

**GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN
DE EMPRESAS**

CURSO ACADÉMICO 2024-2025

TRABAJO FIN DE GRADO

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. ANÁLISIS
DE SUS RECIENTES MODIFICACIONES.**

**VALUE ADDED TAX. ANALYSIS OF RECENT
MODIFICATIONS.**

AUTOR/A: CAROLINA SÁNCHEZ BUENO

DIRECTOR/A: CRISTIAN BRINGAS PUENTE

CONVOCATORIA DE DEFENSA: JUNIO, 2025

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. ANÁLISIS DE SUS RECIENTES MODIFICACIONES.

DECLARACIÓN RESPONSABLE

La persona que ha elaborado el TFG que se presenta es la única responsable de su contenido. La Universidad de Cantabria, así como quien ha ejercido su dirección, no son responsables del contenido último de este Trabajo.

En tal sentido, Don/Doña Carolina Sánchez Bueno se hace responsable:

- 1. De la AUTORÍA Y ORIGINALIDAD del trabajo que se presenta.*
- 2. De que los DATOS y PUBLICACIONES en los que se basa la información contenida en el trabajo, o que han tenido una influencia relevante en el mismo, han sido citados en el texto y en la lista de referencias bibliográficas.*

Asimismo, declara que el Trabajo Fin de Grado tiene una extensión de máximo 10.000 palabras, excluidas tablas, cuadros, gráficos, bibliografía y anexos.

X

Carolina Sanchez Bueno
estudiante

Fdo.:

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN AL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL TRIBUTO.....	5
1.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	5
1.2. EL TRIBUTO. CONCEPTO Y CLASES.....	7
2. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.....	10
2.1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS.....	10
2.2. TERRITORIALIDAD.....	11
3. DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE.....	12
3.1. LAS ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS.....	12
3.2. LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNTARIAS DE BIENES.....	16
3.3. LAS IMPORTACIONES.....	17
4. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES NOVEDADES TRIBUTARIAS.....	18
4.1. TIPOS IMPOSITIVOS.....	18
4.1.1. El IVA en la Unión Europea.....	18
4.1.2. Modificaciones en los tipos impositivos.....	20
4.1.3. Impacto fiscal.....	23
4.2. ORDEN DE MÓDULOS.....	23
5. CONCLUSIONES.....	25
6. BIBLIOGRAFÍA.....	26

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo analizar el funcionamiento básico del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el segundo tributo más relevante para las finanzas públicas españolas en términos de recaudación, únicamente superado por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Asimismo, se abordarán las modificaciones legislativas que ha sufrido recientemente.

El contenido del trabajo se organiza en tres secciones claramente diferenciadas. En primer lugar, se realiza una breve introducción al sistema tributario a través de los principios constitucionales y las distintas categorías tributarias establecidas en la Ley General Tributaria (LGT), con el fin de proporcionar un marco conceptual que facilite la comprensión del IVA.

En segundo lugar, comenzamos el análisis del contenido concreto del trabajo aportando un análisis teórico detallado del concepto y características del IVA, abordando además otros aspectos clave como son la territorialidad y el análisis de los 3 supuestos que conforman el hecho imponible: las entregas de bienes y prestaciones de servicios, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones.

En tercer lugar, la última sección del trabajo abandona el enfoque teórico inicial para ofrecer una visión con un contenido de carácter práctico en el cual se examinan las modificaciones legislativas más significativas que ha experimentado el IVA en los últimos años, así como su adaptación al panorama actual. El propósito de esta parte es culminar el trabajo con una reflexión subjetiva sobre la posible adecuación o no de las mismas a la situación vigente en España.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyse the basic functioning of the Value Added Tax (VAT), the second most important tax for Spanish public finances in terms of revenue, only surpassed by the Personal Income Tax (IRPF). It also addresses the legislative changes that it has recently undergone.

The content of the paper is organised into three clearly differentiated sections. Firstly, a brief introduction to the tax system is made through the constitutional principles and the different tax categories established in the General Tax Law (LGT), in order to provide a conceptual framework that facilitates the understanding of VAT.

Secondly, we begin the analysis of the specific content of the paper by providing a detailed theoretical analysis of the concept and characteristics of VAT, also addressing other key aspects such as territoriality and the analysis of the 3 assumptions that make up the taxable event: the delivery of goods and services, intra-community acquisitions of goods and imports.

Thirdly, the last section of the work abandons the initial theoretical approach to offer a vision with a practical content in which the most significant legislative modifications that VAT has undergone in recent years are examined, as well as its adaptation to the current situation. The purpose of this part is to conclude the work with a subjective reflection on the possible adaptation or not of these to the current situation in Spain.

1. INTRODUCCIÓN AL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL TRIBUTO.

Antes de comenzar con el análisis del contenido concreto del impuesto sobre el valor añadido (IVA) resulta de suma importancia conocer varios aspectos de carácter introductorio que posteriormente nos facilitaran la comprensión del citado impuesto.

1.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

La Constitución Española (CE) posee un valor normativo directo e inmediato el cual resulta predecible de los principios específicos del ordenamiento financiero que emanan concretamente del artículo 31 del citado texto constitucional, el cual establece que:

«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley¹.

Estos principios constituyen los elementos básicos o conjunto de criterios generales del ordenamiento financiero sobre los cuales se fundamentan la generalidad de los tributos y por consiguiente el IVA.

Si comenzamos a desmenuzar el presente artículo debemos establecer una pequeña clasificación de dichos principios encontrando en el primer apartado los denominados principios de justicia tributaria (capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscación), estando estos reproducidos por el artículo 3 de la Ley General Tributaria (LGT); el segundo apartado recoge los principios de justicia material del gasto público y en último lugar el tercer apartado expone el principio de legalidad tributaria como norma básica de producción normativa en materia tributaria.

Analizando de forma breve cada uno de ellos comenzamos con el principio de generalidad, el cual se basa en la idea de que deben contribuir todos los que manifiesten capacidad económica al levantamiento de las cargas públicas. Con la utilización del término “*todos*” se hace referencia no solo a los ciudadanos españoles, sino de igual forma a las personas físicas extranjeras, así como jurídicas que realicen operaciones objeto de tributación.

Si bien, es cierto que, el principio de generalidad no resulta contrario a una aplicación desigual del tratamiento fiscal si dicha desigualdad está justificada en otro tipo de finalidades con cobertura constitucional. Según la doctrina del Tribunal Constitucional (TC) la quiebra de dicho principio a través de la concesión de un beneficio fiscal a solo una parte de los sujetos al tributo será constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que así lo justifiquen.²

Continuando el análisis encontramos de forma muy unida al principio de generalidad el principio de capacidad económica, en torno al cual rigen todos los demás dado que no tiene sentido establecer un impuesto sin la existencia de una capacidad económica que

¹ Constitución Española, artículo 31.

² STC 10/2005, de 20 de enero.

gravar. Es por tanto la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria debido a que cada uno debe contribuir conforme su aptitud para ello atendiendo a su riqueza, la cual se manifiesta en la renta, patrimonio y/o consumo.

