

MÓDULO V. El Impuesto sobre el Valor Añadido

Lección 4. IVA. Base imponible y Tipo impositivo

GUIA DE ESTUDIO

Violeta Ruiz Almendral

Tiempo de lectura: 35 minutos

Lección 4. IVA. Base imponible y Tipo impositivo	1 -
1. La base imponible	2 -
1.1. El tratamiento de los intereses.....	5 -
1.2. Referencia a las subvenciones vinculadas al precio	6 -
1.3. Conceptos excluidos de la base imponible.....	7 -
1.4. Las reglas especiales de la base imponible.....	8 -
2. La modificación de la base imponible	12 -
3. Los tipos de gravamen	14 -
3.1. Los tipos reducidos	15 -
3.2. Los tipos especialmente reducidos.....	15 -
3.3. Referencia a los tipos vigentes en la actualidad.....	16 -
3.4. El principio de neutralidad y su aplicación jurisprudencial	18 -
3.5. El tipo aplicable en el tiempo (art. 90.dos LIVA)	19 -

Lección 4. IVA. Base imponible y Tipo impositivo

La cuantificación del IVA es sencilla en apariencia: el tipo de gravamen, proporcional, se aplica sobre la base imponible, de lo que resulta la cuota. No hay aquí reducciones de la base imponible ni diferentes deducciones en la cuota, como sucede con el IS o en el IRPF. Basta así determinar dos magnitudes: importe de la operación a efectos del impuesto (base imponible), y porcentaje aplicable (tipo de gravamen).

La base imponible se regula en los arts. 78 a 83 de la LIVA, según el esquema previsto en los arts. 73 a 92 de la Directiva. Los tipos de gravamen se regulan en los arts. 90 y 91 LIVA, partiendo del marco que dibuja el Título VIII de la Directiva (arts. 93 a 130), en los que se fija el margen de actuación con que cuentan los Estados miembros.

En este punto, debe tenerse en cuenta que el efecto de la armonización en el IVA es distinto según el elemento del tributo. Así, mientras la base imponible está estrechamente armonizada, en el caso de los tipos de gravamen hay en la práctica un margen mayor de configuración nacional. Esto contribuye a explicar que se mantenga el régimen, inicialmente transitorio, de operaciones intracomunitarias.

1. La base imponible

La regla general es sencilla: según el art. 78.uno LIVA la base imponible del impuesto es el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo. Esta regla, transposición del art. 73 de la Directiva, encierra las siguientes ideas centrales que facilitan su comprensión:

La base imponible se identifica con la contraprestación total, esto es, el precio total del bien o del servicio, no con el valor añadido por cada operador en cada fase. Esto es importante porque la denominación del tributo puede inducir a confusión: el valor añadido se grava mediante el juego de repercusiones y deducciones a lo largo de la cadena, no porque la base imponible de cada operación se limite al margen del empresario.

El concepto de contraprestación es amplio y flexible, pensado para adaptarse a la operativa comercial real. Por ello, abarca todo lo que, en una operación, se recibe como contrapartida del bien o servicio entregado.

La doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha insistido en numerosas resoluciones en la naturaleza flexible y amplia del concepto de “contraprestación”: lo decisivo es el valor que las partes han atribuido a la prestación, no un valor estimado conforme a parámetros objetivos (por todas, STJUE de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or SARL, asunto C-151/13).

Por ello, la enumeración del art. 78.dos LIVA a las partidas que integran la contraprestación, no es una lista cerrada, sino que se enuncian los casos más

frecuentes (nótese que la norma dice “En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación...”), haciendo así referencia a que puede haber otros conceptos:

- *Gastos accesorios*. Comisiones, portes, transportes, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor del transmitente o prestador, derivado de la prestación principal o de las accesorias (art. 78.dos.1.º LIVA).

