



Fiscalidad

Tema 6

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Versión 2016 © Tea Cegos, S.A.

ÍNDICE

HECHO IMPONIBLE	3
OPERATIVA GENERAL DEL IMPUESTO	7
SUJETO PASIVO	8
INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO	9
DEVENGO.....	13
BASE IMPONIBLE	16
RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA	20
TIPOS DE GRAVAMEN.....	21
DEDUCCIÓN DE CUOTAS SOPORTADAS	24
OBLIGACIONES FORMALES	27
ANEXO CUADRO TIPOS DE GRAVAMEN	29



HECHO IMPONIBLE

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es el principal tributo indirecto del sistema impositivo español. El IVA grava las siguientes operaciones, que constituyen el **hecho imponible**:

- Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales. A partir del 2013, se incluyen las adjudicaciones de inmuebles por las comunidades de bienes.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las importaciones de bienes.

El IVA se aplica en todo el territorio español, excepto las islas Canarias, Ceuta y Melilla. Así pues, el ámbito de aplicación del IVA es el territorio peninsular español y las islas Baleares.

Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios estén sujetas a IVA cuando se realizan:

- En el ámbito territorial del impuesto (península e islas Baleares).
- Por empresarios o profesionales.
- De forma onerosa (mediante contraprestación), salvo en el caso del autoconsumo.

Se consideran adquisiciones intracomunitarias los bienes que entran en España procedentes de un estado miembro de la Unión Europea.

Se consideran importaciones los bienes que entran en España procedentes de terceros países que no pertenecen a la Unión Europea.

A efectos del IVA, tienen la condición de empresarios o profesionales:

- Las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales (aquellas actividades que impliquen la ordenación, por cuenta propia, de factores de producción, materiales y humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios).
- Las sociedades mercantiles.



- Los arrendadores de bienes y, en general, quienes exploten un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo:
 - Quienes urbanicen terrenos o promuevan, construyan o rehabiliten edificaciones destinadas en todos los casos a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.
 - Los particulares que realicen a título ocasional la entrega de un medio de transporte nuevo exenta del impuesto por destinarse a otro estado miembro de la Unión Europea, los cuales serán empresarios únicamente respecto de esta operación.

Ejemplos de empresario a efectos del IVA:

- Dos hermanos que promueven la construcción de un edificio de dos pisos para su posterior venta.
- Un particular que destina al alquiler un garaje de su propiedad.
- Una sociedad limitada cuya actividad es la reparación y venta de maquinaria agrícola.

La normativa del IVA establece determinadas operaciones que no tributan por IVA; estas operaciones se conocen como **operaciones no sujetas** (no están sujetas al IVA pero pueden estarlo a otros impuestos) y **operaciones exentas** (sujetas al IVA pero exentas del mismo).

Principales operaciones que, cumpliendo determinados requisitos, **no están sujetas** al IVA:

- Transmisiones totales del patrimonio empresarial.
- Determinadas actividades realizadas por los entes públicos, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.
- Entregas gratuitas de muestras, objetos publicitarios y prestación de servicios, de escaso valor unitario y con fines de promoción comercial.
- Trabajo por cuenta ajena, en régimen de dependencia laboral o administrativa.
- Determinadas concesiones y autorizaciones administrativas.



Principales operaciones interiores que, cumpliendo los requisitos exigidos, están **exentas** del IVA:

- Servicios médicos y sanitarios.
- Servicios de carácter social (asistencia social, entidades sin fines de lucro, colegios profesionales, etcétera).
- Actividades educativas y de formación (incluidas las actividades formativas impartidas on line). Se extiende a los servicios de atención a niños en el centro docente prestados en tiempo interlectivo, tanto durante el comedor escolar como en servicio de guardería fuera del horario escolar.
- Servicios sociales, culturales y deportivos.
- Operaciones financieras.
- Operaciones de seguros.
- Operaciones inmobiliarias (entrega de terrenos no edificables, entregas de terrenos a los ayuntamientos, segundas y posteriores entregas de edificaciones una vez terminada su construcción...).
- Arrendamientos (edificios destinados exclusivamente a viviendas; terrenos en general, salvo que se destinen a estacionamiento de vehículos, depósito o almacenaje o para instalar elementos de una actividad empresarial).
- Servicios postales.
- Loterías y juegos de azar.

En general, también están exentas las operaciones de comercio internacional (exportaciones y envíos a Canarias, Ceuta y Melilla).

En el ámbito de los países comunitarios, las operaciones intracomunitarias de bienes se rigen por el principio de neutralidad fiscal, lo que supone que únicamente tributan en el país de destino. Así pues, la entrega de bienes correspondiente en el país de origen está exenta del IVA.

Origen	Destino	Tributación
País de la Unión Europea	España	Compra intracomunitaria sujeta en España
España	País de la Unión Europea	Compra intracomunitaria sujeta en el país de la Unión Europea



En las operaciones de comercio exterior con los países no comunitarios también suele considerarse el país de destino como criterio de tributación, al igual que en las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Sin embargo, a diferencia de las operaciones intracomunitarias, al importador no se le exige la condición de empresario o profesional, pudiendo un particular realizar el

hecho imponible (por ejemplo, un viajero particular que entra en España diversos artículos procedentes de Túnez).

NUEVAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN Y TELEVISIÓN Y DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EFECTUADAS POR VÍA ELECTRÓNICA

A partir de 1 de enero de 2015, cuando estos servicios se presten a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal (consumidor final), pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, Independientemente del lugar donde esté establecido el prestador.

Hasta 2014, las prestaciones de servicios de empresas a consumidores finales por parte de empresarios de la UE se gravan en el país del proveedor, mientras que si el prestador es un empresario establecido fuera de la Comunidad, el servicio se localiza donde esté establecido el destinatario (servicios electrónicos) y donde el servicio sea utilizado de forma efectiva (servicios de telecomunicaciones y radiodifusión y TV).

A partir de 1 de enero de 2015, por tanto, todos los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o TV y electrónicos tributarán en el Estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si este es un empresario o profesional o bien un consumidor final, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de ésta.

