos el criterio de DGT sobre la tributación de algunas operaciones que pueden darse en la prestación del servicio de transporte de viajeros.

---

[6] Ver apartado III del APUNTE "IVA: Operaciones exentas".

[7] Se entenderá que contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 75% de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto.

[8] A estos efectos tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, salvo las excepciones señaladas en el número 2º del apartado dos del artículo 91 de la LIVA.

[9] Con efectos del 1 de septiembre del 2012 se excluyó de la redacción del artículo 91 Dos de la LIVA la siguiente expresión: "*y los objetos que, por sus características, sólo puedan utilizarse como material escolar*". Ello supuso que la entrega de materiales con la leyenda de uso escolar que, hasta el 31 de agosto de 2012, tributaban al 4% (por ejemplo, un cuaderno que llevara impresa dicha leyenda) pasarán a hacerlo al tipo general, desde el 1 de septiembre del 2012. Para un mayor detalle ver la *Resolución de 2 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 IVA (BOE del 06-08-2012).*

➔ Prestación del servicio de transporte directamente a los usuarios finales o viajeros con medios propios:

La prestación del servicio de transporte directamente a los usuarios finales o viajeros, mediante la utilización de sus propios medios humanos y materiales, es una prestación de transporte de viajeros que tributa al tipo reducido.

➔ Prestación del servicio de transporte directamente a los usuarios finales o viajeros con medios ajenos:

La prestación del servicio de transporte directamente a los usuarios finales o viajeros, mediante la utilización de medios humanos y/o material de terceros supone dos operaciones:

1) Un servicio de transporte al viajero que tributa, con carácter general, al tipo reducido.

2) Y una previa operación de cesión de medios humanos y/o materiales de una empresa a otra. En relación a esta cesión, se pueden distinguir básicamente tres situaciones:

   a) Una cesión exclusiva de medios humanos (es decir, de personal): No hay, por tanto, prestación del servicio de transporte y la operación tributaría al tipo general.

   b) Una cesión exclusiva de medios materiales (es decir, de vehículos): Se trataría de un puro arrendamiento de bienes y no de un servicio de transporte por lo que la operación debe tributar al tipo general.

   c) Una cesión conjunta de medios personales y materiales: En este caso, según la doctrina de la DGT se considera que existe “arrendamiento de vehículos con conductor”, cuando de los pactos establecidos entre las partes pueda deducirse que la prestación fundamental del llamado arrendador es un transporte de personas, de forma que éste asume la posición de transportista con todos sus costes, así como los riesgos y responsabilidades en caso de daños o accidentes, conservando asimismo la titularidad de la explotación de los vehículos, y en tales términos el arrendamiento de vehículo con conductor deberá calificarse conforme a su naturaleza como contrato de transporte de viajeros, por lo que la operación tributará al tipo reducido.

VII. TRIBUTACION DEL SUMINISTRO DE ALIMENTOS Y BEBIDAS A TRAVES DE MAQUINAS EXPENDEDORAS (DGT V0354-06).

Según la contestación vinculante de la DGT reseñada en el título, el suministro de comidas y bebidas mediante máquinas expendedoras debe considerarse comprendido en el concepto de entrega de bienes, porque, en estos casos, el empresario que explota las máquinas se limita a transmitir el poder de disposición sobre los bienes suministrados, sin que se presten otros servicios simultáneamente a la entrega de bebidas.

Las citadas entregas de alimentos y bebidas a través de máquinas expendedoras constituyen, a efectos del IVA, entregas de bienes sujetas y no exentas, que habrán de tributar de acuerdo con las normas generales que regulan su aplicación. Así, el tipo aplicable a las entregas de productos alimenticios, cafés, infusiones o bebidas refrescantes será el reducido, correspondiendo a las entregas de bebidas alcohólicas el tipo general.

Contrariamente, el suministro de bebidas y comidas en bar o restaurante, por ejemplo, constituye un conjunto de elementos o actos, del que la entrega de los bienes sólo es una parte y en el que predominan los servicios, por lo que tales suministros deben calificarse como prestaciones de servicios y tributarán al tipo reducido.

