

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.

El Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, establece, con efectos desde el 1 de septiembre de 2012, modificaciones, entre otros, en los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA en lo sucesivo.

Además de la elevación de los tipos impositivos del IVA, algunas de las categorías de bienes y servicios que hasta la fecha venían disfrutando de un tipo impositivo reducido pasarán a ser gravadas al tipo impositivo general del Impuesto.

Debe tenerse en cuenta que muchas de estas modificaciones suponen la revisión de la Ley del IVA en relación con lo establecido en el anexo III de la 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.

Es criterio reiterado de la Comisión Europea, y así deriva también de la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, que los Estados miembros deben realizar una transposición estricta y limitada de la categoría de bienes y servicios contenidos en el referido anexo III, sobre los que cabe aplicar, por excepción, un tipo reducido; compromiso asumido por los Estados miembros con el objetivo de lograr una mayor armonización en el ámbito del Impuesto.

Con independencia de lo anterior, también se hace necesario precisar que el tipo impositivo aplicable a las operaciones sujetas al IVA es el vigente con carácter general en la fecha de devengo de las mismas.

En consecuencia, esta Dirección General considera oportuno dictar esta Resolución.

II

Tipo impositivo aplicable a determinadas entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes, y prestaciones de servicios:

1.º Tipo impositivo aplicable a los objetos que, por sus características, solo puedan utilizarse como material escolar.

Se modifica el último párrafo del artículo 91.Dos.1.2.º de la Ley 37/1992, en aras de una aplicación más acorde con lo establecido en el anexo III de la Directiva 2006/112/CE. De esta forma, a partir del 1 de septiembre de 2012, 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.

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.

La aplicación del tipo general se realizará con independencia de que los objetos que por sus características solo puedan utilizarse como material escolar lleven impresa la leyenda «material escolar» o «uso escolar». En todo caso, mantienen la tributación al tipo reducido del 4 por ciento los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo.

Tributan al tipo general, sin que haya habido modificación en este sentido, el material de oficina que se consideraba que no era de uso exclusivo escolar, como los folios blancos, bolígrafos,

lapiceros grapadoras, taladradoras, póliz, «tippex», pegamentos, tijeras, taladradoras, organizadores, gomas de borrar, sacapuntas, carpetas de gomas, rotuladores, marcadores, reglas, plumieres, etc., y las mochilas distintas de las escolares.

Los libros escolares, como el resto de libros, periódicos y revistas, mantienen la tributación al tipo reducido del 4 por ciento.

2.º Tipo impositivo aplicable a las flores y plantas ornamentales.

La nueva redacción del artículo 91.Uno.1.8.º de la Ley 37/1992 excluye de la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento del Impuesto a las flores y plantas ornamentales. No obstante, seguirán tributando a dicho tipo impositivo las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en la obtención de flores o plantas vivas.

A estos efectos, se consideran semillas los elementos botánicos cuyo destino es reproducir la especie o establecer cultivos, así como los tubérculos, bulbos y otros órganos y material vivo que se utilicen con tales fines.

Tendrán la consideración de flores y plantas ornamentales aquellas que por su naturaleza y características se cultivan y se comercializan para ser destinadas con propósitos decorativos, tanto para ser plantadas en el exterior, como planta de interior o para flor cortada, ya sean vendidos en maceta, contenedor, cepellón o raíz desnuda.

En particular, a título de ejemplo, tributarán al tipo general del 21 por ciento, entre otras:

- las coníferas, angiospermas de hoja persistente o caducifolia, y los helechos arborescentes,*
- los arbustos ornamentales,*
- las trepadoras,*
- las plantas acuáticas y palustres,*
- las palmeras,*
- las plantas bulbosas,*
- las plantas tuberosas,*
- los helechos,*
- los cactus y plantas crasas,*
- las flores anuales,*
- los céspedes,*
- los bambúes,*
- los ficus, bromeliáceas, crasuláceas, marantáceas, aráceas, liliáceas y demás plantas de interior,*
- las orquídeas y epifitas.*

Por su parte, tributarán al tipo reducido del 10 por ciento los árboles y arbustos frutales, las plantas hortícolas y las plantas aromáticas utilizadas como condimento.

