

Unidad Didáctica 3

**Base imponible y
tipo de gravament**

Contenido

1. La base imponible (Art. 78 a 83 LIVA, Art. 24 RIVA)
2. Tipos impositivos (Art. 90 y 91)

1. La base imponible (Art. 78 a 83 LIVA, Art. 24 RIVA)

1.1. Contraprestación (Art. 78.Uno LIVA)

La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

De tal forma que la contraprestación se define como el importe total percibido o a percibir como cantidad equivalente a los bienes entregados o servicios prestados. La prestación está compuesta por la entrega del bien o la prestación del servicio.

Para **determinar la base imponible** hay que tener en cuenta que:

- El **valor cuantitativo** de la base coincide con la contraprestación total.
- Incluye el **importe entregado** tanto por los destinatarios de la operación como por terceros.
- Para su determinación no hay **límite temporal** alguno.
- La cuantía de la base viene determinada tanto por las operaciones sujetas al impuesto como por las **exentas** del mismo.
- Si las operaciones se producen con **otras empresas** que a su vez tengan la consideración de clientes y proveedores, la base se establecerá de manera independiente de cada operación llevada a cabo.
- Si la contraprestación está sometida a **retención por IRPF**, la base es la que corresponda antes de ejecutar la misma.



Ejemplo

La empresa "CIROLA, S. L." ha vendido un dormitorio a un consumidor por un precio total de la operación asciende a 1.800 €, que se satisface de la siguiente forma:

- Entrega a cuenta de 200 € en el momento de formalizar el pedido;
- 600 €, al instalarse los muebles en su domicilio y;
- mediante el pago aplazado a tres meses del importe restante 1.000 €.

Sin entrar en otras consideraciones acerca del momento en que se produce el devengo del impuesto, la base imponible es el total de la contraprestación pagada o por pagar, es decir 1.800 €.



Ejemplo

Un notario ha intervenido en la formalización de una escritura pública de compraventa de un local de negocios adquirido por la empresa "AMARRO". Sus honorarios ascienden a 1.600 €.

La liquidación que corresponde por los servicios del notario es la siguiente:

Base imponible IVA	1.600,00
Cuota IVA: (1.600 x 21 %)	336,00
Retención (19 %)	- 304,00
<hr/>	
Total a cobrar	1.632,00 €

A partir del 1-1-2016 la retención será del 18 %.

Contraprestación no conocida o indeterminada (Art. 80.SEIS LIVA)

En los supuestos en los que la contraprestación no fuese conocida en el devengo del impuesto, a causa de no conseguir cuantificar los elementos que determinan la misma, el sujeto pasivo deberá establecer una de manera **provisional** basándose en las circunstancias de la operación, del valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Si el importe de la base definitivo no coincide con el establecido provisionalmente, deberá procederse a la **rectificación** de la misma.

Por tanto, bajo ningún concepto la base imponible puede quedarse sin determinar.

1.2. Conceptos integrantes de la base imponible (Art. 78. Dos LIVA)

La base imponible, tanto de las entregas de bienes como de las prestaciones de servicios, vendrán determinadas por la suma y resta de algunos conceptos sobre el precio, tales como:

- **Intereses:** forman parte de la base imponible del IVA cuando se den las siguientes circunstancias:
 - Que correspondan a un período anterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.
 - Que las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el art. 20.Uno.18.c), de la LIVA se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo.
 - Que la parte de la contraprestación no exceda del interés usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones.



Ejemplo

“UBRI, S. L.” es una empresa dedicada a la venta por correo de artículos para el hogar. Juan López ha comprado una robot de cocina cuyo precio asciende a 950 €, aplazando el pago mediante 24 cuotas de 50 € cada una, incluidos gastos de envío. En los recibos no se desglosan los intereses, ni tampoco se hace mención a los mismos en la publicidad.