VIII. TRIBUTACION SUMINISTRO DE COMIDAS A COLECTIVIDADES (DGT V0939-09).

En la contestación vinculante V0939-09, podemos encontrar el criterio de la DGT sobre qué se entenderá como suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto a efectos de su consideración como prestación de servicios y, su consiguiente tributación al tipo reducido del IVA[10].

Así, se considerará que se consumen en el acto los suministros de comidas y bebidas, incluso las realizadas por encargo, cuando se consuman en el establecimiento del empresario que se dedica a dicha actividad y se sirvan por el personal de dicho empresario. Igualmente, se considerará que se consumen en el acto los suministros de comidas y bebidas que se consuman en el domicilio del cliente, cuando se sirvan por el personal del empresario, desplazado hasta el mencionado domicilio, y se utilicen para ello materiales aportados por dicho empresario (mantelerías, vajillas, etc).

Los suministros descritos tendrán la consideración de prestaciones de servicios, tanto si se han confeccionado o no por el empresario y, en su caso, tanto si se han utilizado materias primas propiedad del empresario o suministradas por el cliente.

Por lo tanto, cuando los citados suministros se consumen fuera del establecimiento del empresario dedicado a dicha actividad y no se sirven por el mismo, se estaría, a efectos del IVA, ante una entrega de bienes y no, ante una prestación de servicios.

[10] Ver apartado IV de este Apunte.

IX. TRIBUTACION DE LOS SERVICIOS PRESTADOS A PERSONAS FISICAS DIRECTAMENTE RELACIONADOS CON LA PRACTICA DE UN DEPORTE.

En el APUNTE "IVA: Operaciones exentas", se ha indicado qué actividades deportivas prestadas por entidades o establecimientos de carácter social, a efectos del IVA, estaban exentas de tributación por el citado impuesto. Asimismo, en los APUNTEs específicos sobre la aplicación del IVA a las actividades y/o servicios directamente relacionados con la prestación del servicio de enseñanza se analizará cuándo y en qué condiciones los servicios relativos a la práctica del deporte disfrutarán de exención por ser prestados a sus alumnos por centros docentes[11]. Y en el presente APUNTE se hace referencia a la tributación de los servicios relacionados con prácticas deportivas prestados por entidades o personas distintas a las mencionadas anteriormente (en concreto, por personas físicas y empresas mercantiles).

Desde el 1 de septiembre de 2012, tributan al tipo general, los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física realizados por personas físicas y/o entidades que no tengan carácter social a efectos del artículo 20. Tres de la LIVA (y, en concreto, por empresas mercantiles).[12] Es decir, todos aquellos que no disfruten de exención en virtud de los números 9º ó 13º del artículo 20 de la LIVA.

Por ejemplo, han pasado a tributar al tipo general a partir de dicha fecha, cuando no se trate de servicios exentos, el uso de pistas, campos e instalaciones deportivas (pistas de tenis y paddle, piscinas, pistas de atletismo, etc.)[13].

[11] Art. 20 Uno 9º LIVA.

[12] Hasta el 31 de agosto de 2012 tributaban al tipo reducido del 8% las prestaciones de servicios realizadas por personas físicas y/o entidades que no tuviesen carácter social a efectos del artículo 20. Tres de la LIVA (y, en concreto, por empresas mercantiles) que cumpliesen las siguientes condiciones: tener, a efectos del IVA, la calificación de prestación de servicios, no de entrega de bienes y, los servicios debían prestarse a personas físicas y estar directamente relacionados con la práctica de algún deporte o de la educación física. Cumplidos los anteriores requisitos, se aplicaba el tipo reducido independientemente de quién fuese la persona o entidad a cuyo cargo se realizase la prestación (es decir, con independencia de que la contraprestación por los servicios deportivos se percibiese directamente de las personas físicas que practicasen el deporte o de otras entidades a las cuales se facturase la citada prestación).

[13] Para un mayor detalle ver la *Resolución de 2 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 IVA (BOE del 06-08-2012).*