De acuerdo con la doctrina del TC el principio de capacidad económica cumple tres funciones esenciales: representa el fundamento de la imposición o tributación, constituye un límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario y sirve de orientación al legislador en el uso de ese poder.³

También se ve estrechamente vinculado con los anteriores el principio de igualdad, el cual exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera. Es por tanto que este principio no prohíbe al legislador establecer una desigualdad de trato, solo aquellas que resulten artificiosas o injustas por no verse fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables.⁴

En cuarto lugar, el principio de progresividad otorga al sistema tributario una característica en función de la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto debe aumentar la contribución en proporción superior al incremento de riqueza para así lograr una redistribución de la renta. Se trata de un principio que no afecta a cada tributo en singular, sino que se debe predicar del conjunto del sistema.

En quinto lugar, como límite a la anterior mencionada progresividad, encontramos el principio de no confiscatoriedad debido a que los tributos no deben agotar las rentas y propiedades del contribuyente ya que por el contrario estaríamos vulnerando el artículo 33 CE que recoge el derecho a la propiedad privada. La no confiscatoriedad no solo equivale al sistema entendido como un todo, sino que debe referirse también a cada uno de los tributos de forma particular.⁵

Por último, encontramos el principio de legalidad y reserva de ley el cual es vertido del artículo 31.3 CE cuando este menciona que "*solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*".⁶ Por tanto, ningún tributo puede ser establecido ni exigido sin una ley previa que así lo autorice. Sin embargo, nos encontramos ante una reserva de ley relativa y no absoluta, por consiguiente, la exigencia de rango legal alcanza solo a los elementos esenciales del tributo y no de igual forma los elementos que no tengan tal consideración. Es el artículo 8 LGT el encargado de enumerar los elementos que tienen la consideración de esenciales, siendo algunos de ellos los referidos al hecho imponible, sujetos o tipo de gravamen. Este principio cumple una finalidad garantista del derecho de propiedad y otorga seguridad jurídica pues exige que el contribuyente pueda conocer la extensión de sus obligaciones fiscales.

³ STC 211/1992, de 11 de diciembre.

⁴ STC 193/2004

⁵ STC 150/1990, de 4 de octubre.

⁶ Constitución Española, artículo 31.3 CE.

Tabla 1.1.1

GENERALIDAD	Todos los que manifiesten capacidad económica deben contribuir al levantamiento de las cargas públicas.
CAPACIDAD ECONÓMICA	Cada persona debe contribuir en atención a su capacidad económica.
IGUALDAD	Las situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera.
PROGRESIVIDAD	Con el aumento de la riqueza de cada sujeto debe aumentar la contribución de este en proporción superior al incremento de riqueza.
NO CONFISCATORIEDAD	Los tributos no deben agotar las rentas y propiedades del contribuyente.
RESERVA DE LEY	Ningún tributo puede ser establecido ni exigido sin una ley previa que así lo autorice.

Fuente: elaboración propia.

1.2. EL TRIBUTO. CONCEPTO Y CLASES.

El legislador nos define el concepto de tributo en el artículo 2 LGT estableciendo que debemos entender por tal “*los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*”⁷. De esta definición podemos obtener las siguientes características:

- El tributo es un ingreso público, es decir, es percibido por el estado u otro ente público como las Comunidades Autónomas (CCAA) o entes locales. Además, también se trata de un ingreso de derecho público cuya consecuencia radica en que la recaudación de tales derechos se realizará conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la LGT.
- El tributo constituye una prestación de carácter pecuniario. Sin embargo, en determinadas circunstancias, el ingreso público que inicialmente se evalúa en términos monetarios puede ser satisfecho a través de la entrega de bienes tangibles, en especie, extinguiendo así las deudas tributarias mediante la entrega de activos del Patrimonio Histórico o a través de la adjudicación de bienes en el marco del procedimiento ejecutivo.
- El tributo se impone por ley estando al margen de la voluntad de las partes tanto su contenido como su régimen jurídico. Los tributos se exigen de forma coactiva

⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; Artículo 2.

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. ANÁLISIS DE SUS RECIENTES MODIFICACIONES.

y unilateral por el Estado a través de los procedimientos previstos en la Constitución.

- El estado tiene el poder originario para establecer los impuestos, pero el ejercicio de ese poder también puede verse delegado en las CCAA y en los entes locales.
- Los tributos vienen establecidos por ley y se recaudaran de conformidad con los procedimientos previstos en el ordenamiento anulando de esta forma todo tipo de arbitrariedad.
- El objetivo esencial del tributo es obtener y perseguir la recaudación para financiar el gasto público. No obstante, aunque esta sea su finalidad esencial, el tributo puede dirigirse también a satisfacer otros objetivos de la política económica general en atención a dicha función extrafiscal que le confiere el artículo 2 LGT.

Por otra parte, el fin recaudatorio propio de los tributos nos permite diferenciarlo de la sanción ya que, aunque ambos tengan carácter pecuniario y contribuyen de igual modo a engrasar las arcas públicas, la finalidad que posee cada uno es significativamente diferente. La sanción tiene un carácter punitivo encaminado a castigar una conducta antijurídica.⁸

Tabla 1.1.2



Fuente: elaboración propia.

⁸ STC 276/2000

Una vez establecido el concepto de tributo el artículo 2 LGT en su segundo apartado nos establece tres clases de categorías tributarias en atención a su hecho imponible⁹ : las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos.

En primer lugar, el legislador define las tasas como “*los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado*”¹⁰. A estos efectos, tal y como establece el artículo 20 de la Ley de Haciendas Locales, se considera que no habrá voluntariedad en la solicitud por parte de los interesados cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias, o cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

De acuerdo con esta definición puede afirmarse que las tasas se inspiran el principio de beneficio, quien paga una tasa obtiene algo a cambio. Es por ello por lo que el presupuesto de hecho de la tasa necesariamente se relaciona con el desenvolvimiento de una actividad del ente público que se refiera en favor del sujeto pasivo. Además, la cuantía de las tasas por la prestación de un servicio o realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida, aunque ha de tender a cubrirlo (art 7 LTPP).

En segundo lugar, continua el legislador refiriéndose a las contribuciones especiales como “*los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos*”¹¹. De la definición podemos extraer la conclusión de que, al igual que las tasas, en las contribuciones especiales predomina el principio de beneficio, aunque el interés satisfecho es de carácter general, sin perjuicio de que también se produzca un beneficio especial a determinadas personas.

De conformidad con el art. 31 TRLRHL: “*la base imponible de las contribuciones especiales está constituida como máximo, por el 90 por 100 del coste que la Entidad local soporte por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios*”¹².

Por último, el legislador pone fin a las categorías tributarias definiendo los impuestos como aquellos “*tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente*”¹³. Si bien es cierto que la expresión “tributo sin

⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; Artículo 20: “*el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal*”.

¹⁰ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; Artículo 2.2. a).

¹¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; Artículo 2.2. b).

¹² Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; Artículo 31.