Aunque se trata de un supuesto de entrega de bienes con aplazamiento del precio, al no desglosarse los intereses en los recibos, la base imponible de la operación es el importe total satisfecho por el cliente, es decir, 1.200 € (24 x 50 €). Dentro de la misma y como un gasto accesorio debe considerarse incluido el importe de los gastos de envío.

- **Gastos accesorios:** se incluyen en el concepto de contraprestación los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.



Ejemplo

Se envían mercaderías por importe de 12.000 €, habiéndose acordado que los gastos en que incurre el vendedor sean a cargo del destinatario, entre los que se incluyen los siguientes: transporte efectuado por el vendedor 500 €, y seguro de las mercancías por importe de 100 €. Todos estos gastos los incluye el vendedor en la factura.

La base imponible es de 12.600 €, ya que el importe del transporte y del seguro constituyen una mayor contraprestación.

- **Subvenciones:** forman parte de la base imponible las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto, las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.



Ejemplo

Un empresario recibe una subvención de 1 € por cada espectador que acuda a un espectáculo de magia. El precio de la entrada, sin impuesto, es de 9 €.

Al ser la subvención fijada antes de la operación y en función del número de espectadores, debe considerarse incluida dentro de la base imponible.

Por lo tanto:

Precio	9 €
Subvención	1 €
Base imponible	10 €
IVA 10 %	1 €
	<hr/>
Importe a pagar por el espectador	10 €

- **Tributos y gravámenes:** los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido. Lo dispuesto en este apartado comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.
- **Percepciones retenidas conforme a derecho:** las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al IVA.
- **Envases y embalajes:** son parte de la contraprestación el importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a

los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba.

- **Deudas:** el importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas.



Ejemplo

Una empresa tiene una deuda de 2.500 € con otra. Ante el impago acuerdan cancelarla mediante la entrega de una máquina que tiene un valor menor que la deuda. La base imponible aplicable a la entrega de la máquina será el importe de la deuda cancelada.

1.3. Conceptos no integrantes de la base imponible (Art. 78. Tres LIVA)

En esos supuestos, la contraprestación no se identifica, de forma exacta, con el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Por tanto, no se incluyen en la base imponible:

- **Indemnizaciones:** las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, por su naturaleza y función que no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.



Ejemplo

Un empresario que remite vehículos nuevos a un concesionario, a través de una empresa transportista. Un accidente deja los vehículos inservibles, por lo que es resarcido con una indemnización de 60.000 € por la compañía de seguros. Esta cantidad no es contraprestación de ninguna operación sujeta al IVA.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

No obstante, como los vehículos siguen siendo propiedad del remitente, el importe que pudiese obtenerse por la venta de los vehículos en el estado en que se encontrasen después del accidente sería una operación sujeta, como puede ser el caso de que los vehículos queden en poder del transportista.

Por lo tanto, para que exista la exclusión de una indemnización de la base imponible, es necesario que lo pagado no suponga la contraprestación de una operación sujeta al impuesto.

- **Descuentos y bonificaciones:** los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación en los supuestos donde las minoraciones de precio formen parte de remuneraciones de otras operaciones.



Ejemplo

Un supermercado tiene en marcha una promoción mediante la cual ofrece a sus clientes, por la compra de 6 uds. de un determinado producto, la entrega gratuita de dos unidades del mismo.

La base imponible es el importe de la contraprestación efectiva, es decir, el precio de la oferta por la compra de las 6 uds. del producto. No procede incrementar dicha base en el importe de las 2 uds. de regalo, pues en este caso, lo que existe es un descuento en especie.

En definitiva, la base imponible es el importe de la contraprestación percibida por el vendedor de los bienes.



Ejemplo

Un concesionario de vehículos entrega un automóvil en 22.400 € recibiendo, como parte del precio, el vehículo usado del comprador que valora en 2.000 €.

Por tanto, la única operación sujeta es la entrega del vehículo nuevo, se hará la liquidación aplicando la entrega del vehículo usado como pago de parte del precio.