Este cambio en el lugar de tributación viene acompañado de dos regímenes especiales opcionales que permiten a los sujetos pasivos liquidar el Impuesto adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal web "ventanilla única" en el Estado miembro en que estén identificados, evitando tener que registrarse en cada Estado miembro donde realicen las operaciones (Estado miembro de consumo). Se distingue entre:

- Régimen exterior a la Unión aplicable a empresarios o profesionales que no tengan ningún tipo de establecimiento permanente ni obligación de estar identificado a efectos del IVA en ningún Estado miembro de la Comunidad. Se trata de una ampliación del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión o TV. El Estado miembro de identificación será el elegido por el empresario.
- Régimen de la Unión aplicable a los empresarios o profesionales europeos que



presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o TV y electrónicos a los consumidores finales en Estados miembros en los que no tenga su sede de actividad económica o un establecimiento permanente. El Estado miembro de identificación será aquel donde tenga la sede de actividad económica o un establecimiento permanente.

OPERATIVA GENERAL DEL IMPUESTO

En la mecánica recaudatoria del IVA debemos distinguir estos tres aspectos:

- En sus ventas o prestaciones de servicios, los empresarios y profesionales repercuten a sus clientes la cuota de IVA que corresponda. Es el denominado **IVA repercutido** que cobran de sus clientes.
- En sus compras de bienes y servicios, los empresarios y profesionales soportan de sus proveedores la cuota de IVA que corresponda. Es el denominado **IVA soportado** que pagan a sus proveedores.
- Periódicamente (en general cada trimestre, aunque en algunos casos cada mes) los empresarios y profesionales deben efectuar declaraciones-liquidaciones de IVA. Cada liquidación es el resultado de restar las cuotas de IVA repercutidas de las cuotas de IVA soportadas (dichas cuotas de IVA se declaran con independencia de que se haya realizado su cobro o pago).

Resultado positivo = IVA REPERCUTIDO > IVA SOPORTADO

Resultado negativo = IVA REPERCUTIDO < IVA SOPORTADO

- ▶ Si el **resultado es positivo** habrá que ingresarlo a Hacienda.
- ▶ Si el **resultado es negativo** se compensará con los resultados positivos de las liquidaciones posteriores. Sin embargo, si al final del año el resultado es negativo se podrá solicitar la devolución o bien compensarlo en las declaraciones-liquidaciones del ejercicio siguiente.



Ejemplo:

Durante el primer trimestre del año 2012, un empresario ha repercutido en sus facturas de venta cuotas de IVA por valor de 37.000 EUR y ha soportado en sus facturas de compra cuotas de IVA por valor de 25.000 EUR.

La declaración-liquidación del IVA correspondiente al primer trimestre de 2012 resultará positiva, a ingresar 12.000 EUR.

SUJETO PASIVO

El **sujeto pasivo** es la persona física o jurídica obligada al pago del impuesto y al cumplimiento de las obligaciones formales.

El sujeto pasivo del impuesto suele coincidir con el empresario o profesional que realiza las entregas de bienes o las prestaciones de servicios sujetas al impuesto. No obstante, existen algunas excepciones; las más frecuentes son:

- Cuando las operaciones se realizan por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del IVA, es sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario de las mismas. Este supuesto se conoce como "regla de inversión del sujeto pasivo".

Ejemplo de "inversión del sujeto pasivo":

Un despacho de abogados en Bruselas, no establecido en España, presta sus servicios profesionales a una empresa española. En este caso, los servicios estarán sujetos al IVA en España y el sujeto pasivo del IVA es la empresa española.

- En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, es sujeto pasivo el comprador o destinatario de los bienes. Por lo tanto, estas operaciones tributan en el país de destino.
- En las importaciones, es sujeto pasivo quien las efectúe (el destinatario de los bienes importados, el viajero respecto a los bienes que conduzcan al entrar en el territorio, etcétera). Se produce, al igual que las adquisiciones intracomunitarias, la tributación en destino.

En el Anexo 1 de este documento está recogido el funcionamiento del nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo.



INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

Se ha introducido un nuevo supuesto de Inversión del Sujeto Pasivo cuando se trata de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización a consecuencia de contratos formalizados directamente entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

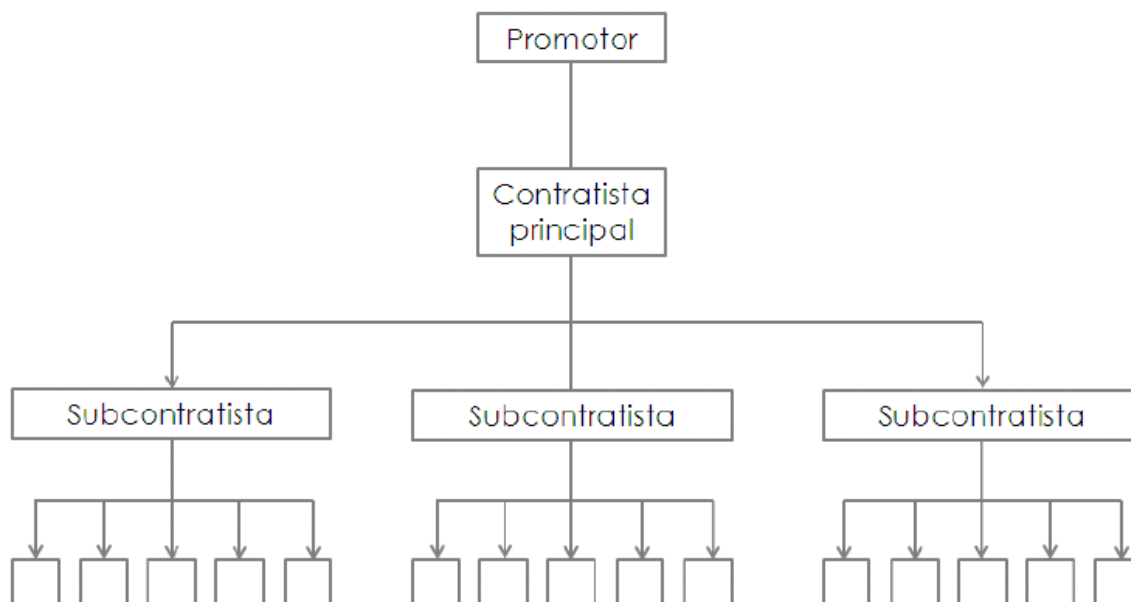
Este nuevo procedimiento de liquidación de IVA en ejecuciones de obra afecta a todo el Sector de la Construcción ya sea de obra privada como civil.