¹³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; Artículo 2.2. c).

contraprestación" puede dar lugar a ciertas dificultades interpretativas lo que con la misma se quiere afirmar es que en el presupuesto de hecho del tributo no aparece contemplada actividad administrativa alguna. Por otra parte, no puede haber un impuesto si no existe un hecho que indique que quien lo ha realizado dispone de capacidad económica, motivo por el cual el principio rector de esta categoría es el principio de capacidad y no el de beneficio.

Tabla 1.1.2.2

Categoría tributaria	Principio	Actividad entre público	Relación con el beneficiario
Tasas	Beneficio	Si	Directa
Contribuciones especiales	Beneficio	Si	Indirecta
Impuestos	Capacidad económica	No	No

Fuente: elaboración propia.

2. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

2.1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS.

Aunque el primer país europeo que implementó el IVA de forma legal fue Francia en 1954 hubo que dejar pasar 3 décadas hasta su llegada a España en 1986 tras la entrada del país en la Comunidad Económica Europea (actual Unión Europea), haciendo así desaparecer a su antecesor denominado Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas.¹⁴

El IVA sufrió una gran reforma legislativa con la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, la cual lo define como: "*un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:*

- *Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.*
- *Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.*
- *Las importaciones de bienes*¹⁵.

¹⁴ Santi Pardi, 2018, Centro Europeo de Empresas e Innovación de Elche.

¹⁵ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; Artículo 1.

A través de esta definición podemos establecer unas notas características propias de dicho tributo comenzando por su naturaleza indirecta ya que recae sobre el consumo de bienes o la prestación de servicios. A diferencia de los impuestos directos, que se calculan en base a la renta o el patrimonio de una persona el IVA no depende de las características personales del contribuyente, sino del producto en sí. Además, es de un impuesto real dado que se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria y puede ser definido sin hacer referencia a ningún sujeto determinado.

En tercer lugar, a consecuencia de que el devengo se produce con la entrega, se conforma como un impuesto instantáneo. Sin embargo, para facilitar la gestión de este se liquida generalmente con una periodicidad trimestral englobando el conjunto de operaciones sujetas realizadas en dicho periodo. Es por tanto un impuesto instantáneo, pero de declaración periódica.

En cuarto lugar, se trata de un impuesto proporcional al precio de los bienes y servicios donde el tipo de gravamen siempre es el mismo. En contraposición encontramos los impuestos progresivos, aquellos que ven incrementado su tipo impositivo cuanto mayor es el nivel de renta del contribuyente.

En quinto lugar, resulta de notoria importancia destacar que es un impuesto que se encuentra armonizado en el ámbito de la UE¹⁶, esto implica que todas las disposiciones comunitarias deben incorporarse a nuestra legislación por imperativo del Tratado de Adhesión a las Comunidades Europeas. Algunas de las normas comunitarias que conforman este cuadro normativo que debe ser traspuesto son la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario, la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, sobre la armonización de los tipos impositivos y el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, relativo a la cooperación que deben prestarse las Administraciones tributarias.

Por último, el IVA está configurado como un impuesto multifásico o plurifásico que grava todas las fases que conforman el proceso productivo permitiendo así una mayor garantía en el cumplimiento y aplicación del tributo. Es un impuesto trasladable al consumidor final, es decir, se exige al vendedor que repercuta el tributo y lo ingrese siendo el consumidor final quien soporta la carga tributaria.

2.2. TERRITORIALIDAD.

Antes de cerrar esta primera aproximación al IVA resulta imprescindible conocer su ámbito espacial de aplicación o territorio de aplicación del impuesto (TAI). En principio, conforme a la redacción del artículo 3 LIVA, coincide con el territorio español incluyendo las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas¹⁷ y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito. Sin embargo, el apartado 2 continua la redacción excluyendo a Ceuta, Melilla y Canarias.

Por tanto, podemos afirmar que en el IVA el ámbito espacial de aplicación no coincide de forma exacta con el territorio nacional, sino que este comprende el territorio peninsular más las Islas Baleares. Debemos considerar como países terceros a Ceuta, Melilla y Canarias de tal forma que los envíos realizados a estos territorios deben ser tratados como exportaciones, y, por ende, exentos de aplicación del impuesto.

¹⁶ Artículo 2, normas aplicables, Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹⁷ Especificado en el artículo 3.º de la Ley 10/1977, de 4 de enero, Reglamentación española sobre su Mar Territorial.

también debemos considerar el territorio del resto de la Unión Europea teniendo en cuenta las exclusiones que se recogen en el apartado dos del citado artículo 3 LIVA. Solo las operaciones que se llevan a cabo dentro del territorio de aplicación del IVA están sujetas al impuesto.

3. DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE.

Como se ha señalado con anterioridad, en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el hecho imponible se encuentra compuesto por las entregas de bienes y la prestación de servicios, así como por las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de estos. Seguido de esto, procederemos a examinar cada uno de estos supuestos junto con sus requisitos correspondientes.

3.1. LAS ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS.

Continuando con el articulado de la ley 37/1992, en su artículo 4 hace referencia al primer supuesto del hecho imponible y lo define como aquellas “*entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen*”¹⁸. Para que dichas operaciones se encuentren gravadas es necesario que se cumplan de forma simultánea los siguientes requisitos: ¹⁹

- Que efectivamente se produzca una entrega de bienes o prestación de servicios.

La ley nos define las entregas de bienes como la trasmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. Son considerados bienes corporales también el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y sus variantes. Además, en el artículo 8 apartado dos LIVA se recogen una serie de supuestos especiales que también se tratan como entregas de bienes.

En el artículo 11 LIVA tenemos un concepto de prestación de servicios con carácter residual al definirlo como toda operación sujeta al impuesto que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. Seguidamente, en el apartado dos de este mismo artículo nos ofrece un listado de supuestos que debemos considerar como prestaciones de servicios.

- Que quien efectúe tales operaciones sea un empresario o profesional, lo que deja al margen del impuesto las operaciones realizadas por sujetos que carecen de tal cualidad. En el IVA los empresarios y profesionales son definidos de una forma específica (Art 5 LIVA); son considerados por su propia naturaleza todas las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales, que impliquen la ordenación por cuenta propia (con asunción del riesgo) de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

¹⁸ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; Artículo 4.

¹⁹ Agencia Tributaria, *Manual Práctico IVA 2024, capítulo 3, hecho imponible y exenciones*.

Además, por disposición de ley también serán considerados de igual forma las sociedades mercantiles, quienes exploten un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (en particular, los arrendadores de bienes), quienes urbanicen terrenos, promuevan, construyan o rehabiliten edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión, aunque sea ocasionalmente y 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 ²⁰.

- Las entregas de bienes o prestaciones de servicios deben llevarse a cabo en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. Se entienden realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial las operaciones realizadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional, as transmisiones o cesiones de uso de los bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional, incluso con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades y los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario²¹.

Ejemplo: si un empresario vende su coche personal forma parte de su patrimonio personal y deberá ser gravado por el ITPO. En cambio, si ese empresario vende un activo de su negocio tienes que repercutir el IVA porque es un activo afecto al negocio.