BASE IMPONIBLE

Vehículo nuevo	22.400 €
IVA del 21 %	5.040 €
<hr/>	
Total	27.440 €
A deducir del vehículo usado	2.000 €
Diferencia	25.440 €

- **Sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente:** las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo. En estos casos el sujeto pasivo estará obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente los hubiera gravado.
- **Subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones,** no tendrán tal consideración los importes pagados por un tercero en contraprestación a dichas operaciones.

1.4. Falta de repercusión expresa del IVA en factura (Art. 78.Cuatro LIVA)

La repercusión del IVA debe cometerse a través de factura o factura simplificada, estableciéndose separadamente la base imponible y la cuota repercutida.

Cuando las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que graven las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior:

1. Los casos en que la repercusión expresa del impuesto no fuese obligatoria.
2. Los supuestos a que se refiere las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto.

1.5. Casos especiales de cálculo de la base imponible (Art. 79 LIVA)

Como hemos visto anteriormente, para calcular la base imponible del impuesto se toman unas directrices generales basadas en el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto procedente del destinatario o de terceras personas, pero además de estas, existen una serie de reglas especiales para la determinación de la base imponible.

Contraprestación no dineraria

En todas aquellas operaciones cuya contraprestación no consista en dinero tendrá la consideración bases imponibles el importe acordado por entre las partes (expresado en dinero).

Salvo prueba en contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas para los autoconsumos de bienes y servicios (art. 79.Tres y Cuatro de la LIVA).

En aquellos supuestos en que la contraprestación consista parcialmente en dinero, la base imponible será el resultado de sumar el importe acordado entre las partes por la parte no dineraria de la contraprestación (expresado en dinero) más el importe de la parte dineraria.



Ejemplo

Un empresario desea adquirir una nave industrial de 300 m² a una empresa. En pago de la misma entregaría un solar, situado en otro municipio, cuyo valor asciende a 42.000 €, y una cantidad en metálico de 12.000 €.

El valor acordado por la partes para la nave industrial es de 60.000 €.

Valor acordado por la nave industrial: 60.000 €

Valor de la contraprestación, parte no dineraria (solar), y el metálico:

Parte dineraria	12.000 €
Valor de mercado del solar	<u>42.000 €</u>
Total	54.000 €

La base imponible es la mayor de las dos cantidades: 60.000 €.

Pago de un precio único por bienes y servicios de diversa naturaleza

En la entrega de diversos bienes o prestación de servicios dentro de una misma operación y por un precio único (incluidos los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial), la base imponible de cada uno de los bienes o servicios se determinará en proporción al valor de mercado de los mismos. Esto no será de aplicación cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto.

En el caso, en el que el precio no concuerde con los distintos valores de mercado de los bienes entregados o servicios prestados, se tiene que distribuir el precio, que compone la base imponible de la operación, en proporción a los valores de mercado que correspondan.

Autoconsumo

La base imponible de los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes (art. 9.1.º y 3.º LIVA), se determinará según las siguientes reglas:

- Bienes entregados **en el mismo estado** en que fueron adquiridos, sin ser sometidos a procesos de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta: la base imponible será la que se hubiese fijado para su adquisición. En el supuesto de ser un bien importado, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto en la importación de los mismos.
- Bienes **sometidos a procesos** de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta antes de su transmisión: la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados para la obtención de los mismos, incluidos los gastos de personal.
- Bienes que **hayan experimentado alteraciones** por utilización, deterioro, obsolescencia, etc., antes de su entrega: la base imponible será el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

Operaciones vinculadas

En aquellas operaciones donde exista vinculación entre las partes, la base imponible vendrá determinada por el valor normal de mercado.

Se puede afirmar que una operación será calificada como vinculada siempre que exista una persona o entidad vinculada y por el art. 79.Cinco de la LIVA se establece que la vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho, y concretamente:

- Cuando una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos impuestos.

