IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN Y NORMATIVA
2. ORIGEN DE LOS DATOS: FUENTE DE INFORMACIÓN
3. FUNCIONAMIENTO DEL IMPUESTO
4. OPERACIONES NO SUJETAS
5. OPERACIONES EXENTAS
6. REGÍMENES DE IVA: ORDINARIO Y ESPECIALES
6.1. Régimen especial de bienes usados, objetos de arte y bienes de colección
6.2. Régimen especial de agencias de viajes
6.3. Régimen especial de recargo de equivalencia
6.4. Régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles
6.5. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca
6.6. Régimen simplificado
7. OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR
7.1. Operaciones intracomunitarias
7.2. Operaciones con terceros países
8. ESTRUCTURA DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS
8.1. Tipos impositivos en España
Cuadro 1. Evolución de los tipos impositivos de IVA
8.2.Tipos impositivos en la Unión Europea
Cuadro 2. Tipos impositivos de IVA en la Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN Y NORMATIVA

El Impuesto sobre el valor añadido (IVA), que se implanta en España por Ley 30/1985 de dos de agosto, es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en las leyes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes y servicios.

EL IVA es un impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea de tal forma que las legislaciones de los Estados miembros deben adaptar su normativa a las Directivas y demás normas comunitarias que desarrollan el impuesto. Sin embargo, estas disposiciones no se aplican en la totalidad del territorio de cada Estado miembro, lo que hace que el territorio IVA no coincida exactamente con el territorio de la Unión Europea. En el caso de España quedan excluidos del territorio IVA, Canarias, Ceuta y Melilla.

Las normas reguladoras del Concierto con el País Vasco y del Convenio Económico con Navarra reconocen a tales territorios la potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario; sin embargo, dado el carácter armonizador del IVA, esta potestad se ha visto limitada en el sentido de que las legislaciones forales deben adaptarse a las normas establecidas en cada momento por el Estado.

Para asegurar la neutralidad del IVA, la normativa permite a los empresarios y profesionales deducir las cuotas de IVA soportadas en sus adquisiciones, con lo que se grava sólo el valor añadido generado; de esta forma, el impuesto finalmente sólo lo soportan los consumidores finales o aquellos empresarios que no lo han podido deducir por realizar actividades exentas de IVA.

Las principales disposiciones comunitarias en relación con el IVA son:

- Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo. Sexta directiva en la que se regulan los aspectos básicos del impuesto.
- Directiva 79/1072/CEE de 6 de diciembre. Octava directiva que regula la devolución del IVA a las empresas comunitarias.
- Directiva 86/560/CEE de 17 de noviembre que regula la devolución del IVA a empresarios establecidos en países terceros.
- Directiva 91/680/CEE de 16 de diciembre que regula el régimen jurídico del tráfico comunitario durante el periodo transitorio.
- Directiva 92/77/CEE de 19 de octubre sobre armonización de tipos impositivos.

- Directiva 99/49/CE de 25 de mayo, en la que se establecen los límites del tipo general.
- Directiva 99/59/CE, de 17 de junio de 1999 sobre localización de los servicios de telecomunicación.
- Directiva 99/85/CE de 22 de octubre de 1999, que autoriza con carácter temporal el tipo reducido del IVA para servicios de gran intensidad de mano de obra.
- Reglamento 92/218/CEE relativo a la cooperación entre las administraciones tributarias.

Las normas internas que regulan el impuesto son:

- Ley 55/1999 que suprime el Régimen especial de determinación proporcional de bases imponibles.
- Ley del Impuesto sobre el valor añadido, Ley 37/1992 (que deroga la ley de implantación de este impuesto Ley 30/1985), de 28 de diciembre, modificada por la Ley 66/97.
- Reglamento del Impuesto sobre el valor añadido aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, modificado por el RD 37/1998.
- RD 1041/1990 que regula las declaraciones que han de presentar a efectos censales los empresarios y profesionales.
- RD 338/1990 que regula la identificación fiscal de los obligados tributarios.
- RD 2402/1985 regulador del deber de expedir y entregar facturas por parte de empresarios y profesionales.

2. ORIGEN DE LOS DATOS: FUENTE DE INFORMACIÓN

La información que se ofrece procede de las “Estadísticas de IVA” que publica anualmente el Departamento de Informática Tributaria (DIT) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT).

La “Estadística de IVA” tiene su origen en la agregación de algunas de las informaciones que se recogen en la Declaración Resumen Anual del IVA, modelos 390 y 392; esta declaración tributaria tiene carácter meramente informativo, conteniendo el conjunto de operaciones realizadas a lo largo del año natural.