La Ley 14/2000 ²² ha aclarado que “*las actividades empresariales o profesionales se consideran iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades*”.

- La operación debe ser realizada en el ámbito espacial de aplicación del impuesto, es decir, la Península o las Islas Baleares.
- Que la operación no aparezca entre los supuestos de no sujeción previstos en la Ley, es decir, que no se trate de una operación no sujeta en las cuales no existe el hecho imponible.

El artículo 7 LIVA nos enuncia una serie de supuestos que no están sujetos, como son:

- a) Las transmisiones de un conjunto de elementos corporales, o incorporales que formen parte del patrimonio empresarial o profesional cuando los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma en el transmitente capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. Además, el adquirente debe acreditar la intención de mantener la afectación de los elementos adquiridos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, ya sea igual o distinta a la actividad desarrollada por el transmitente.

²⁰ Agencia Tributaria, *Manual Práctico IVA 2024, capítulo 3, concepto de empresario o profesional*.

²¹ Agencia Tributaria, *Manual Práctico IVA 2024, capítulo 3, concepto de actividad empresarial o profesional*.

²² Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. ANÁLISIS DE SUS RECIENTES MODIFICACIONES.

Quedan excluidas de la no sujeción las meras cesiones de bienes o de derechos, las que tengan por objeto la mera cesión de bienes, realizadas por arrendadores y por empresarios o profesionales que exclusivamente tengan dicha condición de acuerdo con el artículo 5.Uno.c) de la LIVA y las realizadas por aquéllos que tengan la condición de empresarios o profesionales exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5.Uno.d) de la LIVA (promotores ocasionales).

- b) Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable y las prestaciones de servicios de demostración gratuitas con fines de promoción.
 - c) Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.
 - d) Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia laboral o administrativa.
 - e) Los servicios prestados a las cooperativas por sus socios de trabajo.
 - f) Los autoconsumos de bienes y servicios si no se atribuyó el derecho a deducir total o parcialmente el IVA soportado en la adquisición de estos.
 - g) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) del número 8 del artículo 7 de la LIVA, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, siempre que no se trate de determinadas operaciones recogidas en la Ley que están sujetas al Impuesto en todo caso, como ocurre con las telecomunicaciones, transportes, explotación de ferias, agencias de viajes, entre otras.
 - h) Las concesiones y autorizaciones administrativas, salvo las que tengan por objeto la cesión de inmuebles o instalaciones en aeropuertos; la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario o infraestructuras ferroviarias y las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.
 - i) Las prestaciones de servicios a título gratuito que resulten obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos.
 - j) Las operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.
 - k) Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.
- Que la operación no aparezca entre los supuestos de exención previstos en la Ley, es decir, que no se trate de una operación exenta donde si existe el hecho imponible, pero respecto de las cuales la ley establece que no deben de ser sometidas a gravamen.

En el IVA se establecen dos tipos diferentes de exenciones²³ claramente diferenciados. Por un lado, encontramos las exenciones plenas donde al empresario o profesional que realiza la entrega o presta el servicio y que no repercute el impuesto se le permite deducir el IVA soportado en las adquisiciones relacionadas con la operación exenta, siempre que reúna todos los requisitos para la deducción. Este tipo de exención, dado que están destinadas a facilitar las relaciones con el exterior, son aplicables a las entregas intracomunitarias de bienes²⁴, exportaciones, operaciones relativas a zonas francas, depósitos francesos...

Por otro lado, se encuentran las denominadas exenciones limitadas (art 20 LIVA), aquellas relacionadas con servicios o entregas en el interior que no permiten deducir el IVA soportado por el empresario o profesional. En función a la materia que afectan podemos clasificarlas en médicas y sanitarias, educativas, sociales, culturales, deportivas, operaciones de seguro y financieras, inmobiliarias o técnicas.

Tabla 3.3.1

Tipo	Deducibilidad	Repercusión	Supuestos
PLENAS	SI	NO	<ul style="list-style-type: none"> - Exportaciones - EIB - Exenciones relativas a zonas francas y depósitos.
LIMITADAS	NO	NO	<ul style="list-style-type: none"> - Médicas y sanitarias. - Sociales, culturales y deportivas. - Seguros y financieros. - Inmobiliarias. - Técnicas.

Fuente: elaboración propia.

En el caso de que el sujeto realizara operaciones exentas y no exentas habría que aplicar una regla de prorrata con el fin de calcular el IVA soportado que resultaría deducible.

Debemos anotar que resulta irrelevante para la sujeción al impuesto los fines o resultados que se persigan en la actividad empresarial o en cada operación de forma particular. Es por ello por lo que la persecución de fines no lucrativos, como fundaciones

²³ Agencia Tributaria, *Manual Práctico IVA 2024, capítulo 3, operaciones exentas*.

²⁴ La agencia tributaria define las entregas intra comunitarias como la entrega de bienes transportados a otro Estado miembro de la Comunidad Europea por el vendedor (empresario), el adquirente o un tercero en nombre y cuenta de los anteriores, cuando el comprador es un empresario, profesional o persona jurídica no empresaria, pero identificada a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de España. Extraido de de:

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-operaciones-comercio-exterior/adquisiciones-entregas-intracomunitarias.html>

o hospitales, carece de relevancia a efectos de sujetar una operación al impuesto. No obstante, en ningún caso será gravado por este impuesto la entrega de productos cuya introducción en el circuito económico y comercial de la UE esté prohibida como ocurría con el comercio ilícito de estupefacientes o moneda falsa.

Para concluir este supuesto primero del hecho imponible debemos hacer una mención al término “onerosidad” en el IVA ya que la ley exige a priori para que las entregas de bienes y prestaciones de servicios se encuentren sujetas que se realicen a título oneroso. Sin embargo, esta afirmación no resulta de todo cierta para que pueda verse devengado el IVA ya que los artículos 9 y 12 infieren asimilando a las entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso los auto consumos de bienes y servicios.

Es decir, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas de forma gratuita por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad también están, en principio, sujetas, debiendo el empresario facturar el IVA que corresponda, aunque no haya precio. Los supuestos de autoconsumo no estarán sujetos cuando no se le hubiere atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto efectivamente soportado al realizar la adquisición.

3.2. LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES.

El artículo 13 LIVA nos proporciona el segundo supuesto que configura el hecho imponible, las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional. Se trata de la entrada en el territorio español del IVA de bienes que procedan de otro estado miembro de la Unión Europea. De la definición que la ley (Art 15 LIVA) nos otorga de adquisición intracomunitaria de bienes podemos establecer una serie de requisitos que deben ser satisfechos para que este hecho este sujeto:

- Debe producirse la obtención del poder de disposición a título oneroso sobre bienes muebles corporales. Si bien es cierto que se determina que la operación debe tener un carácter oneroso en el artículo 16 se recogen una serie de operaciones en las que no hay contraprestación ni trasmisión, sino meramente una afectación a las actividades económicas realizadas en España de un bien expedido o trasportado desde otro estado miembro en el cual el citado bien haya sido producido, extraído..., y se asimilan a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso.