En todo caso, tributarán al citado tipo reducido los productos definidos en los párrafos anteriores de este número 2.º cuando, por sus características objetivas, envasado,

presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas.

3.º Tipo impositivo aplicable a los servicios mixtos de hostelería.

El mismo criterio de acomodo a la Directiva comunitaria ha determinado la nueva redacción del artículo 91.Uno.2.2.º de la Ley del Impuesto, en la que la interpretación literal de la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento, a partir de 1 de septiembre de 2012, a los servicios de hostelería, acampamento, balneario y de restaurantes, exige excepcionar de la aplicación de dicho tipo a los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiestas, barbacoas y análogos, que a partir de dicha fecha pasan a tributar al tipo general del 21 por ciento.

La aplicación del tipo general requiere que se trate, en todo caso, de un servicio mixto de hostelería, lo que implica la existencia de un servicio de hostelería conjuntamente con una prestación de servicio recreativo, por lo que se excluyen los supuestos en que la prestación de este último constituye una actividad accesoria al principal de hostelería. A tales efectos, se considera como actividad accesoria aquella que no se percibe por sus destinatarios como claramente diferenciada de los servicios de hostelería, es decir, que viene a complementar la realización de la actividad principal de hostelería, sin que constituya una finalidad en sí misma que la califique como una actividad autónoma de la principal.

Es importante señalar que dentro de estos servicios mixtos de hostelería se incluyen todos aquellos prestados por salas de bailes, salas de fiestas, discotecas y establecimientos de hostelería y restauración en los que, conjuntamente con el suministro de alimentos o bebidas, se ofrecen servicios recreativos de cualquier naturaleza, tales como espectáculos, actuaciones musicales, discoteca, salas de fiesta, salas de baile y karaoke.

La aplicación del tipo general se realiza con independencia de la circunstancia de que en las facturas expedidas para documentar las operaciones o para justificar el acceso a los locales se diferencie el precio de los servicios de espectáculo, actuaciones musicales, discoteca, salas de fiesta, salas de baile o servicios análogos, y el de los alimentos y bebidas que se ofrezcan en los mismos.

A tales efectos, carece de relevancia el carácter voluntario u obligatorio de la asistencia del cliente a los espectáculos o del consumo por este de alimentos y bebidas.

Asimismo, la aplicación del tipo general es independiente de la forma de acceso a los locales y pago de las consumiciones (compra de entrada que incluye consumición, con precio diferente según sea con o sin alcohol, tique de consumición canjeable en la barra al consumir y pago al salir, entrada gratuita y pago al tiempo de cada consumición, entrega de una tarjeta monedero a cambio de una percepción dineraria, de la que se irá descontando el importe de las consumiciones, etc.), ya que los servicios prestados en los mismos están dentro de las prestaciones a las que se refiere el párrafo segundo del artículo 91.Uno.2.2.º de la Ley 37/1992.

En particular, tributarán al tipo general del 21 por ciento, entre otros:

- los servicios de discotecas, clubs, cena espectáculo, sala de fiestas, sala de baile, sauna, piscina, balneario, utilización de pistas o campos deportivos, etc., prestados por los hoteles a sus clientes, siempre que no tengan carácter accesorio o complementario a la prestación del servicio de hostelería y se facturen de forma independiente al mismo,
- servicios de discoteca, cena espectáculo, salas de fiestas, tablaos-flamencos, karaoke, salas de baile y barbacoa,
- servicios de hostelería prestados por cafés-teatro, cafés-concierto, pubs y cafeterías simultáneamente con actuaciones musicales y similares. Como excepción, tributarán al tipo reducido del 10 por ciento, los suministros de comidas y bebidas para consumir en el acto efectuadas en los días y horas en los que no se presten simultáneamente servicios musicales o

de espectáculo.