La Declaración Resumen Anual de IVA la presentan todos los sujetos pasivos del IVA que tienen obligación de realizar declaraciones-liquidaciones periódicas, mensuales o trimestrales, de dicho impuesto. La existencia de regímenes fiscales independientes en las comunidades autónomas del País Vasco y Navarra determina la existencia de empresarios y profesionales que no presentan, ante la Hacienda Pública Estatal, ni la declaración-liquidación periódica ni la declaración anual de

IVA, lo que determina que las informaciones correspondientes a estas empresas no se recojan en la "Estadística de IVA" elaborada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

El Concierto con el País Vasco y el Convenio con Navarra establecen en qué casos son las Haciendas Forales las que tienen atribuida la competencia para exigir los correspondientes tributos. Como criterio general, los sujetos pasivos que operan exclusivamente en territorio foral tributarán íntegramente en el correspondiente territorio (País Vasco, C.F. de Navarra o ambos), y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Asimismo, se establece que cuando un sujeto pasivo opera en varios territorios, territorio común y territorios forales, tributará a las correspondientes haciendas en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. De todas formas, aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no exceda de una determinada cantidad, actualmente 3.005,06 miles de euros[1] (500 millones de pesetas), y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, tributarán en todo caso a la Hacienda, Estatal o Foral, a la que corresponda su domicilio fiscal.

En lo que hace referencia al modelo 390, documento informativo a partir del cual se confecciona la estadística, es necesario tener en cuenta que las empresas cuyo volumen de operaciones es superior a 3.005,06 miles de euros (500 millones de pesetas), y, además, operan en territorio común, con carácter exclusivo o no, deben presentar en la Hacienda Estatal la correspondiente declaración anual de IVA, al margen de que la presenten en los territorios forales en los que han realizado operaciones.

Por este motivo, la información que aparece en la estadística que sobre IVA elabora el DIT, y que es la recogida aquí, incluye a todas las empresas cuyo volumen de negocios es inferior a 3.005,06 miles de euros (500 millones de pesetas) y están domiciliadas en territorio común, a todas las empresas que han realizado operaciones únicamente en territorio común, independientemente de su tamaño, más todas aquellas empresas que teniendo un volumen de negocios superior a dicha cuantía e independientemente de su sede social, han realizado operaciones sujetas a IVA en el territorio de régimen fiscal común.

Esta obligación de declarar, en todos los territorios en los que operan, que tienen las empresas cuyo volumen de negocios es superior a una determinada cantidad, es lo que determina que la información recogida en la estadística cubra la totalidad de las medianas y grandes empresas (es

[1] Hasta el año 1998 fue de 1.803,04 miles de euros (300 millones de pesetas).

lógico suponer que todas ellas operan también en territorio común) y, de las empresas pequeñas, únicamente a las que tienen su sede social en el territorio de régimen fiscal común.

Al margen de las particularidades de los territorios forales, a la hora de interpretar los datos hay que tener también en cuenta que la estadística no recoge información sobre la actividad realizada en Canarias, Ceuta y Melilla por no estar incluidas dentro de territorio IVA; las entregas que se realizan a estos territorios desde el resto de España se consideran, a efectos del IVA, exportaciones, e importaciones extracomunitarias los movimientos en sentido inverso.

Los establecimientos productivos que tienen en el territorio IVA las empresas con domicilio social en Canarias, Ceuta y Melilla deberán liquidar el impuesto de acuerdo con el funcionamiento general del mismo, presentando el correspondiente modelo 390 en la sede social de la empresa, que será respectivamente Canarias, Ceuta o Melilla.

Resumiendo, la estadística de IVA incluye a la totalidad de las empresas domiciliadas en territorio IVA con exclusión de las pequeñas empresas domiciliadas en el País Vasco y Navarra. De las empresas domiciliadas en territorio no IVA (Canarias Ceuta y Melilla), únicamente se recoge la información correspondiente a los establecimientos productivos que dichas empresas tienen en el territorio IVA.

3. FUNCIONAMIENTO DEL IMPUESTO

Para una mejor interpretación de la información contenida en las series y cuadros, es necesario tener en cuenta las fases claramente diferenciadas que tiene la aplicación del impuesto por parte de los empresarios y profesionales.

En primer lugar, los empresarios o profesionales que efectúan ventas o prestaciones de servicios repercuten el IVA; es decir, cobran a los adquirientes las cuotas correspondientes con la obligación de ingresarlas en la Hacienda Pública.