Por otra parte, el carácter mueble de los bienes excluye del hecho imponible los servicios e inmuebles.

- Los bienes han de ser transportados desde otro Estado miembro al territorio de aplicación del impuesto por el transmitente, el adquirente o un transportista que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de ellos. Si no hubiese transporte desde otro Estado miembro se daría a la operación el tratamiento de entrega interior en el Estado en que se produzca²⁵.

Ejemplo: si un empresario español decidiera comprar uvas en Francia (estado miembro) para comercializarlas en ese mismo país (Francia) no habría Adquisición intracomunitaria de bienes dado que no se produce un trasporte físico desde el país de origen hasta el territorio de aplicación del IVA.

- Como requisito subjetivo indispensable el transmitente debe ser empresario o

²⁵ Agencia Tributaria, Manual Práctico IVA 2024, capítulo 3, concepto de adquisición intracomunitaria.

profesional y el adquirente (sujeto pasivo) debe ser empresario o profesional o persona jurídica que no actúe como tal.

Dado que los tipos impositivos son distintos en los diferentes países de la Unión Europea, desde el 1/1/1993 existe un régimen transitorio que supone gravar las operaciones en el país de destino, el del adquiriente. La existencia de una AIB gravada en el país de destino implicará la exención de la entrega en el país de origen. Sin embargo, si faltase cualquiera de los requisitos establecidos por la ley para considerar que hay una AIB se producirá la tributación en origen.

3.3. LAS IMPORTACIONES.

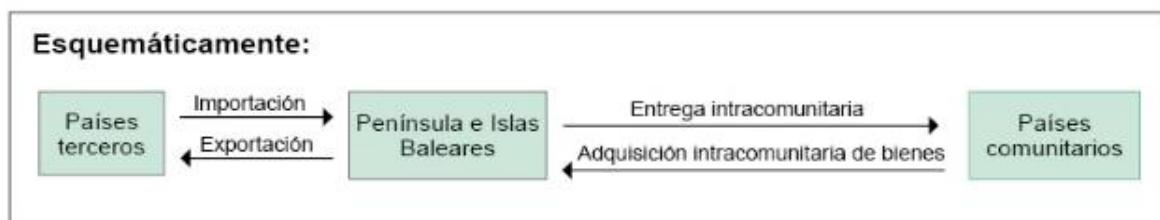
Por último, el IVA sujeta también las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin al que se destinen y la condición del importador. Por tanto, aquí el requisito subjetivo no se da, resulta indiferente que el importador, sujeto pasivo, sea empresario o profesional.

Este último supuesto que configura el hecho imponible tiene su tributación en todo caso en destino, en el país del importador. Toda importación, entrada en el territorio de la Comunidad de mercancías procedentes de terceros países, realizada por cualquier persona en TAI, estará sujeta sin perjuicio de la aplicación de las posibles exenciones y supuestos de no sujeción.

Tienen la consideración de importación ²⁶:

- La entrada en el interior del país de un bien que no cumple las condiciones de los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la CEE (hoy, artículos 23 y 24 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea) o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del carbón y del acero, que no esté en libre práctica.
- La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior.
- La ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero de bienes previamente importados y vinculados a dicho régimen aplicando la exención del artículo 65 de la Ley del IVA, excepto en relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere la letra b) del apartado quinto del anexo de dicha Ley que determinará la realización de una operación asimilada a una importación.

Tabla: 3.3.3



Fuente: Agencia Tributaria.²⁷

²⁶ Agencia Tributaria, Manual Práctico IVA 2024, capítulo 3, concepto de importación de bienes.

²⁷ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-iva-2024/capitulo-03-entregas-realizadas-empresarios-profesionales/adquisiciones->

4. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES NOVEDADES TRIBUTARIAS.

En esta última sección del trabajo, se procederá a exponer las modificaciones más relevantes que ha experimentado el Impuesto sobre el Valor Añadido recientemente, con el objetivo de proporcionar una conclusión de cada una de ellas acerca de su adecuación.

4.1. TIPOS IMPOSITIVOS.

El impuesto sobre el valor añadido según está regulado en España dispone de diversos tipos impositivos²⁸ que varían atendiendo al bien o servicio que se aplique dicho porcentaje. La LIVA, de acuerdo con los criterios de la Directiva 92/77/CEE de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE, establece tres tipos impositivos distintos:

- En primer lugar, el tipo impositivo general vigente del 21 por ciento.
- En segundo lugar, un tipo reducido del 10 por ciento regulado en el artículo 91 LIVA que resulta aplicable a determinadas operaciones como las entregas de viviendas, servicios de hostelería, espectáculos, cultura o el transporte de viajeros.
- En tercer lugar, en el apartado segundo del citado artículo 91 LIVA se recoge un tipo impositivo del 4 por ciento aplicable a productos de primera necesidad, así como libros, periódicos y revistas.

También debemos tener en cuenta que resultará de aplicación el tipo impositivo del 0% a las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrolleen.

4.1.1. El IVA en la Unión Europea.

La Unión Europea cuenta con un amplio elenco de legislación aprobada para armonizar los impuestos con el objetivo de “garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia” según lo dispuesto en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la UE.

En el apartado segundo de este trabajo citamos la armonización del IVA dentro de sus características esenciales, por ello cada país debe adaptar los tipos impositivos a las especificaciones que la UE determine de forma común. Las normas generales que conforman la base que debe ser respetada por todos los países miembro son varias:

- El tipo general que resulta aplicable a la mayoría de los productos y servicios no puede ser inferior al 15 por ciento.
- Se puede establecer uno o dos tipos reducidos para productos más específicos por encima del 5 por ciento. De forma añadida a este tipo reducido cabe la posibilidad de incluir un tipo super reducido inferior al 5 por ciento destinado a

<intracomunitarias-importaciones-bienes/conceptos-generales.html>

²⁸ El tipo impositivo es el porcentaje que se aplica sobre la base imponible para así obtener la cuota resultante.

productos cotidianos de la cesta de la compra, libros o ciertos medicamentos.

- Dentro de esta normativa armonizadora se establece la posibilidad de fijar un tipo cero para casos muy concretos como las operaciones sanitarias o la prestación de servicios de carácter educativo.

Por último, el denominado tipo parking o intermedio se creó de manera transitoria antes de la entrada en vigor del mercado intracomunitario en 1993 con la intención de que desapareciera de forma progresiva. Sin embargo, hoy en día muchos países siguen aplicándolo, como es el caso de Irlanda, Bélgica o Portugal.