- En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.
- En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.
- En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado.
- En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

El valor de mercado será el precio acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia para la adquisición de un bien o un servicio comparable. En aquellos supuestos en los que no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, el valor de mercado se podrá determinar:

- En relación a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de adquisición o compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.
- En relación a las prestaciones de servicios, será la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.



Ejemplo

La empresa “PATRUS, S. L.”, dedicada al sector de los electrodomésticos realiza una liquidación de los stocks de productos acabados procedentes, tanto de su propia fábrica, como de los producidos por otros fabricantes con su propia marca. Todas las existencias fueron vendidas a empleados y accionistas de la sociedad (todos ellos consumidores finales). Aunque se trataba de productos de gama actual, en todas las ventas se aplicó un descuento del 75 % del precio de mercado.

Tanto las ventas a los socios como en las efectuadas a su personal existe vinculación. Existiendo, además, un precio inferior al de mercado (75 %), resulta aplicable la regla especial. La base imponible de estas entregas se determina conforme al valor de mercado de dichas entregas, es decir, por el 100 %.

1.6. Modificación de la base imponible (Art. 80 LIVA)

La base imponible, fijada conforme a lo epígrafes anteriores, se puede modificar cuando ocurran una serie de supuestos, tales como:

- Se podrá reducir el importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

Ejemplo: la empresa “LEO” compra mercadería por valor de 1.000 €, a los que se le añaden embalajes que pueden devolverse por valor de 100 €. En el pedido siguiente, la empresa devuelve los envases. En la primera compra, la base imponible está constituida por el importe de la mercadería y de los embalajes, es decir, 1.100 €. Al devolver los embalajes en la realización del segundo pedido, se recogerá en la nueva factura emitida el importe de los embalajes devueltos sin necesidad de emitir una factura rectificativa.

Además se podrá reducir también de la base imponible los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

Ejemplo: la empresa DIPA vende mercadería a su cliente por valor de 800 €. Al cabo de unos días le comunicamos que por haber alcanzado un nivel de compras, tendrá un descuento por valor de 100 €. Por ser un descuento por alcanzar un determinado volumen de compra, debe expedirse una factura rectificativa determinando el período al que hace referencia.

- Se modificará la base imponible por la cuantía correspondiente y necesaria, ante una resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio por aquellas operaciones que queden sin efecto total o parcialmente o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado.
- Ante el impago de las cuotas repercutidas al destinatario de las operaciones sujetas al impuesto, la **base imponible se podrá reducir** siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. Dicha modificación se realizará en el plazo de los dos meses siguientes al plazo máximo de un mes (desde la publicación en BOE del auto de declaración de concurso) para el llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración

concurstal la existencia de sus créditos (art. 21.1.5º de la Ley 22/2003, Concursal).

El acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente, siempre y cuando se concluya el concurso por alguna de las siguientes causas:

- Una vez firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso.
 - En cualquier estado del procedimiento, cuando se compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio o que ya no existe la situación de insolvencia.
 - Una vez terminada la fase común del concurso, cuando quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos.
- También se podrá reducir proporcionalmente la base imponible, en el plazo de los tres meses siguientes a los plazos expuestos a continuación, por aquellos créditos correspondientes a las cuotas repercutidas en operaciones gravadas que sean total o parcialmente incobrables.
- El art. 80.Cuatro.A) de la LIVA determina que un crédito tiene la consideración de incobrable total o parcialmente, cuando:
- El transcurso de un año, o de 6 meses a un año para empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones sea inferior a 6.010.212,04 €, desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del mismo. En operaciones a plazos o con precio aplazado también se exigirán los períodos anteriores para el vencimiento del plazo o plazos impagados. En operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja los períodos anteriores se entenderán cumplidos en la fecha del devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre.