A partir de 1 de abril de 2015, se amplían los supuestos de aplicación de la "regla de inversión del sujeto pasivo" a la entrega de:

- plata, platino y paladio en bruto, en polvo o semilabrado.
- teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, cuando el destinatario sea un empresario revendedor o el importe de la operación exceda de 10.000 euros (IVA excluido).

En los casos que proceda la inversión del sujeto pasivo, las entregas de estos bienes deberán documentarse en una factura mediante serie especial.

ESQUEMA DE LA CADENA DE CONTRATACIÓN:



Se entiende por ejecuciones de obras aquellas que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación.



Se clasifican las edificaciones en:

- a. Los edificios, sean como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.
- b. Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.
- c. Las plataformas para la exploración y explotación de hidrocarburos.
- d. Los puertos, aeropuertos y mercados.
- e. Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.
- f. Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestre o fluvial, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.
- g. Las instalaciones fijas de transporte por cable.

Nota: Las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica, no tienen la consideración, a efectos del IVA, de construcción de una edificación. En consecuencia, en dichas ejecuciones de obra no se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo relativa a las ejecuciones de obra inmobiliaria.

CONCEPTO DE REHABILITACIÓN

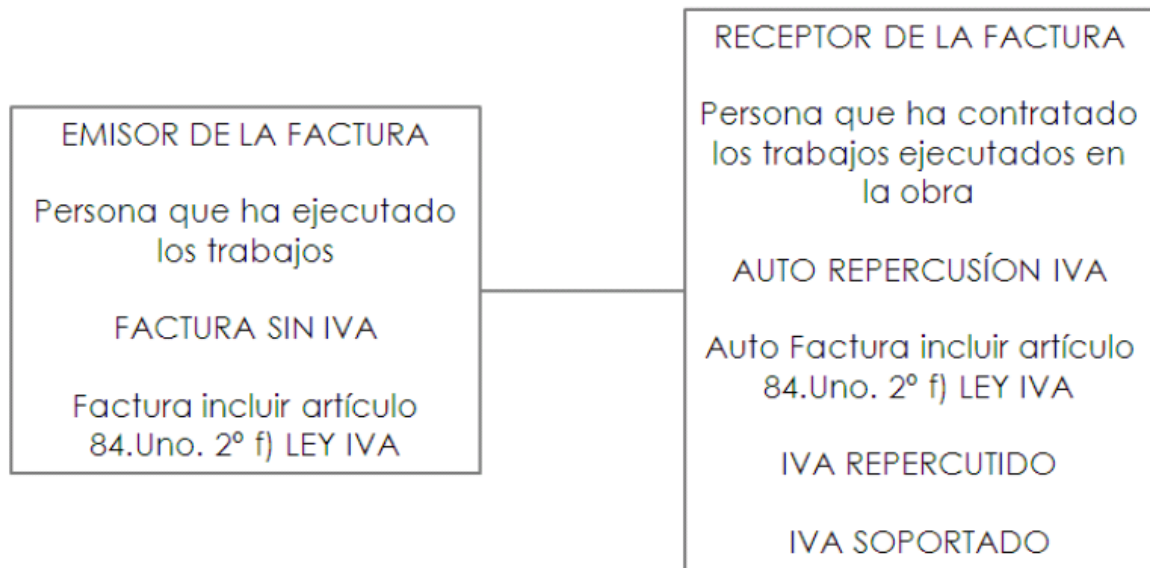
Se entiende por Rehabilitación de Edificaciones:

1. Cuando el 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de tratamiento de elementos estructurales, fachadas o con obras conexas a la rehabilitación.
2. Que el coste total de las obras del proyecto suponga el 25% del precio de adquisición de la edificación si se hace dentro de los dos años posteriores a la adquisición o al valor de mercado, excluyendo en todo caso el valor del suelo.



FUNCIONAMIENTO DEL IVA Y DE LAS CORRESPONDIENTES FACTURAS

A partir del 31 de octubre de 2012, las facturas de ejecuciones de obra deberán confeccionarse según el siguiente esquema:



A partir del 31 de octubre de 2012, las facturas de ejecuciones de obra deberán confeccionarse según lo siguiente:

- **Factura sin IVA:** Si se realiza la instalación del material y por lo tanto, se produce la ejecución de obra con mano de obra, estaríamos ante un supuesto de inversión del sujeto pasivo introducido en la Ley y la factura debería realizarse sin IVA (dentro del supuesto de obra nueva o rehabilitación).
- **Factura con IVA:** Si la factura es únicamente por entregas de materiales.
- **Factura con IVA:** Si la factura hace referencia a servicios exteriores o accesorios que no se consideren ejecución de obra (el transporte de la mercancía, estudios y proyectos arquitectónicos, servicios de mantenimiento y reparación, ...) y en general todos aquellos servicios que se produzcan en un momento posterior a la finalización de la obra.



CASOS PRÁCTICOS

Ejemplo 1: Industrial que realiza la instalación eléctrica en una obra nueva y quien realiza el encargo de la misma es el promotor.

Industrial: Emite la factura SIN IVA
Promotor: Realiza la auto repercusión

Ejemplo 2: Contratista que realiza la instalación.

Contratista: Emite la factura SIN IVA
Hospital: Realiza la auto repercusión

Ejemplo 3: Industrial que realiza la instalación del aire acondicionado de una residencia de ancianos que está en marcha desde hace X años.

Industrial: Emite la factura CON IVA

Ejemplo 4: Empresa que realiza la instalación de un ascensor en una finca antigua que se está rehabilitando por un constructor.