La accesoriedad implica que la prestación complementaria carece de autonomía económica para el cliente, de modo que sólo cobra sentido como instrumento para disfrutar mejor de la principal. entre otras, STJUE de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96, *Card Protection Plan*)

- *Subvenciones* vinculadas directamente al precio (art. 78.dos.3.º LIVA).
- *Tributos o gravámenes* que recaigan sobre las mismas operaciones, con dos únicas excepciones: el propio IVA y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (art. 78.dos.4.º LIVA). Los Impuestos Especiales de fabricación (alcohol, hidrocarburos, tabaco) sí se integran en la base imponible, generando el conocido efecto técnico de impuesto sobre impuesto.
- Las *percepciones retenidas* con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas (art. 78.dos.5.º LIVA): por ejemplo, cantidades como las arras retenidas por el vendedor ante el desistimiento del comprador.
- El importe de los *envases y embalajes*, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios (art. 78.dos.6.º LIVA). Si con posterioridad se produjera la devolución, opera la modificación de la base imponible del art. 80.uno.1.º LIVA.
- Las *deudas* asumidas por el destinatario como contraprestación total o parcial de la operación (art. 78.dos.7.º LIVA): si el adquirente, en pago del precio, se hiciera cargo de una deuda previa del transmitente, esa cuantía también formaría parte de la contraprestación.

1. Ejemplo

Destilerías del Tajo, S.L. situada en Aranjuez, acuerda con Hoteles Mediterráneo, S.A., una empresa de Málaga, el suministro de 1.500 botellas de ginebra para abastecer los hoteles del grupo durante la temporada estival.

La factura emitida el 15 de abril del año 1 presenta el siguiente desglose:

Concepto	Importe (euros)
Precio de la ginebra (1.500 botellas a 18 euros cada una)	27.000
Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas	4.350
Transporte desde la destilería (Aranjuez) al almacén central del cliente (Málaga)	900
Seguro del transporte contratado por la destilería y repercutido a la empresa de Málaga	250
Cajas de madera entregadas con la mercancía (con compromiso de devolución)	450
Base imponible IVA (art. 78 LIVA)	32.950
IVA repercutido al 21 %	6.919
Total factura	39.869

1) El transporte y el seguro son gastos accesorios al suministro principal.

Carecen de sustantividad económica autónoma para el cliente: éste no contrata el traslado de la mercancía ni su aseguramiento como prestaciones independientes valiosas en sí mismas, sino como instrumentos para recibir la ginebra en condiciones útiles. Se integran, por tanto, en la base imponible ex art. 78.dos.1.º LIVA, en línea con la jurisprudencia sobre prestaciones accesorias

2) El Impuesto Especial sobre el Alcohol se incorpora a la base imponible por aplicación del art. 78.dos.4.º LIVA. Se produce así el efecto técnico de impuesto sobre impuesto: el IVA del 21 % se aplica sobre una magnitud que ya incluye la cuota del Impuesto Especial.

3) Las cajas de madera, pese a su carácter retornable, se integran en la base imponible en el momento del devengo (art. 78.dos.6.º LIVA).

Si el cliente las restituyera en el plazo convenido, no se trataría de una operación inversa, sino que procedería la modificación de la base imponible al amparo del art. 80.uno.1.º LIVA, con la consiguiente rectificación de la repercusión efectuada.

De forma adicional, supongamos que el contrato originario preveía la entrega de 2.000 botellas y que, antes del suministro, el cliente desistió respecto de 500 unidades, perdiendo unas arras de 1.000 euros entregadas en concepto de señal (conforme al art. 1454 del Código civil). La destilería retiene esa cantidad en aplicación de lo pactado: dicho importe se integra igualmente en la base imponible del IVA como percepción retenida con arreglo a derecho en los casos de resolución de la operación sujeta (art. 78.dos.5.º LIVA).

1.1. El tratamiento de los intereses

Los intereses que retribuyen el aplazamiento del pago plantean en la práctica problemas prácticos que deben tenerse en cuenta.