- Que el incobro total o parcial quede reflejado en sus correspondientes libros registros.
 - Que el destinatario de la operación sea un empresario o profesional o que la base imponible de la operación sea superior a 300 €.
 - Que el sujeto pasivo haya reclamado judicialmente o por requerimiento notarial al deudor.
- La modificación de la base imponible deberá comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.
 - Llevada a cabo la reducción de la base imponible, no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación excepto:
 - Cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional.
 - Cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, por lo que la base deberá modificarse nuevamente al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que repercuta la cuota precedente.

En los dos supuestos anteriores de modificación de la base imponible (auto de declaración de concurso e incobros totales o parciales de créditos), se deberán tener en cuenta que **no procederá la modificación** de la misma cuando:

- Se trate de créditos que disfruten de garantía real; créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución; entre personas o entidades vinculadas (art. 79.Cinco LIVA); o adeudados o afianzados por Entes públicos.
- El destinatario de las operaciones no esté establecido en TAI, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

- Tampoco procederá la modificación de base imponible, de créditos correspondientes a las cuotas repercutidas en operaciones gravadas que sean total o parcialmente incobrables (art. 80.Cuatro LIVA), con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto.
- Se lleve a cabo un pago parcial anterior a la modificación, entendiéndose el IVA incluido en las cantidades percibidas.
- La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que impliquen una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas según lo dispuesto en el artículo 114.Dos.2º LIVA, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública. Si el destinatario no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible.

En la modificación de la base imponible derivada de auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto, así como en los demás casos en que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, deberá cumplir con los requisitos establecidos en el art. 24 del RD 1624/1992, que establece que:

- En los supuestos de declaración de concurso de acreedores, se deberá enviar a la administración concursal una copia de la factura rectificativa en el plazo de un mes.
- La modificación de la base imponible deberá ser comunicada por el deudor y el acreedor a la Agencia Tributaria de forma telemática.

1.7. Métodos de determinación de la base imponible (Art. 81 LIVA)

Con carácter genérico, la base imponible se establecerá en régimen de estimación directa, sin más singularidades que las establecidas en la LIVA y en las normas reguladoras del régimen de estimación indirecta de las bases imponibles.

La aplicación del régimen de estimación indirecta abarcará el importe de las adquisiciones de bienes y servicios realizadas por el sujeto pasivo y el impuesto soportado correspondiente a las mismas.

Reglamentariamente, en los sectores o actividades económicas y con las limitaciones que se detallan, podrá instaurarse el régimen de estimación objetiva para la determinación de la base imponible.

Este régimen no se aplicará en las entregas de bienes inmuebles, en los autoconsumos internos, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes, en las importaciones ni en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del IVA es el destinatario de la operación.

En los supuestos de falta de presentación de las declaraciones-liquidaciones se estará a lo dispuesto en el artículo 168 de la LIVA sobre la liquidación provisional de oficio.

2. Tipos impositivos (Art. 90 y 91)

Tras haber realizado el cálculo de la base imponible, la **determinación de la cuota** será el resultado de aplicar a la misma el tipo impositivo que le corresponda, teniendo en cuenta la naturaleza de la operación de que se trate y de los bienes y servicios objeto de la misma.

Los tipos impositivos son los siguientes:

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

Las operaciones que no estén expresamente recogidas en la normativa que regula la aplicación de los tipos reducidos del 10 % y del 4 %, tributan por el IVA al tipo general del 21 %. No consta por tanto, una categoría específica de bienes y servicios a los que resulte aplicable el tipo general, sino que se trata de una aplicación por defecto.

2.1. Tipo general (21 %)

El tipo impositivo del 21 % compone el tipo general u ordinario. Su ámbito de aplicación no está definido de manera localizada, ya que **abarca** todas las operaciones gravables para las que no está previsto otro tipo distinto.

2.2. Tipo reducido (10 %)

El tipo reducido del 10 % se aplica a las operaciones que tengan por objeto determinadas categorías de bienes y servicios.