En segundo lugar, los empresarios y profesionales que adquieren bienes o servicios han pagado una determinada cuota de IVA que tienen derecho a deducir.

En tercer lugar, en cada una de las declaraciones-autoliquidaciones periódicas que deben presentar los obligados a declarar, se declara el IVA repercutido o facturado a los clientes (IVA

devengado), restando de éste el soportado en las adquisiciones y del cual es posible realizar la correspondiente deducción (IVA soportado deducible).

El resultado puede ser tanto positivo como negativo. Si el resultado es positivo (IVA devengado superior al IVA soportado) se debe ingresar la parte correspondiente en la Hacienda Pública; si el resultado es negativo, se puede compensar con las declaraciones-liquidaciones correspondientes a periodos posteriores o pedir la devolución.

Con carácter general, los sujetos pasivos del IVA son los empresarios o profesionales que realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. Por excepción, en determinados casos, el sujeto pasivo es una persona distinta de quien realiza la operación, normalmente el destinatario de la misma.

Es necesario tener en cuenta que las cuotas deducibles se han planteado con el objeto de devolver a los empresarios el IVA que han soportado en los consumos que han intervenido en la producción de las operaciones gravadas; no podrán deducir las cuotas soportadas en los gastos que se hayan generado en operaciones no gravadas con el impuesto, excepto en los casos en que se disfrute de exención plena (exportaciones).

Cuando determinados bienes y servicios se utilizan para operaciones con y sin derecho a deducción, la deducción sólo se aplicará a la proporción que representa el importe de las operaciones realizadas con derecho a deducción sobre el total de las operaciones; esta proporción suele recibir la denominación de prorrata de las deducciones.

Por último, aunque el IVA lo soporta finalmente el consumidor de los bienes y servicios sin derecho a deducción, lo ingresan en el Tesoro Público los empresarios que entregan los bienes o prestan los servicios.

4. OPERACIONES NO SUJETAS AL IMPUESTO

La ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido, recoge en su artículo 7 las operaciones no sujetas al impuesto. Se enumeran a continuación algunos de los puntos recogidos en el citado artículo que se considera pueden ayudar a una mejor interpretación del ámbito de la información contenida en las series estadísticas.

No están sujetas al impuesto, bajo determinadas condiciones:

1. La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.
2. Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable.
3. Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito.
4. Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.
5. Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia.
6. Los servicios prestados por los socios a las cooperativas.
7. El autoconsumo de bienes y/o servicios cuando no haya existido deducción del IVA soportado en la producción o adquisición de dichos bienes y/o servicios.
8. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación tributaria.
9. Las concesiones y autorizaciones administrativas.
10. Las prestaciones de servicios a título gratuito que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos.
11. Las operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.
12. Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

5. OPERACIONES EXENTAS

Las operaciones exentas se refieren a entregas de bienes y prestaciones de servicios que la Ley de IVA establece que no deben ser sometidas a gravamen. En el IVA se pueden distinguir las exenciones plenas y las exenciones limitadas.

- La exención plena se aplica a las exportaciones y operaciones asimiladas a las exportaciones (por ejemplo, entregas intracomunitarias) e implica que al empresario o profesional que realiza la exportación, y que no repercute el impuesto, se le permite deducir el IVA soportado.

- La exención limitada supone la ausencia de tributación en la entrega del bien o servicio objeto de exención, pero sin posibilidad de deducir el IVA soportado en los productos y servicios incorporados a la producción, del bien o servicio, objeto de exención; los empresarios no pueden deducir el IVA soportado en las operaciones exentas y se les obliga a trasladar a los precios esas cuotas soportadas y no deducidas. Se enumeran a continuación la mayor parte de las operaciones interiores que tienen exención limitada:
    1. Los servicios sanitarios.
    2. Los servicios educativos.
    3. Los servicios sociales.

4. Los servicios culturales.
5. Las operaciones de seguro y financieras.
6. Las entregas de terrenos rústicos y no edificables que tributan en el I. sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados
7. La segunda entrega de edificaciones que tributan en el I. sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

6. REGÍMENES DE IVA: ORDINARIO Y ESPECIALES

Los regímenes especiales son excepciones a la aplicación del régimen ordinario, y generalmente responden a la intención de simplificar y facilitar a los pequeños empresarios y comerciantes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; sin embargo, en algunos otros casos, su especificidad viene motivada para mejorar la técnica impositiva evitando la sobreimposición, como ocurre con el régimen especial de bienes usados, objetos de arte y bienes de colección, y el régimen especial de agencias de viajes.