Empresa: Emita la factura SIN IVA
Constructor: Realiza la auto repercusión

Ejemplo 5: Empresa de seguridad que presta un servicio de vigilancia de un edificio que está en construcción.

Empresa: Emite la factura CON IVA puesto que se trata de un servicio

Ejemplo 6: Contratista que realiza la ejecución de una obra en unas viviendas de nueva construcción y presta un servicio de vigilancia que está incluido dentro del contrato de ejecución de obra.

Contratista: Emita la factura SIN IVA (por la certificación de todos los trabajos realizados según contrato)
Constructor: Realiza la auto repercusión



Ejemplo 7: Industrial que está dado de alta en el epígrafe 501.3: albañilería y trabajos de construcción. Si realiza una ejecución de obra en una vivienda de obra nueva que no supera los 36.060,63 euros de presupuesto y en superficie que no exceda de 600 metros cuadrados.

Industrial: Emite la factura SIN IVA
 Contratista: Realiza la auto repercusión

Ejemplo 8: Industrial que está dado de alta en el epígrafe 501.3: albañilería y trabajos de construcción. Si realiza una ejecución de obra en una vivienda de obra nueva que supera los 36.060,63 euros y en superficie que exceda de 600 metros cuadrados, pasaría a tributar en el epígrafe 501.1: construcción completa, reparación y conservación de edificaciones **(en consecuencia, dejaría de tributar en estimación objetiva y pasaría al Régimen de Estimación directa simplificada).**

Industrial: Emite la factura SIN IVA
 Contratista: Realiza la auto repercusión

DEVENGO

La entrega de bienes y la prestación de servicios constituyen el hecho imponible del IVA y determina su devengo. Por **devengo** hay que entender el momento en el que se considera realizado el hecho imponible y a partir del cual se exige el impuesto.



En general, la **entrega de bienes** tiene lugar cuando éstos se ponen a disposición del adquirente (o cuando se realice la entrega conforme a la legislación que sea aplicable). La puesta a disposición significa la puesta en poder y posesión del bien o la realización de lo necesario para que el comprador tome posesión del bien y adquiera su propiedad.

En las **adquisiciones intracomunitarias**, el IVA se devenga en el momento en que se consideren realizadas las entregas de bienes conforme al criterio anterior.

En las **importaciones**, el IVA se devenga, básicamente, cuando ha tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera.



Respecto a la **prestación de servicios**, en general, tiene lugar cuando éstos se presten, ejecuten o realicen.

Además de estas definiciones genéricas, existen algunas **reglas especiales** para determinadas operaciones que tienen la consideración de entregas de bienes. Las más importantes son las siguientes:

- Entregas sin transmisión de la propiedad

Algunas operaciones se consideran entrega de bienes aunque no se transmita la propiedad en el momento en que se realizan. Éste es el caso, por ejemplo, de los contratos de venta con pacto de reserva de dominio u otras condiciones suspensivas. El IVA se devenga en el momento en que los bienes se ponen en posesión del adquirente aunque no se produzca la transferencia de la propiedad.

Ejemplo de venta con reserva de dominio que devenga IVA:

La entrega de una máquina por parte de un empresario que se reserva su propiedad hasta que no esté totalmente pagada.

El arrendamiento-venta, como la venta con reserva de dominio, constituye una forma de entrega de bienes a efectos del IVA.

- Operaciones de autoconsumo

El IVA se devenga cuando se realizan estas operaciones, siempre que las mismas estén sujetas al impuesto. Constituyen operaciones de autoconsumo los bienes que se transfieren gratuitamente del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal o al patrimonio de un tercero, y también los bienes destinados al consumo particular del sujeto pasivo.

Ejemplos de autoconsumo que devengan IVA:

- El titular de un supermercado que destina de forma gratuita productos para el consumo familiar.
- Un médico adquiere un ordenador para su consulta privada y, posteriormente, lo transfiere a su patrimonio particular.



El IVA asimila el autoconsumo al resto de las operaciones ordinarias del empresario o profesional, ya que la finalidad es gravar todas las salidas del patrimonio empresarial o profesional; salidas de bienes y servicios que, por otra parte, dieron derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición.

- Pagos anticipados

En operaciones interiores, cuando existen pagos anticipados anteriores a la realización de la operación, el IVA se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. En operaciones intracomunitarias, los pagos anticipados no provocan el devengo del impuesto, el cual se produce por el importe total de la operación en el momento de la compra del bien.

Ejemplo de pago anticipado que devenga IVA:

Un fabricante de maquinaria industrial de Bilbao se compromete a entregar una determinada máquina, dentro de tres meses, a un cliente de Valencia. Para iniciar el trabajo solicita un anticipo de 30.000 EUR.

Ejemplo de pago anticipado que no devenga IVA:

Un establecimiento comercial domiciliado en Tarragona efectúa una transferencia de 10.000 EUR a un proveedor italiano a cuenta de la entrega de un determinado pedido de género. El importe total del pedido es de 50.000 EUR.

- En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado (*).

* Mientras no se resuelva el contrato de arrendamiento se sigue produciendo el devengo del Impuesto.

El devengo se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

Ejemplo de operación de tracto sucesivo que devenga IVA:

Un contrato de alquiler de un local de negocio que deba abonarse el día 1 de cada mes.



El devengo de las adquisiciones intracomunitarias se producirá de forma similar al de las operaciones de comercio interior, con la salvedad de los pagos anticipados.

El devengo de las importaciones se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera.

Continúa el derecho a deducir de los empresarios o profesionales aun cuando hayan cesado las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituían su actividad, en la medida que se sigan soportando cuotas en relación directa e inmediata con la actividad.

El funcionamiento del régimen especial del criterio de caja está recogido en el Anexo 2 de este documento.

BASE IMPONIBLE

En los impuestos, la base imponible representa la valoración económica del hecho imponible y, por lo tanto, es la cantidad sobre la que deberá aplicarse el gravamen que corresponda.