Tabla 4.1.1: tipos impositivos vigentes en la UE

PAÍS	GENERAL	REDUCIDO	SUPER REDUCIDO
AUSTRIA	20%	13%	10%
BÉLGICA	21%	12%	6%
BULGARIA	20%	9%	-
CROACIA	25%	13%	5%
CHIPRE	19%	9%	5%
REPÚBLICA CHECA	21%	15%	10%
DINAMARCA	25%	-	-
ESTONIA	20%	9%	
FINLANDIA	24%	14%	10%
FRANCIA	20%	10%	5.5%
ALEMANIA	19%	7%	
GRECIA	24%	13%	6%
HUNGRIA	27%	18%	5%
IRLANDA	23%	13.50%	9% 4.80%
ITALIA	22%	10%	5% 4%
LETONIA	21%	12%	5%
LITUANIA	21%	9%	5%
LUXEMBURGO	17%	14%	8% 4%
MALTA	18%	7%	5%
HOLANDA	21%	9%	
POLONIA	23%	8%	5%
PORTUGAL	23%	13%	6%
RUMANIA	19%	9%	5%
ESLOVAQUIA	20%	10%	
ESPAÑA	21%	10%	4%
SUECIA	25%	12%	6%

Fuente: elaboración propia.

Si realizamos un análisis de los tipos impositivos vigentes en la Unión Europea (*tabla 4.1.1*) España se encuentra en el puesto 19 empatado con otros países como Bélgica, Holanda o Letonia. El IVA más alto del mundo lo tiene Hungría con un tipo impositivo general del 27 por ciento y el más bajo Luxemburgo con un 17 por ciento.

Si calculamos la media del impuesto teniendo en cuenta el tipo general obtenemos un tipo medio del 21,5 por ciento. A través de este dato podemos observar que España se encuentra por debajo de la media con un tipo del 21 por ciento de IVA general.

4.1.2. Modificaciones en los tipos impositivos.

El artículo 90 apartado segundo de la ley del IVA dispone que el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo, lo cual determina que los tipos pueden cambiar adaptándose a las circunstancias que en dicho momento concurran. A continuación, pasaremos a analizar los cambios más recientes que han sufrido los tipos impositivos a lo largo de los años y los motivos que lo han provocado.

Tomando como punto de partida el último informe de recaudación que la agencia tributaria ha puesto a nuestra disposición, siendo este el referente al año 2023, podemos afirmar que en dicho año concurrió una situación de equilibrio entre el aumento del gasto y la rebaja de los tipos impositivos que propició un incremento sumamente moderado de los ingresos recaudados por IVA en un 1,6%.²⁹

En lo referente a los tipos impositivos, los mismos sufrieron numerosas rebajas como sucedió con los tipos de los alimentos básicos, consumo de electricidad en contratos con potencia contratada inferior a 10 kW, gas natural o productos de higiene femenina y anticonceptivos que afectaron de forma significativa a los ingresos derivados del IVA reduciéndolos 2.452 millones de euros respecto del año anterior. Como consecuencia de estos cambios normativos la agencia tributaria estimó que el tipo efectivo del IVA se redujo en un 4,4% respecto al periodo anterior.

Gráfico 4.1.2: efecto de las rebajas de tipos sobre los ingresos. Tasas de variación en %.



Fuente: agencia tributaria.³⁰

De forma muy acertada hace énfasis el informe en diferenciar el impacto que provocan los precios en el gasto del impacto provocado en los ingresos. La primera nota diferenciadora proviene de que no a todos los bienes y servicios que conforman el total del gasto les resulta de aplicación el mismo tipo impositivo, sino que por el contrario son muy variados y por ello no se concretan de igual forma en los ingresos. De esta forma, el incremento de los precios en bienes o servicios que tributan a tipos muy reducidos afecta al gasto total, pero dicho aumento se ve amortiguado en los ingresos por la rebaja del tipo que resulte de aplicación. Por otra parte, la segunda nota característica pone de manifiesto las medidas que se han puesto en marcha con el objetivo de rebajar los tipos impositivos en los productos que experimentan mayores subidas de precios reduciendo de esta forma, o incluso anulando, el impacto provocado en los ingresos.

²⁹ Informe anual de recaudación tributaria, Impuesto sobre el Valor Añadido, 2023.

³⁰ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/recaudacion-tributaria/informe-anual/ejercicio-2023/4-impuesto-sobre-valor-anadido.html>

Continuando con el análisis, en el ejercicio 2024³¹, los ingresos por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) aumentaron un 7,9%, alcanzando los 90.541 millones de euros. Este incremento se vio favorecido por la recuperación de los tipos impositivos estándar tras varios años de reducciones temporales aplicadas como medidas de alivio frente a la inflación en energía y productos básicos.

El IVA devengado creció un 7,3%, aproximadamente 1,5 puntos más que el gasto final sujeto al impuesto, que se incrementó un 5,7%. Esta diferencia se explica por el aumento del tipo efectivo del IVA en un 1,4%, como resultado de la reversión parcial de las rebajas fiscales aplicadas desde 2021. En concreto:

- El tipo sobre la electricidad pasó del 5% al 10% en enero de 2024 y al 21% entre marzo y junio.
- El gas natural, la madera y los pellets también recuperaron el tipo general del 21% a lo largo del año.
- En alimentación básica, se observaron subidas del 0% al 2,5% y del 5% al 7,5% en algunos productos como pastas y aceites, excepto el aceite de oliva, que se mantuvo en el 2,5%. No obstante, estas modificaciones comenzaron en octubre, por lo que su efecto sobre la recaudación de 2024 fue limitado.

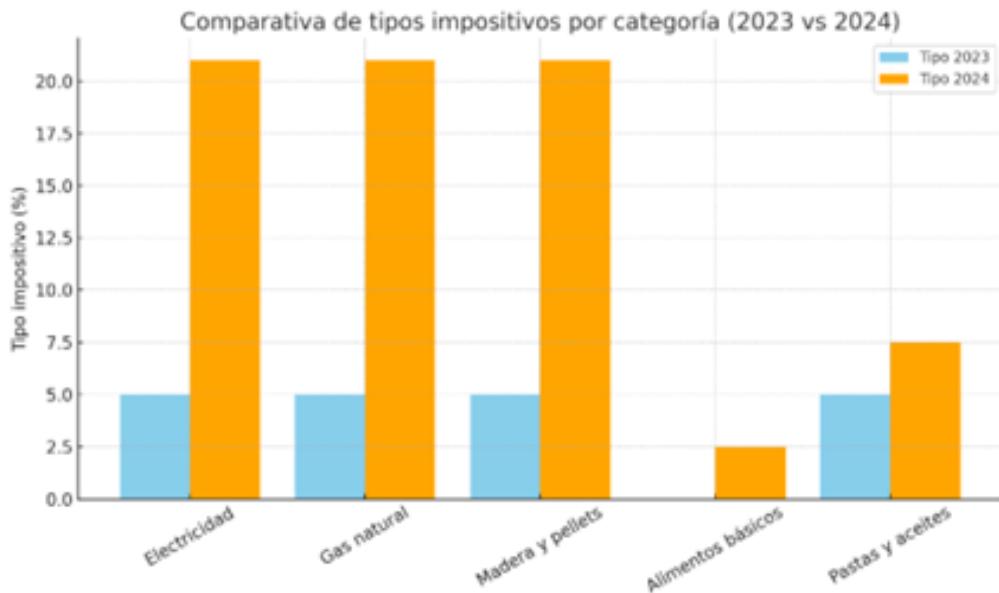
Los ingresos brutos aumentaron un 5,2%, mientras que las devoluciones realizadas descendieron un 0,8%, contribuyendo así al crecimiento neto de los ingresos en caja. Cabe destacar que los ingresos por aplazamientos se incrementaron en un 16%, mientras que las devoluciones mensuales cayeron un 2,7% y las anuales aumentaron un 6,6%.