Para ello, debe distinguirse dos supuestos o momento temporales:

Hasta el momento de la entrega del bien o de la prestación efectiva del servicio, el precio se está formando. Si el adquirente realiza pagos anticipados, o si se conviene un aplazamiento que abarca este período previo, los intereses constituyen una parte de la contraprestación exigida por la operación, al estar vinculados a un período anterior al devengo y formar parte del precio convenido. En ese caso concreto, dichos intereses, que se han generado antes del devengo del impuesto (conocidos como intereses “intercalarios”, porque se intercalan entre la celebración del contrato y la entrega efectiva), son en realidad un componente del precio del bien, y por ello se integran en la base imponible del IVA.

Ahora bien, a partir del momento del devengo, la situación es distinta: el bien ya está en poder del adquirente, o el servicio ya se ha prestado. Si en ese caso todavía resta parte del precio por satisfacer, lo que existe es un crédito autónomo que el transmitente concede al adquirente. En este caso los intereses que retribuyen este aplazamiento no se incorporan al precio del bien o del servicio. La razón es que, en este caso, lo que retribuyen es una operación financiera de aplazamiento o demora en el pago, distinta de la operación principal de entrega de bienes o prestación de servicios, que ya sabemos que el ordenamiento considera exento [art. 20.uno.18.º.c) LIVA].

Por esta razón, el art. 78.dos.1.º, párrafo segundo, LIVA los excluye expresamente de la contraprestación, siempre y cuando se den estos cuatro requisitos que deben concurrir de forma cumulativa:

- Que dichos intereses correspondan a un período posterior al devengo de la operación.
- Que retribuyan operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago.
- Que consten de forma separada en la factura emitida por el sujeto pasivo.
- Y, que no excedan del tipo usualmente aplicado en el mercado para operaciones similares: el exceso sobre el tipo de mercado pierde la consideración de interés y vuelve a integrarse en el precio.

2. Ejemplo

Una empresa textil contrata el 1 de marzo la adquisición de una línea de producción cuya fabricación a medida tomará seis meses. El precio pactado es de 200.000 euros, con la siguiente forma de pago: 50.000 euros al firmar el contrato, 50.000 euros el 1 de junio (durante la fabricación) y 100.000 euros una vez recibida la maquinaria, el 1 de septiembre, en doce mensualidades de 8.333 euros más intereses.

Los intereses pactados sobre los pagos previos a la entrega ascienden a 1.500 euros; los correspondientes al aplazamiento posterior, a 4.800 euros.

La base imponible de la operación, devengada el 1 de septiembre con la puesta a disposición del bien (art. 75.uno.1.º LIVA), comprende 201.500 euros: el precio del bien y los intereses intercalarios.

Los 4.800 euros correspondientes al aplazamiento posterior a la entrega, consignados separadamente en factura, no forman parte de la base imponible, al constituir la remuneración de una operación financiera exenta.

1.2. Referencia a las subvenciones vinculadas al precio

El art. 78.dos.3.º LIVA califica como integrantes de la contraprestación a las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas, entendiendo por tales las establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de servicios prestados, cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

La razón de su inclusión es coherente con la definición legal: la base imponible es lo que el empresario recibe efectivamente, con independencia de quién lo satisfaga; si la subvención completa el precio que paga el destinatario, ambas magnitudes integran la contraprestación.

El TJUE ha matizado los requisitos. La sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or SARL, asunto C-151/13, declara que basta con la existencia de un vínculo directo entre

la prestación y la contrapartida obtenida, sin que sea necesario que la determinación cuantitativa de la subvención preceda a cada operación individualmente considerada. Lo decisivo es que el mecanismo de determinación esté predefinido. La Dirección General de Tributos ha asumido este criterio en consultas como la V4149-15.

3. Ejemplo

Una cooperativa hortofrutícola recibe una ayuda de 0,20 euros por cada kilogramo de fruta de variedad autóctona comercializada en el mercado interior.

El precio facturado al mayorista es de 1,80 euros por kilo, sujeto al tipo del 4 por 100. La base imponible no son los 1,80 euros que figuran en la factura, sino 2,00 euros: el precio pagado por el destinatario y la subvención percibida del tercero.