La base imponible del IVA es la que consta en las facturas y está formada por el importe total de la contraprestación de las operaciones que están gravadas. Éstos son los principales conceptos que incluye la base imponible en el supuesto de operaciones interiores y adquisiciones intracomunitarias:

- + Importe de las mercancías entregadas o servicios prestados
- + Gastos accesorios (portes, comisiones, seguro de transporte...)
- + Intereses por pagos aplazados (hasta el momento en que se efectúe la entrega de los bienes o la prestación de los servicios)
- + Envases y embalajes (incluso los que puedan devolverse)
- + Otros conceptos (subvenciones vinculadas directamente al precio y establecidas en función del número de unidades entregadas; otros tributos y gravámenes, salvo el propio IVA y el impuesto de matriculación, percepciones retenidas con arreglo a derecho en determinadas situaciones, importe de las deudas asumidas por el comprador como contraprestación total o parcial de la operación).

= **Base imponible**



Ejemplos:

- Una tienda de muebles ha realizado la siguiente venta:

Mueble comedor	1.800 EUR
Sofá 4 piezas polipiel.....	900 EUR
Transporte y montaje	40 EUR
Base imponible	2.740 EUR

- Una empresa ha vendido frigoríficos a un establecimiento comercial por importe de 5.000 EUR, más 400 EUR de gastos de transporte y 100 EUR de seguro de la mercancía (ambos gastos a cargo del comprador).

Frigoríficos	5.000 EUR
Transporte	400 EUR
Seguro de transporte	100 EUR
Base imponible	5.500 EUR

En las importaciones de bienes, la base imponible se determina a partir del valor en aduana, que normalmente coincide con el valor de transacción de las mercancías. A dicho valor en aduana se añadirán los gastos accesorios hasta el primer lugar de destino, los impuestos y demás gravámenes distintos del IVA que se apliquen con motivo de la importación.

En los supuestos de operaciones entre empresas vinculadas y operaciones sin contraprestación dineraria (por ejemplo, permutas de bienes), la base imponible será el valor acordado entre las partes, que tendrá que expresarse de forma monetaria, acudiendo como criterio residual a las reglas de valoración del autoconsumo.

No se incluyen en la base imponible:

- Los descuentos y bonificaciones concedidos con anterioridad o simultáneamente a la realización de la operación.
- Los suplidos, es decir, las cantidades pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo (la factura debe ir a nombre del cliente, destinatario final de la operación).



- Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones que no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Una vez determinada la base imponible, ésta puede ser objeto de modificación o corrección posterior, lo que da lugar a una nota de abono o factura rectificativa. La modificación de la base imponible puede producirse por diversas causas. Las más frecuentes son:

- *Devoluciones* (mercancías, envases, embalajes, etcétera).
- *Descuentos y bonificaciones*, concedidos con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado
- *Resolución de operaciones*. La base imponible se modificará en la cuantía correspondiente cuando, por resolución firme, judicial o administrativa, queden sin efecto, total o parcialmente, las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado en el plazo de cuatro años desde que la resolución judicial adquiere firmeza.
- *Modificación posterior del precio* (cambio en las condiciones de la operación, errores...).
- *Insolvencia del comprador o destinatario*. Deben distinguirse dos casos:
 - *Concurso de acreedores*. Podrá modificarse la base imponible cuando el destinatario no haya pagado las cuotas de IVA repercutidas, siempre que con posterioridad al devengo de la operación se haya dictado auto de declaración de concurso. En caso de deudor en concurso, el plazo para poder realizar la modificación de la base imponible ES meses.
De producirse el sobreseimiento del expediente, la empresa que haya modificado su base imponible deberá emitir una nueva factura rectificando la anteriormente modificada.
 - *Créditos total o parcialmente incobrables*. La calificación de un crédito como incobrable está condicionada a que cumpla estas condiciones:
 - o Los empresarios que sean considerados pyme (volumen de operaciones <6.010.121,04 año anterior) podrán modificar la base imponible transcurrido el plazo de 6 meses como se venía exigiendo hasta la fecha o podrán esperar al plazo general de 1 año que se exige para el resto de empresarios.
 - o Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros de registro del IVA.
 - o Que el destinatario de la operación actúe como empresario o profesional o, en otro caso, que la base imponible de la operación sea superior a 300 EUR.



- Que la empresa haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo.
- En las operaciones a plazos, basta que se inste el cobro de un plazo.
- La comunicación extemporánea a la Agencia Tributaria de la modificación de la base imponible por créditos incobrables no supone la pérdida del derecho a minorar esas cuotas tributarias, siempre que dicho incumplimiento no impida el adecuado control administrativo.

La modificación de base imponible por insolvencia del comprador o destinatario no podrá efectuarse en los casos siguientes:

- Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
- Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.
- Créditos entre personas o entidades vinculadas.
- Créditos adeudados o afianzadas por entes públicos.

Ejemplo:

Una empresa tiene en situación de morosidad los siguientes clientes:

- Taller Metalcris, SL, por una factura que se emitió hace más de un año, está correctamente reflejada en libros pero de momento no se ha reclamado judicialmente ni mediante requerimiento notarial.
- Ayuntamiento donde reside, por varias facturas emitidas desde hace más de un año.
- Plásticos Solé, SA, por varias facturas retrasadas. Actualmente, esta sociedad está en concurso de acreedores.

Únicamente puede proceder a modificar la base imponible, pudiendo recuperar el IVA que no ha cobrado de Plásticos Solé, SA. No cumplen los requisitos para modificar la base imponible Taller Metalcris, SL (falta reclamación judicial o requerimiento notarial) y el Ayuntamiento (es un ente público).



RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA

Este régimen se aplica a partir del 1 de enero de 2014. Tiene carácter voluntario, y se establece por un período de tres años, prorrogable año a año salvo renuncia.

Se pueden acoger los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, durante el año natural anterior, no supere los 2.000.000 €, salvo inicio de actividad. No pueden acogerse los sujetos acogidos al régimen simplificado; de la agricultura, ganadería y pesca; del recargo de equivalencia; del oro de inversión; servicios prestados por vía electrónica o del grupo de entidades, ni los sujetos a los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Tampoco es válido para las entregas exentas relativas a las zonas francas, depósitos y otros depósitos, regímenes aduaneros y fiscales, ni para las entregas exentas de bienes destinados a otro Estado miembro, importaciones y similares, adquisiciones intracomunitarias de bienes, ni para el autoconsumo de bienes y las operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.

El Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. Si este no se ha producido, el devengo se produce a 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

El derecho a la deducción de las cuotas soportadas nace en el momento del pago total o parcial del precio de los importes efectivamente satisfechos o, si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Se deberá llevar un Libro de Registro de Facturas Expedidas con indicación de las fechas de cobro de la operación, el importe cobrado y la cuenta o medio de cobro utilizado.

También deberá también llevarse un Libro Registro de Facturas Recibidas, obligación que se extiende a los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial destinatarios de las operaciones de caja, indicando las fechas de pago e importe de cada una y el medio de pago utilizado.

El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial de caja, pero que sean destinatarios de las operaciones acogidas al régimen especial, se producirá en el momento del pago total o parcial del precio de las mismas, por los importes satisfechos o, si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.



En el momento de insolvencia del deudor, se produce el derecho a la deducción de las cuotas soportadas pendientes de deducción.

Cuando los sujetos pasivos acogidos al régimen especial, o bien los sujetos pasivos destinatarios de las operaciones de un sujeto acogido entren en concurso, en la fecha del auto de declaración de concurso se producirá:

- El devengo de las cuotas repercutidas por el sujeto pasivo acogido al régimen especial que estuvieran pendientes de devengo a la fecha del auto.
- El nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo respecto de las operaciones en las que haya sido destinatario y a las que haya sido de aplicación el régimen especial que estuvieran pendientes de deducción y pago.
- El nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, por el sujeto pasivo concursado acogido al régimen especial respecto de las operaciones que haya sido destinatario no acogidas a dicho régimen especial, que estuvieran pendientes de deducción y pago.
- El concursado deberá declarar las cuotas devengadas y ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la declaración-liquidación que se prevea en la norma reglamentaria. Según el Proyecto del Reglamento, en las declaraciones de los períodos en que se hubiera ejercitado el derecho a la deducción de las mismas).

TIPOS DE GRAVAMEN

Con efectos de 1 de septiembre de 2012, los tipos de gravamen del IVA que están vigentes son:

- Tipo general, 21 %
- Tipo reducido, 10 %
- Tipo superreducido, 4%

El ámbito de aplicación del tipo general del 21 % no está definido de forma limitativa, con lo que engloba todas las operaciones gravadas para las que no esté previsto otro porcentaje distinto.



Las principales entregas de bienes y prestaciones de servicios que están gravadas al tipo reducido del 10 % son:

- Productos alimenticios.
- Bienes de uso agrícola, forestal o ganadero.
- Edificios y viviendas aptos para su utilización como vivienda. El resto de locales están gravados al tipo general de IVA.
- Transporte de viajeros.
- Hostelería y restaurantes.
- Entradas a bibliotecas, archivos y museos. El resto de manifestaciones culturales y actividades artísticas, tales como entradas a espectáculos, cines y teatros están gravados al tipo general del 21%.
- Limpieza urbana y recogida de residuos.
- Espectáculos deportivos de carácter aficionado.
- Servicios de albañilería (si se cumplen ciertos requisitos).
- Las ejecuciones de obras de renovación y reparación realizadas en edificios o parte de los mismos destinados a viviendas, si cumplen ciertos requisitos.
- Arrendamientos con opción de compra de edificios destinados a viviendas.
- Construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas principalmente a viviendas (y que sean consecuencia de contratos formalizados directamente entre el promotor y el contratista).

Con miras a incentivar las transacciones de obras de arte, antigüedades y objetos de colección, para dinamizar estas entregas de bienes e impulsar la producción artística, con efectos desde el 26-1-2014, se retoma la situación anterior al 1-7-2012, en cuanto a la tributación de las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección así como de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte, cuando dicha entrega sea efectuada por sus autores o derechohabientes y empresarios o profesionales no revendedores con derecho a deducción íntegra del impuesto soportado en su adquisición. En consecuencia, tales operaciones vuelven a tributar al tipo reducido del impuesto, esto es, pasan a tributar al 10%.



Las principales entregas de bienes y prestaciones de servicios que están gravadas al tipo superreducido del 4 % son:

- Alimentos básicos (pan, leche, quesos, huevos, frutas, verduras, frutas, legumbres, cereales, tubérculos).
- Libros, revistas y periódicos.
- Medicamentos para uso humano.
- Prótesis, órtesis e implantes internos para personas con discapacidad.
- Vehículos para personas con discapacidad.
- Reparación de vehículos y sillas de ruedas de personas con discapacidad.
- Adaptación de los vehículos a motor para personas con discapacidad.
- Viviendas de protección oficial y viviendas adquiridas por entidades dedicadas al arrendamiento.
- Arrendamientos con opción de compra de viviendas de protección oficial.
- Ejecuciones de obra que se consideren prestación de servicios y cuyo resultado inmediato sea la entrega de alguno de los bienes gravados a tipo superreducido.
- Productos aptos para la alimentación animal.

Por su especial relevancia dado el sector en que se desenvuelve (salud) relacionamos aparte las modificaciones sufridas por los productos sanitarios y parasanitarios.

Los equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental, de uso médico y hospitalario pasan a tributar, con carácter general, del 10% al 21%, manteniéndose exclusivamente la tributación al tipo reducido del 10% para aquellos productos que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales.

El listado de productos a los que resulta aplicable el tipo reducido del 10%, entre los que se encuentran las gafas y lentes de contacto graduadas, órtesis, prótesis y ortoprótesis (salvo para personas con discapacidad que tributan al 4%), sillas, muletas y dispositivos para tratamientos de diálisis y respiratorios, se incorpora a un nuevo apartado octavo del anexo de la Ley.



Pasan a tributar del 4% al 21% las sustancias medicinales y los principios activos de los medicamentos para uso humano, así como los productos intermedios para la fabricación de dichos medicamentos.

Asimismo, incrementan su tributación del 10% al 21% las sustancias medicinales y los principios activos utilizados en la elaboración de medicamentos de uso veterinario, así como los equipos médicos, aparatos y demás instrumental usado con fines veterinarios.