6.1. Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

Este régimen se aplica a bienes que son susceptibles de reutilización; la característica fundamental del mismo es que se determina de una manera particular la base imponible, a partir del margen de beneficio del empresario (revendedor) y no por el importe total de la contraprestación recibida que es como se define con carácter general. Este régimen es voluntario para el sujeto pasivo, pudiendo el empresario optar en cada operación por el régimen ordinario o por el régimen especial.

Para que sea aplicable este régimen especial, generalmente se requiere que el empresario esté soportando cuotas del IVA incluidas en el precio de los artículos comprados para revender, y que además, estas cuotas no sean deducibles por corresponder a adquisiciones realizadas a consumidores finales, o a empresarios o profesionales que realizan operaciones exentas de IVA; con este régimen se trata de eliminar la doble imposición que en caso contrario soportarían los bienes adquiridos para revender.

6.2. Régimen especial de agencias de viajes

El régimen especial de agencias de viajes es un régimen obligatorio y aplicable a las operaciones realizadas por los empresarios cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

La base imponible de una operación se identifica con el margen bruto de la misma, definiéndose éste como diferencia entre la cantidad total cargada al cliente excluido el IVA que grava la operación, y el importe efectivo de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, incluido el IVA que grava las adquisiciones.

6.3. Régimen especial de recargo de equivalencia

Este régimen fue establecido con el fin de facilitar el cumplimiento fiscal de los comerciantes minoristas, personas físicas. Es un régimen obligatorio. Los comerciantes minoristas acogidos a este régimen especial no tienen ninguna obligación en relación con la liquidación del IVA; únicamente deben notificar al proveedor su pertenencia al régimen de recargo de equivalencia; el proveedor cuando les entregue las mercancías les repercutirá, además del correspondiente IVA como en cualquier entrega, el recargo de equivalencia adecuado.

El tipo de recargo de equivalencia vigente con carácter general es el 4 por ciento y es el que se aplica a la entrega de bienes que tributan al 16 por ciento; este recargo está calculado suponiendo que el margen comercial que se aplica a los bienes sujetos al IVA general es del 25 por ciento. Para las entregas de bienes que tributan al tipo reducido del 7 por ciento, el tipo de recargo es el 1 por ciento, lo que supone presumir que el margen comercial que se aplica a este tipo de bienes es del 14,3 por ciento. Para las entregas de bienes que tributan al tipo superreducido del 4 por ciento, el tipo de recargo de equivalencia es del 0,5 por ciento, lo que implica presuponer un margen comercial para este tipo de bienes del 12,5 por ciento. Por último, para las entregas de bienes objeto de impuesto especial sobre las labores del tabaco, el tipo que se aplica, desde enero de 1997, es del 1,75 por ciento.

6.4. Régimen especial de determinación proporcional de las bases imponible

El régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles ha sido suprimido por la Ley 55/1999, dejando de ser aplicable a partir del 1 de enero de 2000.

Era un régimen aplicable a los comerciantes minoristas que realizaban con habitualidad entregas de bienes a las que correspondían tipos impositivos diferentes; era un régimen voluntario para aquellos comerciantes minoristas a quienes no les era aplicable el régimen especial de recargo de equivalencia.

Este régimen permitía calcular la estructura de las bases imponibles de las ventas según la estructura de las compras realizadas a cada uno de los diferentes tipos impositivos; para el importe total de las adquisiciones de bienes destinadas a ser objeto de venta minorista se calculaba el porcentaje que correspondía a cada tipo de IVA; la estructura de compras según tipos impositivos así calculada era la que se aplicaba a las ventas para obtener las correspondientes bases imponibles, a las que se debían aplicar los correspondientes tipos impositivos.

6.5. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Este régimen fue establecido con la finalidad de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a los pequeños empresarios agrícolas. Es un régimen voluntario que se aplica salvo renuncia del sujeto pasivo. Los empresarios incluidos en este régimen especial no están obligados a efectuar el pago del impuesto; recuperan el IVA soportado en las compras mediante una compensación a tanto alzado, para lo que aplican un tipo compensatorio a las ventas que realizan.

La compensación viene a ser la diferencia, a favor del agricultor, entre el impuesto soportado por éste y el que tendría que repercutir por la entrega de sus productos; esta compensación se percibe sin presentar ningún tipo de declaración. El Real Decreto Ley 10/2000 de 6 de octubre aumentó el tipo de compensación al 8 por ciento para las actividades agrícolas y al 7 por ciento para las actividades ganaderas o pesqueras.