Se aplica el tipo del 10 % a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los siguientes bienes, así como a las ejecuciones de obra que tengan la consideración de prestación de servicios y como resultado inmediato la obtención de estos bienes:

- Las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que sean susceptibles de ser utilizados para la nutrición humana o animal, excepto las bebidas alcohólicas.
- Los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos a que se refiere el número anterior, directamente o mezclados con otros de origen distinto.
- Aquellos bienes que por sus características sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas, tales como: semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal que permitan la reproducción de animales o vegetales; fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección.
- Agua apta para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.
- Medicamentos de uso veterinario.
- Los productos farmacéuticos para uso directo por el consumidor final; compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticoncepti-

vos no medicinales; equipos médicos, aparatos y demás instrumental, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales.

- Las viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.
- Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.

Se aplicará el 10 % a las siguientes prestaciones de servicios:

- Los transportes de viajeros y sus equipajes.
- Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, excepto los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos.
- Los servicios o tareas llevadas a cabo en explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, según se enumeran en el art. 91.Uno.1.2.3º de la LIVA.
- Los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.
- Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desrati-zación de los mismos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales.
- La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación y museos, galerías de arte y pinacotecas.
- Las prestaciones de servicios de asistencia social llevadas a cabo por entidades de Derecho Público o entidades de establecimientos privados de carácter social reguladas en art. 20.Uno.8º de la LIVA (protección a la infancia y la juventud, asistencia a la tercera edad, etc.) cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo del 4 % de los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refieren las letras b), c), d) y e) del art. 15.1 de la Ley 39/2006, según se establece en el art. 91.Dos.2.3º de la LIVA.
- Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.
- Las exposiciones y ferias de carácter comercial.

Aplicación del IVA

- Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los requisitos establecidos.
- Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.
- La cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, conjuntos inmobiliarios o sectores de ellos arquitectónicamente diferenciados cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos, de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de estos servicios.

También se aplicará el 10 % a las siguientes operaciones:

- La construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas viviendas, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista. Así como las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados para las citadas viviendas que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.
- Las ejecuciones de obra consecuencia de contratos directamente formalizados entre las Comunidades de Propietarios de las edificaciones o partes de las mismas y el contratista, con o sin aportación de materiales, que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios de dichas edificaciones, siempre que dichas ejecuciones de obra se realicen sobre elementos comunes de dichas comunidades y el número de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios no exceda de dos unidades.
- La importación de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por: sus autores o derechohabientes; empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el art. 136 LIVA.
- La adquisición intracomunitaria de objetos de arte cuando el proveedor o proveedores de los mismos sean: los autores o derechohabientes; empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte.

2.3. Tipo superreducido (4 %)

Se aplica el tipo del 4 % a las siguientes operaciones:

- Los productos de primera necesidad, tales como: pan común; harinas panificables; la leche producida por cualquier especie animal, ya sea natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo; quesos; huevos; frutas, verduras, hortalizas, etc.
- Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único, salvo las excepciones recogidas en art. 91.Dos.1.2º de la LIVA.
- Medicamentos de uso humano.
- Vehículos para personas con movilidad reducida, así como sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad.
- Las prótesis, ortesis e implantes internos para personas con discapacidad.
- Viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes (máximo 2) y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente.
- Las viviendas que sean adquiridas por las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y que apliquen el régimen especial previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (reguladas en su Título VII, Capítulo III).

Se aplicará el 4 % a las siguientes prestaciones de servicios:

- Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas, así como servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con discapacidad y de los vehículos a motor.
- Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje.
- Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refiere art. 15.1 letras b), c), d) y e) de la Ley 39/2006.