Mantienen la tributación al 10%:

- Los medicamentos de uso animal,
- Los productos farmacéuticos susceptibles de uso directo por el consumidor final (gasas, vendas y análogos),
- Compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

Mantienen la tributación al 4%:

- Los medicamentos de uso humano, las fórmulas galénicas, magistrales y preparados oficinales,
- Los vehículos para personas con movilidad reducida,
- Las prótesis, órtesis e implantes internos para personas con discapacidad

DEDUCCIÓN DE CUOTAS SOPORTADAS

Las deducciones de las cuotas soportadas son un elemento clave en el proceso de liquidación del IVA. Estas deducciones permiten la neutralidad del impuesto para la gran mayoría de empresarios y profesionales que intervienen en las distintas fases de los procesos productivos, siendo el consumidor final el que normalmente asume la carga tributaria del impuesto. (Al no poderse deducir las cuotas de IVA soportadas, es el auténtico contribuyente).

Para que el IVA soportado sea deducible deben tenerse en cuenta las siguientes premisas básicas:



Personas con derecho a deducción	Los que tengan la condición de empresarios y profesionales
<i>Cuotas soportadas que tienen la consideración legal de deducibles</i>	Cuotas devengadas en el territorio español de aplicación del IVA (Península y Baleares), soportadas por repercusión directa o satisfechas en operaciones sujetas y no exentas.
<i>Destino de los bienes y servicios adquiridos</i>	Actividad empresarial o profesional.
<i>Actividades en las que deben utilizarse los bienes y servicios adquiridos</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Operaciones efectuadas en el interior (Península y Baleares): entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas, prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones, exportaciones, entregas intracomunitarias de bienes... • Operaciones realizadas fuera del territorio que originarían el derecho a deducir si se hubieran realizado en el interior del mismo.
<i>Documentos justificantes de la deducción</i>	Factura original debidamente cumplimentada, documento justificativo del pago del impuesto a la importación, autofactura en el caso de inversión del sujeto pasivo.
<i>Nacimiento del derecho a deducir</i>	En general, cuando se devengan las cuotas soportadas deducibles, siempre que se tenga el documento justificativo de la operación.

Algunas reglas especiales de frecuente aplicación:

- *Bienes de inversión*: la deducción se hará en la medida en que se vayan a utilizar en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales, o, lo que es lo mismo, en proporción a la afectación a la actividad. (Se consideran bienes de inversión aquellos que están normalmente destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a un año y cuyo valor de adquisición supere los 3.005,06 EUR).

Para la deducción del IVA soportado por actividades preparatorias previas al comienzo de una actividad económica, no es determinante el lapso temporal transcurrido hasta el inicio efectivo de la actividad empresarial.



- *Vehículos de turismo, ciclomotores y motocicletas*: en general se presumen afectos en un 50 %, salvo prueba en contrario. Por lo tanto, en principio la cuota soportada es deducible en un 50 %. Arrendamientos con opción de compra de edificios destinados a viviendas.

Asimismo, la normativa del IVA enumera distintas cuotas soportadas que no pueden ser deducibles:

- Servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que tengan la consideración de gasto deducible por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre Sociedades.
- Alimentos, tabaco, bebidas, espectáculos o servicios de carácter recreativo.
- Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas y objetos elaborados con oro o platino.
- Bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas (salvo entregas de muestras gratuitas, objetos publicitarios de escaso valor, etcétera).

Normalmente las deducciones se practicarán en la declaración correspondiente al periodo de liquidación en el cual se soportaron las cuotas deducibles. No obstante, podrán practicarse en las declaraciones siguientes siempre que no hubiesen transcurrido más de cuatro años contados desde el nacimiento del derecho a deducir. El derecho de deducción de las cuotas de IVA caduca, pues, a los cuatro años contados desde su nacimiento.

Ejemplo:

A finales del año 2011, un empresario localiza dos facturas de compra que había extraviado: una con fecha de 31 de octubre de 2005 y otra con fecha de 31 de marzo de 2009.

La cuota soportada correspondiente a la factura de 2005 no podrá deducirla porque han transcurrido más de cuatro años desde que se originó el derecho a deducir. La cuota soportada de la factura de 2009 podrá deducirla en la próxima declaración-liquidación que presente.



OBLIGACIONES FORMALES

La normativa del IVA establece una serie de obligaciones formales para los empresarios y profesionales, entre las que destacan las siguientes:

- Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades sujetas al impuesto.
- Solicitar el NIF (Número de Identificación Fiscal) y comunicarlo en los supuestos que se establezcan.
- Expedir y entregar facturas o documentos equivalentes, y conservar duplicado de los mismos.
- Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.
- Presentar periódicamente o a requerimiento de Hacienda información relativa a las operaciones económicas realizadas con terceras personas.
- Presentar declaraciones-liquidaciones correspondientes a la actividad e ingresar a Hacienda la cuota que resulte positiva.

Respecto a los libros de registro del IVA, los empresarios o profesionales deberán llevar los siguientes:

- Libro registro de facturas emitidas o expedidas.
- Libro registro de facturas recibidas.
- Libro registro de bienes de inversión.
- Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias (cuando se realicen dichas operaciones).

También existen libros de registro de IVA específicos para determinadas actividades o regímenes.

Finalmente, las obligaciones formales del IVA tienen como punto culminante la elaboración de la declaración-liquidación periódica por parte de los empresarios y profesionales que son sujetos pasivos del impuesto, lo que permite realizar su función recaudatoria.



La **obligación de declarar** de forma periódica afecta a todos los sujetos pasivos del IVA, excepto a los que realicen exclusivamente operaciones exentas, y los que tributan en los regímenes especiales de agricultura, ganadería y pesca, y de recargo de equivalencia.