Por el contrario, tributarán al tipo reducido del 10 por ciento, entre otros:

- los servicios de hostelería o restauración prestados en bares o cafeterías donde estén instaladas máquinas recreativas o de azar, así como juegos de billar, fútbolín, dardos, máquinas de juegos infantiles, etc.,
- los servicios de bar y restaurante prestados en salas de bingo, casino y salas de apuestas,
- el servicio de hostelería o restauración conjuntamente con el servicio accesorio de actuación musical, baile, etc., contratado en la celebración de bodas, bautizos y otros eventos similares.

4.º Tipo impositivo aplicable a los servicios de peluquería.

A partir del 1 de septiembre de 2012, tributarán al tipo general del Impuesto los servicios de peluquería comprendidos en el epígrafe 972.1 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, incluyendo los complementarios contenidos en la nota 1.ª del mencionado epígrafe, que comprenden los relacionados con pelucas, postizos, añadidos y otras obras de igual clase, así como los servicios de manicura.

Se incluyen, entre otros, los servicios consistentes en lavar, marcar, peinar, corte, coloración, decoloración, permanentes, desrizados, manicura y «posticería».

Por otra parte, mantienen su tributación al tipo general del Impuesto, entre otros, los servicios relacionados con la estética y belleza, tales como pedicura, depilación, maquillaje, masajes corporales, tratamientos corporales, rayos UVA, tatuajes, etc., prestados por salones, institutos de belleza y gabinetes de estética.

5.º Tipo impositivo aplicable a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.

A partir del 1 de septiembre de 2012, tributarán al tipo general del Impuesto los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, excluidos aquellos a los que les resulte aplicable la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13.º, de esta Ley.

Por tanto, pasarán a tributar al tipo general a partir de dicha fecha, cuando no se trate de servicios exentos, entre otros:

- los servicios prestados por club náuticos, escuela de vela, actividades relacionadas con deportes de aventura (senderismo, escalada, cañones, «rafting», «trekking», «puenting» y actividades similares), boleras, hípica, las cuotas de acceso a los gimnasios, etc.,
- el uso de pistas, campos e instalaciones deportivas: uso de campo de golf, pistas de tenis, «squash» y paddle, piscinas, pistas de atletismo, etc.,
- las clases para la práctica del deporte o la educación física: las clases de golf, tenis, paddle, esquí, aeróbic, yoga, «pilates», taichi, artes marciales, «spinning», esgrima, ajedrez, etc.,
- el alquiler de equipos y material para la práctica deportiva: el alquiler de tablas de esquí, snowboard y botas, raquetas, equipos de submarinismo, bolsas de palos, bolas y coches eléctricos para el desplazamiento por los campos de golf, etc.

6.º Tipo impositivo aplicable a los servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos.

A partir del 1 de septiembre de 2012, se aplicará el tipo general del Impuesto a los servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos que sean personas físicas, a los

productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.

No estarán sujetas al Impuesto las actividades de intérpretes, artistas, directores y técnicos, realizadas en régimen de dependencia laboral y administrativa.

Mantienen la exención del Impuesto los servicios profesionales prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores, incluidos aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor.

7.º Tipo impositivo aplicable a la asistencia sanitaria, dental y curas termales.

A partir del 1 de septiembre de 2012, tributarán al tipo general del 21 por ciento los servicios prestados por profesionales médicos y sanitarios que no consistan en el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluido análisis clínicos y exploraciones radiológicas, que se encuentren exentos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 37/1992.

En particular, tributarán al tipo general los servicios de depilación láser, dermocosmética y cirugía estética, mesoterapia y tratamientos para adelgazar, masajes prestados por fisioterapeutas, servicios de nutrición y dietética, prestados por profesionales médicos o sanitarios debidamente reconocidos, y realizados al margen del servicio médico de diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades.

Igualmente, se aplicará el tipo general del Impuesto a la elaboración de informes periciales de valoración del daño corporal, y a la expedición de certificados médicos dirigidos a valorar la salud de una persona con el objeto de hacer un seguro de vida para las compañías de seguros o para ser presentados en el curso de un procedimiento judicial.