La cuota repercutida al mayorista es de 0,08 euros (4 por 100 sobre 2,00), de modo que el adquirente paga finalmente 1,88 euros, importe inferior a la base imponible porque la subvención no la satisface él.

1.3. Conceptos excluidos de la base imponible

El art. 78.tres LIVA enumera las partidas que no se integran en la base imponible, completando así la delimitación del concepto de contraprestación, y confirmando su adaptación al ámbito comercial.

- Las indemnizaciones que, por su naturaleza y por su función, no supongan estrictamente una contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas.

La calificación como indemnización propiamente dicha exige que la cantidad pretenda resarcir un daño y no retribuir una operación: la frontera no siempre es nítida y exige examinar la causa económica subyacente. Si la suma satisface un perjuicio sin contraprestación correlativa, queda fuera del IVA. Ahora bien, si encubre el pago de una operación, se integra en la base imponible.

- Los descuentos y bonificaciones concedidos previa o simultáneamente al momento de la operación y en función de ella, justificados por cualquier medio de prueba admitido en derecho. La regla cede cuando la minoración de precio constituye, en realidad, la remuneración de una operación distinta (por ejemplo, retribución de servicios de promoción).
- Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso (los denominados *suplidos*). El sujeto pasivo deberá justificar documentalmente la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá deducir el IVA que eventualmente los hubiera gravado.

1.4. Las reglas especiales de la base imponible

El art. 79 LIVA se refiere a aquellos supuestos en los que el precio no resulta del juego ordinario de la oferta y la demanda y, por tanto, la regla general del art. 78 LIVA no permite cuantificar adecuadamente la operación.

○ *Operaciones con contraprestación no dineraria*

Cuando la contraprestación no consiste en dinero, el art. 79.uno LIVA fija como base imponible “el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes”. Esta solución responde a la doctrina sentada por el TJUE en la Sentencia de 19 de diciembre de 2012, Orfey Balaria EOOD, asunto C-549/11. El Tribunal advirtió que recurrir al valor normal de mercado constituye una técnica excepcional, justificada únicamente cuando concurren vínculos personales, familiares, financieros o jurídicos estrechos entre las partes. En condiciones ordinarias, la base imponible se identifica con el valor que las partes han convenido.

La LIVA introduce en este punto una presunción *iuris tantum*: salvo prueba en contrario, la base imponible coincidirá con los importes resultantes de aplicar las reglas del autoconsumo (arts. 79.tres y 79.cuatro LIVA). La presunción opera como criterio supletorio cuando no consta acuerdo expreso sobre el valor dinerario.

Si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, la base imponible será la mayor de dos magnitudes: el importe acordado entre las partes, o la suma del importe dinerario más el valor que resulte de aplicar las reglas del autoconsumo a la parte no dineraria. La regla pretende evitar una infravaloración de la prestación dineraria para reducir artificialmente la base.

○ *Operaciones de distinta naturaleza por precio único*

Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, la base imponible correspondiente a cada uno se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados (art. 79.dos LIVA). La regla resuelve los problemas que plantean los casos en que algunos elementos están exentos y otros no, o bien tributan a tipos distintos.

La regla no opera cuando los bienes o servicios constituyan prestaciones accesorias de una principal sujeta al impuesto: en tal caso, las accesorias siguen el régimen tributario de la principal. La distinción entre operaciones autónomas y prestaciones accesorias remite, de nuevo, al criterio del consumidor medio: si las prestaciones que acompañan

a la principal carecen de utilidad propia para el adquirente y sólo cobran sentido como medio de aprovechar mejor la principal, se consideran accesorias.

○ *La base imponible en el autoconsumo*

Conviene recordar brevemente en qué consiste el autoconsumo. Como se ha explicado ya, el IVA pretende gravar el consumo final. El empresario o profesional, al adquirir bienes y servicios para su actividad, soporta cuotas que tiene derecho a deducir, en el entendido que no es él el destinatario final del impuesto, que grava el consumo, y por tanto actuando como un eslabón en la cadena que conducirá los bienes hasta el consumidor. Ahora bien, si luego resulta que esos mismos bienes salen del circuito empresarial, por ejemplo, porque el empresario los destina a su uso privado, o los regala a un tercero o los emplea en operaciones que no generan cuota repercutida, se habrá producido un consumo final sin la correspondiente tributación también final del IVA, frustrando la lógica del impuesto y por tanto el principio de neutralidad.