6.6. Régimen simplificado

El régimen simplificado es un régimen establecido para las pequeñas y medianas empresas con la finalidad de facilitarlas el cumplimiento de sus obligaciones formales; actualmente, este régimen está coordinado con el de estimación objetiva del IRPF, con lo que una actividad debe aplicar el mismo régimen en ambos impuestos. Es un régimen voluntario que se aplica salvo renuncia del sujeto pasivo.

En este régimen, el cálculo de las cuotas de IVA se realiza mediante la aplicación de unos índices o módulos objetivos al conjunto de la actividad. Las cuotas a ingresar, determinadas por este sistema de módulos, corresponden tanto al IVA como, en su caso, al recargo de equivalencia.

Partiendo de la voluntariedad, para poder estar incluido en este régimen especial es necesario que el sujeto pasivo sea persona física o entidad en régimen de atribución de rentas en IRPF, en la que todos sus miembros sean personas físicas; además, han de realizar alguna de las actividades económicas indicadas en el Reglamento del IVA como susceptibles de acogerse al régimen simplificado, y no se deben superar determinados limites de tamaño.

La Ley 18/91, de 6 de junio, del IRPF, afectó de forma significativa a este régimen al prever la aplicación conjunta y coordinada de las modalidades de signos, índices o módulos, del método de estimación objetiva del IRPF y del régimen especial simplificado de IVA. Ello generó un fuerte aumento del número de declarantes en este régimen simplificado y la paralela disminución de los correspondientes al régimen ordinario.

7. OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR

7.1. Operaciones intracomunitarias

El 1 de enero de 1993 entró en vigor el denominado Mercado Interior en el ámbito de los países de la Unión Europea, lo que supuso la libre circulación de bienes y personas entre los diferentes estados miembros y la supresión de los controles en frontera.

En lo que se refiere al Impuesto sobre el valor añadido, esta nueva situación trajo consigo el que quedaran fuera de los conceptos importación y exportación los intercambios con países pertenecientes a la Unión Europea; los intercambios con estos países pasaron a denominarse adquisiciones (importaciones) y entregas (exportaciones) intracomunitarias.

Para alcanzar los objetivos marcados al crearse el Mercado Interior de la UE, las operaciones intracomunitarias deben seguir, en lo que se refiere a la tributación, un sistema idéntico al que tienen las operaciones económicas que se desarrollan en el interior de cada país, lo que implica, en lo que afecta al IVA, la tributación en origen de todas las operaciones intracomunitarias, de forma similar a lo que se hace en las operaciones interiores.

Dada la enorme dificultad que plantea la tributación en origen de la totalidad de las operaciones intracomunitarias, la Directiva 91/680/CCE estableció un régimen transitorio que se rige por el principio general de la tributación en destino de las adquisiciones intracomunitarias, la exención de las entregas intracomunitarias y el establecimiento de unos determinados regímenes particulares para ventas a distancia, adquisición de medios de transporte, operaciones triangulares, etc. Además, se refuerza la armonización de los tipos impositivos y el intercambio de información entre los países miembros como instrumentos que faciliten la efectiva abolición de las fronteras fiscales.

7.2. Operaciones con terceros países

Desde el punto de vista del IVA, el concepto de exportación está relacionado con la salida de bienes del territorio IVA de la Comunidad Europea; por consiguiente, incluye todas las salidas a terceros países más las salidas a Canarias, Ceuta y Melilla, así como al resto de los territorios que, formando parte de algunos de los países de la UE, no están incluidos en el ámbito IVA.

Por otro lado, la legislación referente al IVA asimila a exportaciones determinadas operaciones que sin ser propiamente tales, tienen un tratamiento similar en cuanto a que gozan de exención plena. Entre las operaciones asimiladas a exportaciones se incluyen: el transporte de viajeros y sus equipajes por vía marítima y aérea procedentes o con destino fuera del territorio español de aplicación del IVA; determinadas operaciones relacionadas con buques y aeronaves y con las relaciones diplomáticas y consulares; y, por último, las relativas a las áreas exentas y regímenes suspensivos.

De forma simétrica se definen las importaciones; la legislación de IVA también asimila a importaciones determinadas operaciones para las que, sin implicar la entrada física en el territorio de aplicación del impuesto, es necesario exigir el tributo para restablecer el equilibrio fiscal. Normalmente se refieren a operaciones que han estado exentas y, en la actualidad, por incumplimiento de determinadas circunstancias que motivaron la exención, se produce un gravamen aunque sin suponer realmente una entrada en el país. Así por ejemplo, las adquisiciones de bienes que gozaron de exención por estar destinados a representaciones diplomáticas.