Ejemplo

La empresa “PATER, S. L.”, el día 25 de junio de 20XX realizó las siguientes entregas de bienes. Los tipos impositivos a aplicar serían:

- Leche condensada (10 %)
- Queso fundido en porciones (4 %)
- Pañales para bebés (21 %)
- Ropa de niño (21 %)
- Pulseras de oro (21 %)
- Semilla de flores (21 %)
- Masa de pan común congelada (4 %)
- Cerveza sin alcohol (21 %)

Además el mismo día ha soportado cuotas del impuesto correspondiente a las siguientes operaciones:

- Transporte de mercancías (21 %)
 - Transporte de un viajero y su equipaje (10 %)
 - Restaurante de cinco tenedores (10 %)
 - Arrendamiento de una vivienda calificada como protección oficial de régimen especial (4 %)
-



Ejercicios de repaso y autoevaluación

1. Pedro G. ha formalizado un contrato de compra de un apartamento en la playa. El importe total del mismo asciende a 90.000 €. En el momento de la entrega del apartamento ha pagado 18.000 €, subrogándose en un préstamo hipotecario otorgado por una entidad financiera por importe de 60.000 € a siete años, cuyos intereses ascienden a 7.200 €. La promotora le financia los 12.000 € restantes, ascendiendo los intereses a 1.800 €. Tanto la entidad financiera como la promotora aplican intereses de mercado, si bien esta última más elevados, emitiendo ambas empresas documentos de cobro con el correspondiente desglose de intereses y amortización, conforme a las tablas de financiación acordadas. ¿Cuál sería la base imponible de dicha operación?

2. “Muebles Hijano, S. A.” ha realizado una entrega de muebles a un cliente por importe de 6.000 €, acordándose la forma de pago mediante un efecto a 90 días, devengándose un cargo por intereses de 120 €. Llegado el vencimiento el efecto no es atendido, produciéndose unos gastos de devolución de 150 € y emitiéndose un nuevo efecto a 30 días, en el que se incluyen unos intereses moratorios de 40 €. Determinar la base imponible de dicha operación.

3. La inmobiliaria PROMOSA transmite un solar por un importe de 1.200.000 €. Dicho solar está gravado con una hipoteca de 200.000 €. Al formalizar la operación de compraventa, el adquirente se subroga en la citada hipoteca, entregando el comprador al vendedor un cheque por importe de 1.000.000 €. ¿Cuál es la base imponible de dicha transacción?

4. La empresa “INFONEX” ha formalizado un contrato de arrendamiento de un local comercial en bruto, por un plazo de 6 años, habiéndose fijado el importe de la renta en 1.500 € mensuales. Dado que el local precisa de la realización de ciertas obras de acondicionamiento, en el contrato de arrendamiento se ha acordado que el importe de las mismas se deducirá de la renta mensual, distribuyendo su importe durante los 2 primeros años de duración del mismo. El importe de las citadas obras asciende a 12.000 €. Determinar la base imponible del arrendamiento.

5. El 12 de junio se entregan y cobran mercancías a un cliente con una base imponible calculada de 18.000 € y embalajes por un valor de 1.200 €. El 6 de agosto el cliente devuelve embalajes defectuosos por un importe de 200 €. En esta operación, ¿se produce una modificación de la base imponible?

6. Un empresario tiene contabilizado y pendiente de cobro desde el 16 de septiembre de 20XX un crédito por 8.000 € frente a un cliente y otro por 24.000 € frente a un ayuntamiento. Ambos han sido reclamados judicialmente. A 25 de septiembre de 20X1 se plantea la posibilidad de recuperar el IVA correspondiente a ambas operaciones. ¿Procederá la modificación de la base imponible en ambas operaciones?

7. Determinar los tipos impositivos aplicables a los siguientes bienes y prestaciones de servicios:

- Gafas de sol.
- Pan de molde.
- Pescado fresco.
- Cremas de belleza.
- Coche BMW.
- Leche maternizada utilizada en alimentación infantil.
- Vino para cocinar.
- Animales para engorde.
- Pintura de fachada de edificio.
- Entrega de solares para viviendas.
- Obras de alicatado para arrendamiento.
- Entrega por el promotor "PROMISA" de viviendas de protección oficial de régimen especial.
- Vehículos para personas con movilidad reducida.