Para corregir esta posible disfunción, y salvaguardar la aplicación del impuesto por igual a todas las operaciones similares, la normativa de IVA equipara determinados destinos de los bienes y servicios a una entrega o prestación sujeta al impuesto, aunque no medie contraprestación. Esta asimilación recibe el nombre de autoconsumo, como ya se ha visto en otra lección. Su función no es recaudatoria en sentido estricto, sino correctora: restablecer la neutralidad del sistema y evitar que la deducción inicial del IVA soportado se traduzca en una pérdida definitiva para la Hacienda Pública.

Como también se ha explicado ya, en la LIVA se distinguen dos modalidades. Existe autoconsumo externo cuando los bienes o servicios salen del patrimonio empresarial hacia un consumo privado del propio empresario o hacia terceros a título gratuito (art. 9.1.º, letras a) y b), LIVA para bienes, y art. 12 LIVA para servicios). Existe autoconsumo interno —únicamente respecto de bienes, no de servicios— cuando los bienes permanecen en el patrimonio empresarial, pero cambian de afectación: pasan de un sector diferenciado de actividad a otro (art. 9.1.º.c) LIVA), o se afectan a operaciones que limitan el derecho a deducir, o se incorporan como bienes de inversión (art. 9.1.º.d) LIVA).

Puesto que en el autoconsumo no hay estrictamente contraprestación, el art. 79.tres LIVA establece tres reglas escalonadas en función del estado del bien en el momento del autoconsumo:

- Bienes entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos. La base imponible será la fijada en la operación por la que se adquirieron. Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que prevaleció para la liquidación del IVA a la importación.

- Bienes sometidos a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta. La base imponible será el coste de los bienes y servicios utilizados para la obtención del producto final, incluidos los gastos de personal.
- Bienes cuyo valor ha experimentado alteraciones por utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa. La base imponible será el valor de los bienes en el momento de la entrega. Esta regla prevalece sobre las dos anteriores cuando concurra la alteración de valor.

4. Ejemplo

Una concesionaria de automóviles destina un vehículo nuevo, registrado como existencia, a uso particular y permanente del administrador de la sociedad. El vehículo había sido adquirido al fabricante por 28.000 euros más IVA hace catorce meses; durante este tiempo ha sido empleado como vehículo de cortesía y su valor de mercado ha descendido a 22.500 euros.

La afectación a uso particular es un autoconsumo externo (art. 9.1.º.a) LIVA).

Como el bien ha sufrido una alteración de valor, la base imponible no será la del precio de adquisición original, sino el valor del vehículo en el momento de la afectación: 22.500 euros. La cuota se calculará aplicando el tipo general.

○ Las operaciones entre partes vinculadas

En el impuesto sobre sociedades ya se ha examinado el concepto de vinculación y el régimen jurídico de las operaciones vinculadas. En el IVA, la razón de fondo es la misma: la posibilidad de que el precio acordado no responda al juego ordinario de la competencia, sino a la conveniencia interna del grupo familiar, societario o económico al que las partes pertenecen. Sin embargo, las consecuencias jurídicas, el perímetro o concepto de vinculación y la finalidad de la norma son distintos. De forma muy simplificada, mientras que en el IS el ajuste a valor de mercado es casi automático, en el IVA se aplica bajo un régimen mucho más selectivo.

La regla del art. 79.cinco LIVA, persigue ante todo preservar la neutralidad del impuesto y la igualdad competitiva entre operadores.

El razonamiento, expuesto de forma sencilla, es el siguiente. El IVA descansa sobre el equilibrio entre repercusión y deducción. Cuando una empresa fija con un vinculado un precio inferior al de mercado, dos consecuencias pueden producirse, ambas distorsionadoras: si el vinculado adquirente no puede deducir totalmente las cuotas, ese precio reducido le ahorra IVA no recuperable, ventaja inaccesible para un competidor que opere en condiciones de mercado; si el transmitente aplica la regla de

prorrata, la fijación de un precio reducido o elevado puede mejorar artificialmente su porcentaje de deducción.