8. ESTRUCTURA DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS

En lo que se refiere al IVA, la Directiva 92/77/CE de 19 de octubre se adoptó con el fin de conseguir una relativa armonización entre los diferentes tipos impositivos de IVA, así como sobre su

estructura. La misma establece un tipo general que no podrá ser inferior al 15 por ciento y uno o dos tipos reducidos, de carácter excepcional, y que no podrán ser inferiores al 5 por ciento.

Los tipos reducidos se justifican por razones sociales o culturales; la lista exhaustiva de las operaciones a las que se pueden aplicar los tipos reducidos aparecen recogidas en el Anexo H de esta directiva de armonización de tipos. Esta es una lista de máximos; no es obligatorio para los estados miembros aplicar los tipos reducidos a las operaciones incluidas en dicha lista, aunque únicamente se pueden aplicar a las operaciones incluidas.

La directiva de armonización recoge algunas reglas especiales, una de las cuales permite que los estados miembros que vengan aplicando un tipo reducido inferior al 5 por ciento puedan seguir aplicándolo; también se permiten situaciones especiales en aquellos casos en que el tipo general que venían aplicando los países fuera inferior en más de dos puntos al 15 por ciento[2].

8.1. Tipos impositivos en España

La Ley 37/1992 de 28 de diciembre es la que determinó la actual estructura de tipos impositivos a aplicar en España; la misma estableció dos tipos reducidos para la casi totalidad de las operaciones comprendidas en el anexo H de la directiva de la CE; las de mayor contenido social y cultural, bienes de primera necesidad, se fijaron al tipo superreducido y las demás al tipo reducido. Se estableció un tipo general del 15 por ciento, uno reducido del 6 por ciento y otro superreducido del 3 por ciento; por razones de armonización desapareció el tipo incrementado que se aplicaba anteriormente, y se creó el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

Desde enero del año 1995 los tipos se han incrementado un punto porcentual, siendo actualmente el tipo general del 16 por ciento, el tipo reducido del 7 por ciento y el tipo superreducido del 4 por ciento.

En el cuadro adjunto se recoge la estructura y evolución de los tipos impositivos del IVA en España, así como los referidos al recargo de equivalencia y a la compensación que recibe el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

[2] En España, en aquel momento el tipo general de IVA era del 12 por ciento, por lo que difería en más de dos puntos del 15 por ciento establecido como valor mínimo en la directiva comunitaria.

Cuadro 1. Evolución de los tipos impositivos de IVA, recargo de equivalencia y compensación en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (%)

Tributo/Año	Incrementado	General	Reducido	Superreducido
IVA				
1986-1991	33	12	6	
1992 (1/1)	28	13	6	
1992(1/8)	28	15	6	
1993		15	6	3
1995-2000		16	7	4
Recargo de equivalencia				
1986-1992		3	1	
1993-1996		4	1	0,5
1997-2000		4	1-1,75*	0,5
Compensación en régimen especial de agricultura, ganadería y pesca				
1986-1997		4		
1998-1999		4,5		
2000 (1/1)		5		
2000 (8/10)		7-8**		

* El 1,75 por ciento para las entregas sujetas al I. sobre labores de tabaco.

** El R. D. L. 10/2000, de 6 de octubre, establece el 7 por ciento para las explotaciones ganaderas o pesqueras, y el 8por ciento para las explotaciones agrarias.

8.2. Tipos impositivos en la Unión Europea

La estructura actual de los tipos impositivos en los diferentes países de la Unión Europea es la que se recoge en el cuadro adjunto, obtenida de la información que periódicamente proporciona la Comisión de la UE.

Cuadro 2. Tipos impositivos de IVA en la Unión Europea (%)

Países	General	Reducido	Superreducido
Alemania	15	7	-
Austria	20	10 y 12	-
Bélgica	21	6 y 12	0 y 1
Dinamarca	25	-	0
España	16	7	4
Finlandia	22	6,12 y 17	0
Francia	20,6	5,5	2,1
Grecia	18	8	4
Holanda	17,5	6	-
Irlanda	21	12,5	0
Italia	20	10	4
Luxemburgo	15	6 y 12	3
Portugal	17	12	5
Reino Unido	17,5	5 y 8	0
Suecia	25	6 y 12	0