Por tipo de contribuyente, el mayor crecimiento del IVA en caja se observó en declaraciones trimestrales (6%), frente al 4% de las declaraciones mensuales, reflejando el desfase temporal en el impacto de los cambios normativos entre grandes empresas y pymes.

Gráfico 4.1.2.

³¹Informe anual de recaudación tributaria, Impuesto sobre el Valor Añadido, 2024.

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. ANÁLISIS DE SUS RECIENTES MODIFICACIONES.



Fuente: elaboración propia.

En el ejercicio 2025, se han producido diversas modificaciones en los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), motivadas principalmente por la finalización de las medidas fiscales extraordinarias adoptadas en ejercicios anteriores para paliar los efectos de la crisis energética e inflacionaria. A continuación, se detallan los principales cambios, conforme a la información publicada por la Agencia Tributaria³²:

En el ámbito de los productos alimenticios, se ha restablecido el tipo superreducido habitual del 4% para los alimentos básicos —como pan, leche, huevos, frutas y verduras—, tras la aplicación transitoria de un tipo reducido del 2%. En el caso del aceite de oliva, se consolida su tributación al 4%, integrándose de manera definitiva en el grupo de bienes sujetos a este tipo impositivo. Por otro lado, los aceites de semillas y las pastas alimenticias pasan a tributar al 10%, lo que supone un incremento respecto al tipo del 7,5% que se venía aplicando de forma excepcional, en línea con la retirada progresiva de dicha bonificación.

En cuanto a los suministros energéticos, se revierte la aplicación de tipos reducidos que rigieron en los últimos ejercicios. Así, tanto la electricidad como el gas natural volverán a estar gravados con el tipo general del 21% a partir de 2025, una vez concluidas las medidas fiscales de carácter extraordinario.

Respecto al régimen de recargo de equivalencia, también se han producido ajustes. En el caso de productos gravados al tipo superreducido del 4%, el recargo se eleva del 0,26% al 0,5%. Para los bienes sujetos al tipo reducido del 10%, dicho recargo se incrementa del 1% al 1,4%.

Por último, en lo relativo a los alquileres turísticos, los arrendamientos de corta duración —aquellos cuya duración sea inferior a 30 días— estarán sujetos al tipo general del 21%

³² Modificación Tipos impositivos Sistema DIVA por el Real Decreto –ley 4/2024, de 26 de junio. Extraído de: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/aduanas/novedades/2024/noviembre/27/modificacion-tipos-impositivos-sistema-diva-junio.html?utm_source=chatgpt.com

desde 2025. Esta medida responde al propósito de equiparar su tratamiento fiscal al aplicable a los servicios de hostelería.

En conclusión, la evolución reciente de los tipos impositivos del IVA pone de manifiesto la función del tributo como instrumento de ajuste ante coyunturas económicas excepcionales, como las crisis energética e inflacionaria. Las medidas adoptadas entre 2021 y 2024, centradas en la aplicación temporal de tipos reducidos permitieron mitigar parcialmente el impacto del encarecimiento de bienes esenciales sobre el consumidor, si bien ello se tradujo en una merma significativa de la recaudación. La progresiva reversión de estas medidas, iniciada en 2024 y consolidada en 2025, ha generado un repunte en los ingresos tributarios, especialmente como consecuencia del restablecimiento del tipo general en suministros energéticos y de la recuperación de tipos más elevados en determinados productos alimenticios. Esta dinámica evidencia la estrecha relación entre la política fiscal aplicada a través del IVA y las prioridades económicas del momento, así como su impacto directo sobre el equilibrio entre gasto público e ingresos.

4.1.3. Impacto fiscal.

El análisis del impacto fiscal derivado de las modificaciones en los tipos impositivos del IVA entre 2021 y 2025 permite observar una correlación directa entre las decisiones de política fiscal y la evolución de la recaudación tributaria.

Durante los años 2021 a 2023, las medidas extraordinarias adoptadas —como la reducción de tipos en electricidad, alimentos básicos, productos energéticos y de higiene— respondieron a la necesidad de contener los efectos inflacionarios. Estas medidas implicaron una significativa pérdida de recaudación. Según el informe de la Agencia Tributaria correspondiente a 2023, el impacto negativo estimado en los ingresos por IVA fue de 2.452 millones de euros, lo que supuso una reducción del tipo efectivo en un 4,4%. A pesar de que el gasto final se mantuvo al alza, el efecto en la recaudación fue amortiguado por la aplicación de estos tipos reducidos.

En 2024 se inició la reversión progresiva de dichas medidas. El tipo aplicado a la electricidad aumentó del 5% al 21% en el primer semestre del año; el gas natural y productos similares recuperaron también el tipo general del 21%. Asimismo, ciertos alimentos como pastas y aceites dejaron de estar parcialmente exentos, aunque con efectos limitados sobre la recaudación total al tratarse de cambios introducidos en el último trimestre. El resultado fue un incremento del 7,9% en los ingresos por IVA, debido tanto al aumento del gasto como al alza del tipo efectivo en un 1,4%.

En 2025 se consolidó el retorno al régimen impositivo habitual: se eliminan las bonificaciones transitorias y se re establecen los tipos superreducidos y generales según corresponda. Esto implica una estabilización de los ingresos a niveles previos a la crisis, aunque con una carga fiscal más equitativa. El impacto fiscal, por tanto, se traduce en una recuperación de la capacidad recaudatoria del sistema tributario, sin aumentar los tipos por encima de los niveles legales previos, sino simplemente restaurando la normalidad tras un periodo de intervención fiscal.

4.2. ORDEN DE MÓDULOS.

La Orden HAC/1347/2024³³, publicada en el Boletín Oficial del Estado (BOE) con fecha

³³ Orden HAC/1347/2024, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2025 el

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. ANÁLISIS DE SUS RECIENTES MODIFICACIONES.

de 30 de noviembre de 2024, establece la regulación aplicable al método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) para el ejercicio 2025. Esta normativa mantiene la estructura esencial del régimen de módulos vigente en ejercicios anteriores, si bien incorpora una serie de ajustes técnicos y medidas excepcionales en respuesta a circunstancias sobrevenidas, como fenómenos meteorológicos adversos.

En términos generales, la orden mantiene los signos, índices y módulos del ejercicio 2024, evitando así una modificación sustancial del régimen. No obstante, se destaca la reclasificación de la actividad de producción de mejillón en batea, que pasa del Anexo II al Anexo I de la norma, considerándose en adelante una actividad agrícola, ganadera o forestal a efectos fiscales.

Asimismo, se prorroga la reducción general del 5% sobre el rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva. Esta medida, ya aplicada en ejercicios anteriores, tiene como finalidad mitigar el impacto de la inflación y otros factores económicos adversos sobre los pequeños empresarios y profesionales acogidos al régimen de módulos.