Con carácter general, el **periodo de declaración** coincide con el trimestre natural, con lo cual se realizan cuatro liquidaciones al año. No obstante, el periodo de liquidación es mensual en los siguientes casos:

- Grandes empresas (aquellas cuyo volumen de facturación, en el año anterior, exceda de 6.010.121,04 EUR).
- Sujetos acogidos al régimen de devolución mensual.
- Sujetos pasivos inscritos en el registro de exportadores.
- Quienes estén al corriente de sus obligaciones fiscales (y no estén en régimen simplificado) y hayan optado por este régimen mensual.

Los plazos para presentar la **declaración trimestral** son:

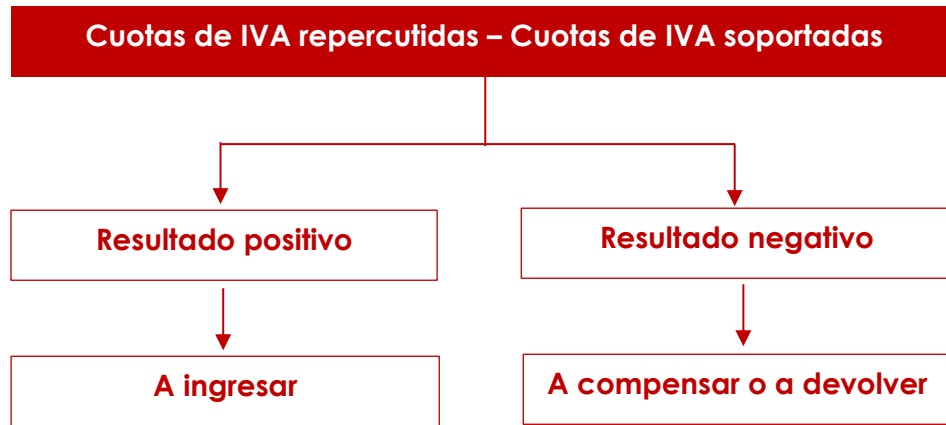
<i>Primer trimestre</i>	Entre el 1 y el 20 de abril
<i>Segundo trimestre</i>	Entre el 1 y el 20 de julio
<i>Tercer trimestre</i>	Entre el 1 y el 20 de octubre
<i>Cuarto trimestre</i>	Entre el 1 y el 30 de enero del año siguiente

La **declaración mensual** se presentará del 1 al 20 del mes siguiente, salvo la correspondiente al mes de julio —que se presentará entre el 1 de agosto y el 20 de septiembre— y la del mes de diciembre —que se presentará del 1 al 30 de enero siguiente.

En la mayoría de los casos, las declaraciones anteriores (trimestrales o mensuales) se presentan en el modelo 303 de autoliquidación de IVA. Además, también habrá que presentar una declaración resumen anual de todas las operaciones (modelo 390). El plazo de presentación de dicho resumen anual es del 1 al 30 de enero del año siguiente, coincidente con la declaración de IVA del cuarto trimestre del año.

El **resultado** de cada liquidación es la diferencia entre las cuotas de IVA repercutidas a los clientes (facturas emitidas) y las cuotas de IVA soportadas de los proveedores (facturas recibidas).





El resultado negativo se traslada a las próximas declaraciones, de tal modo que se compensa con resultados positivos futuros, siempre y cuando no hubiesen transcurrido más de cuatro años. No obstante, a 31 de diciembre de cada año, puede solicitarse a Hacienda la devolución del resultado negativo que el sujeto pasivo tenga en ese momento. La solicitud se formulará mediante la declaración-liquidación correspondiente al cuarto trimestre.

Existe también la opción de solicitar las devoluciones de IVA de forma mensual, sin necesidad de esperar a que acabe el año. Los sujetos pasivos que quieran ejercitar el derecho a la devolución mensual deberán inscribirse con carácter previo en un "registro de devolución mensual". Las solicitudes de inscripción en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquel en que deban surtir efectos. Cuando se elija esta opción, el IVA deberá liquidarse con periodicidad mensual y las autoliquidaciones se presentarán por vía telemática.

ANEXO CUADRO TIPOS DE GRAVAMEN

A título meramente informativo se acompaña a continuación el cuadro de tipos de gravamen actualmente vigente (desde 28/11/2014), en el que se pueden apreciar las variaciones de tipos que se han producido con la redacción de las dos últimas normativas. Insistimos en el carácter informativo del siguiente cuadro, cuya fuente es la página web de la A.E.A.T.





Agencia Tributaria

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 Sustancias medicinales y principios activos utilizadas en su obtención.....		8% 8%	10% 10%/21%(4)
6º. Productos farmacéuticos de uso directo por consumidor final (guatas, gasas, vendas...), compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales..... Equipos médicos, aparatos y demás instrumental que por sus características objetivas estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales. Se incluyen las gafas graduadas, lentillas y productos para su cuidado..... Resto de equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental..... Equipos médicos, aparatos y demás instrumental usado para suplir deficiencias físicas de los animales o con fines de prevención, diagnóstico o tratamiento de enfermedades de los animales..... Se excluyen: - Cosméticos y productos de higiene personal (excepto compresas, tampones, protegeslips, y preservativos)..... - Accesorios, recambios y piezas de repuesto de equipos médicos, aparatos y demás instrumental.....		8% 8% 8% 18% 18%	10% 10% 10%/21%(4) 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%/10% (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%/10%(3)
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%/10%(3)
(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 tributan al 4%; a partir del 1.01.2013 se aplica el 10%. (3) Desde el 1.09.2012 hasta el 25.01.2014 tributan al 21%; a partir del 26.01.2014 se aplica el 10%. (4) Desde el 1.09.2012 hasta el 31.12.2014 tributan al 10%; a partir del 01.01.2015 se aplica el 21%.			





➤ <i>Tipos reducidos (artículo 91.1.º no, Ley 37/1992)</i>	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%	10%
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%	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%	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%





Tipos reducidos (artículo 91.Uno, Ley 37/1992)	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%
Tipos superreducidos (artículo 91.Dos, Ley 37/1992) (1)		
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 de uso humano, formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficiales..... Sustancias medicinales, principios activos 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%

(1) Desde el 1.09.2012 hasta el 31.12.2014 tributan al 4%; a partir del 01.01.2015 se aplica el 21%.

(2) 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).