También tributan al tipo general los servicios prestados por veterinarios al margen de los efectuados en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas.

Los servicios de balneario urbano y curas termales, circuitos termales, «SPA», hidroterapia, etc., tributan al 21 por ciento.

En todo caso, siguen manteniendo la exención del Impuesto los servicios prestados por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, siempre y cuando se refieran actividades relacionadas con su profesión.

8.º Tipo impositivo aplicable a las entregas de viviendas.

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.

No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta que 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, estableció 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».

La disposición transitoria cuarta del Real Decreto-ley 9/2011 sigue vigente, dado que no ha sido derogada por el aludido Real Decreto-ley 20/2012. Por tanto, cabe concluir que las entregas de viviendas a que se refiere el número 7.º del apartado uno.1 del artículo 91 de la Ley 37/1992, que determinen una operación sujeta a IVA, cuyo devengo se produzca con anterioridad a 1 de enero de 2013, aplicarán el tipo impositivo del 4 por ciento.

III

Determinación del tipo impositivo vigente en las entregas de bienes y prestaciones de servicios como consecuencia de la variación de los tipos:

De acuerdo con el artículo 90, apartado dos, de la Ley del Impuesto, el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo, que se regula en los artículos 75 a 77 de dicha Ley, en particular, en cuanto a las operaciones interiores, en el citado artículo 75.

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.

En aquellos supuestos de modificación de la base imponible, previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto (devolución de envases y embalajes, otorgamiento de descuentos, bonificaciones y rappels con posterioridad a la realización de las operaciones, alteraciones de precios y resolución, total o parcial de operaciones), la rectificación debe efectuarse teniendo en cuenta los tipos que se aplicaron cuando se produjo el devengo de las operaciones objeto de modificación, y no el que esté vigente en el momento de realizarse la correspondiente rectificación. También se procederá de la misma forma en el caso de otras causas de modificación de la base imponible (inaplicación de una exención, errores en la cuantificación de la base imponible, etc.) o bien en el supuesto de una consignación errónea del tipo impositivo aplicable.

En el caso de la contratación administrativa, cuando se produce una elevación de los tipos impositivos, la Administración está obligada a soportar el tipo que esté vigente en el momento de realizarse las operaciones, con independencia de que el tipo impositivo determinado al formularse la correspondiente oferta fuera inferior.

En el caso particular de las operaciones de tracto sucesivo, el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido se produce en el momento en el que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, de acuerdo con lo establecido en el artículo 75, apartado uno, número 7.º, párrafo primero, de la Ley del Impuesto. Se trata, entre otros, y por citar solamente los supuestos de mayor incidencia general, de los suministros de electricidad y gas, así como la prestación de servicios telefónicos.

Dado que en dicho tipo de operaciones el devengo tiene lugar conforme a la exigibilidad de la contraprestación (precio), resultará plenamente ajustado a Derecho el gravamen a los nuevos tipos impositivos cuando se trate de contraprestaciones exigibles contractualmente con posterioridad al 31 de agosto de 2012, aun cuando se trate de servicios o suministros que se correspondan con períodos de consumo anteriores a esa fecha, pero cuya exigibilidad del precio sea posterior a la misma.

IV

Corrección de errores del Real Decreto-Ley 20/2012:

El «Boletín Oficial del Estado» de fecha 19 de julio de 2012 publica una corrección de errores del citado Real Decreto-ley 20/2012.

En relación con el IVA se modifica el último párrafo del artículo 91.Dos.1.4.º de la Ley 37/1992; la corrección supone, sin alterar el contenido de la norma, la sustitución del término «minusvalía» por el de «discapacidad».

En este sentido, hay que tener en cuenta que la disposición adicional octava de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, preceptúa que a partir de la entrada en vigor de dicha norma las referencias en las disposiciones normativas elaboradas por las Administraciones Públicas deberán utilizar el término «persona con discapacidad» y «discapacidad» en vez de «persona con minusvalía» y «minusválido», por lo que dicha referencia será la que deba tenerse en consideración en otros preceptos de la Ley 37/1992.