Tambien se establecen medidas extraordinarias por fenómenos climatológicos. En relación con los daños ocasionados por la DANA³⁴, que afectó a diversas zonas del territorio español entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024, se establece una reducción adicional del 25% sobre el rendimiento neto de módulos. Esta medida se aplicará a los contribuyentes que desarrollen su actividad en los municipios específicamente recogidos en la disposición correspondiente.

Igualmente, en el ámbito del IVA, se contempla una reducción del 25% en las cuotas devengadas por operaciones corrientes para las actividades afectadas por dicho fenómeno. Esta medida tiene por objeto reducir la carga fiscal efectiva sobre los sectores económicos más perjudicados por la situación meteorológica excepcional.

Una de las novedades más relevantes consiste en la eliminación de la compensación del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca del IVA en el cómputo del volumen de ingresos que determina la exclusión del régimen de estimación objetiva. Este cambio persigue una mayor coherencia entre los distintos criterios de magnitudes excluyentes aplicables a dicho régimen.

Por otra parte, se introducen ligeros ajustes en los índices de cuota devengada aplicables a determinadas actividades agrícolas y ganaderas, en consonancia con los tipos impositivos del IVA modificados para algunos productos alimenticios durante el ejercicio 2024.

Respecto a los plazos y procedimientos, los contribuyentes disponen hasta el 31 de diciembre de 2024 para ejercer la renuncia o revocación al método de estimación objetiva del IRPF y al régimen especial simplificado del IVA. Esta opción debe formalizarse mediante la correspondiente declaración censal (modelo 036 o 037).

método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA. Boletín Oficial del Estado, 288, 171978-172062.

³⁴ La DANA (Depresión Aislada en Niveles Altos) es un fenómeno meteorológico severo. El Gobierno ha declarado como zona catastrófica diversos municipios afectados, lo que justifica la adopción de medidas fiscales extraordinarias (Orden HAC/1347/2024, art. 3.5).

Adicionalmente, se mantiene la posibilidad de efectuar una renuncia tácita. Para el IVA, la renuncia tácita se configurará mediante la presentación en plazo de la declaración-liquidación del primer trimestre correspondiente al régimen general.

A modo de conclusión, puede afirmarse que las novedades introducidas por la Orden HAC/1347/2024 para el ejercicio 2025 en el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA reflejan una voluntad continuista por parte del legislador, pero con ajustes puntuales relevantes. La prórroga de los módulos y la reducción general del 5 % demuestran un enfoque de estabilidad fiscal en un entorno económico aún incierto, mientras que la introducción de medidas extraordinarias, como la reducción del 25 % para zonas afectadas por la DANA, evidencia una sensibilidad hacia situaciones excepcionales. Además, la modificación del cálculo de ingresos en relación con la compensación del régimen especial de agricultura supone un paso hacia una mayor coherencia normativa. En conjunto, estos cambios buscan equilibrar la simplificación administrativa con la justicia tributaria.

5. CONCLUSIONES.

A lo largo del presente Trabajo Fin de Grado se ha llevado a cabo un análisis riguroso del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), tanto desde una perspectiva teórica como práctica, atendiendo especialmente a las modificaciones legislativas más recientes y su impacto en el sistema fiscal español.

En primer lugar, se ha enmarcado el IVA dentro del sistema tributario español, contextualizándolo mediante los principios constitucionales que informan toda actuación impositiva, tales como la capacidad económica, la generalidad, la progresividad o la legalidad. Esta base teórica ha permitido comprender la naturaleza jurídica del tributo y su configuración como impuesto indirecto, real, instantáneo, proporcional, armonizado a nivel europeo y con un marcado carácter multifásico.

En segundo lugar, se ha realizado un estudio detallado del hecho imponible, distinguiendo con claridad los tres supuestos que lo conforman: entregas de bienes y prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias e importaciones. Esta delimitación ha puesto de manifiesto la complejidad del tributo en términos de territorialidad, sujetos pasivos y aplicación de exenciones o no sujetos.

La tercera parte del trabajo ha centrado su atención en las modificaciones normativas más relevantes introducidas entre 2021 y 2025, incluyendo las rebajas y posteriores restablecimientos de tipos impositivos en productos básicos, suministros energéticos y alquileres turísticos, así como las adaptaciones del régimen de recargo de equivalencia. Asimismo, se ha analizado el contenido de la Orden HAC/1347/2024, relativa al régimen de módulos, destacando su carácter continuista, pero con ajustes significativos ante fenómenos extraordinarios como la DANA.

Desde una perspectiva fiscal, los datos analizados reflejan cómo el IVA ha sido utilizado como herramienta de política económica para mitigar el impacto de coyunturas adversas, como la crisis inflacionaria o la crisis energética, mediante rebajas temporales que, si bien supusieron una merma recaudatoria, protegieron a los consumidores más vulnerables. No obstante, la reversión de dichas medidas ha permitido una progresiva recuperación de los ingresos tributarios, garantizando la sostenibilidad del gasto público sin alterar los principios estructurales del tributo.

En definitiva, puede concluirse que el IVA continúa siendo un instrumento esencial tanto para la financiación del Estado como para el desarrollo de políticas fiscales coyunturales. Su flexibilidad normativa, dentro de los límites impuestos por el Derecho de la Unión Europea, le confiere una capacidad de adaptación notable que lo convierte en un elemento central del sistema tributario moderno.

6. BIBLIOGRAFÍA.

Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2024. Orden HAC/1347/2024, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2025 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA. Boletín Oficial del Estado, 288, pp.171978–172062. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/o/2024/11/28/hac1347>

Agencia Tributaria, 2024. Publicación de la Orden de módulos para 2025. Sede Agencia Tributaria. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-noticias/2024/diciembre/2/orden-modulos-2025.html>

Agencia Tributaria, 2024. Informe Anual de Recaudación Tributaria 2023. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

Agencia Tributaria, 2025. Informe Anual de Recaudación Tributaria 2024. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

Al1 Asesoría, 2025. Novedades del IVA en el régimen de módulos para 2025. Disponible en: <https://al1asesoria.es/2025/01/13/novedades-iva-2025/>

CEEI Elche, s.f. ¿Qué es el IVA?. Emprenemjunts. Disponible en: <https://ceeielche.emprenemjunts.es/?op=8&n=17119>

García Novoa, C., 2022. Régimen fiscal de los trabajadores autónomos y pymes en España. Cizur Menor: Aranzadi.

Martínez, J.A., 2021. El régimen de estimación objetiva en el IRPF: evolución y problemática. Revista Española de Derecho Financiero, (194), pp.49–72.

Vlex, s.f. Territorio de aplicación del IVA. Disponible en: <https://vlex.es/vid/territorio-iva-512751862>

Dirección General de Tributos, 2010. Consulta Vinculante V2338-10, de 27 de octubre de 2010. Ministerio de Hacienda.

Dirección General de Tributos, 2020. Consulta Vinculante V2526-20, de 22 de septiembre de 2020. Ministerio de Hacienda.