Por ello, la regla no se aplica indiscriminadamente, sino solamente cuando concurre alguno de los siguientes presupuestos:

- Cuando el destinatario no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto y la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
- Cuando el transmitente aplique la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genera derecho a deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
- Cuando el transmitente aplique la regla de prorrata y, tratándose de una operación que sí genera derecho a deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

En todos estos supuestos, la base imponible será el valor normal de mercado, entendido como aquel que habría pagado en condiciones de libre competencia un cliente independiente, en la misma fase de comercialización y en el momento en que se realiza la operación, dentro del territorio de aplicación del impuesto. La regla, vista en conjunto, no es tanto un mecanismo punitivo de la elusión cuanto una garantía de la integridad del propio sistema del IVA.

El concepto de vinculación abarca, conforme al precepto, las operaciones entre el sujeto pasivo y su cónyuge o parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive; entre la sociedad y sus socios, partícipes o miembros; entre entidades sin fines lucrativos y sus fundadores, asociados, patronos, representantes o miembros de los órganos de gobierno; y otras categorías legalmente tipificadas.

○ *Las operaciones de comisión*

Las reglas de los apartados seis a nueve del art. 79 LIVA se refieren a los supuestos de mediación. La regulación distingue, en primer lugar, según el comisionista actúe en nombre propio o en nombre del comitente; y, en segundo lugar, según se trate de comisión de venta o de compra.

La distinción no es meramente terminológica: cuando el comisionista actúa en nombre propio, hay dos operaciones encadenadas a efectos del IVA; cuando actúa en nombre del comitente, hay una sola entrega o prestación principal (entre comitente y tercero) más un servicio de mediación retribuido con la comisión.

Comisión de venta en nombre propio (art. 79.seis LIVA): existen dos entregas. La primera, del comitente al comisionista, tiene como base imponible la contraprestación

pactada con el tercero menos la comisión. La segunda, del comisionista al tercero, tiene como base la contraprestación íntegra pactada con éste.

Comisión de compra en nombre propio (art. 79.siete LIVA): existen también dos entregas. La primera, del tercero al comisionista, tiene como base la contraprestación pactada entre ambos. La segunda, del comisionista al comitente, tiene como base esa misma contraprestación más la comisión.

Comisión en nombre del comitente: existe una sola entrega o prestación principal entre comitente y tercero, más un servicio de mediación del comisionista al comitente, cuya base imponible coincide con la comisión.

2. La modificación de la base imponible

La base imponible calculada conforme a los arts. 78 y 79 LIVA puede experimentar alteraciones posteriores. El art. 80 LIVA establece los supuestos en que tales alteraciones se proyectan sobre la cuota repercutida, exigiendo la emisión de una factura rectificativa y la regularización de las autoliquidaciones de ambas partes: el transmitente rectifica el IVA devengado, el adquirente el IVA soportado deducible.

Conviene insistir en que la modificación no es una facultad discrecional sino una obligación cuando concurren sus presupuestos, sujeta a plazo con requisitos formales específicos.

La base imponible se reduce automáticamente en dos supuestos:

- 1) Devolución de envases y embalajes reutilizables (art. 80.uno.1.º LIVA). La devolución no constituye una operación autónoma, sino una rectificación de la inicial.
- 2) Descuentos y bonificaciones concedidos con posterioridad a la realización de la operación, siempre que se justifiquen debidamente (art. 80.uno.2.º LIVA). El supuesto típico son los llamados *rappel* comerciales y los descuentos por volumen anual.

De acuerdo con el art. 80.Dos LIVA, la base imponible también se tiene que modificar cuando, por resolución firme judicial o administrativa, o conforme a Derecho o a los usos del comercio, queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas, o se altere el precio una vez realizadas. El supuesto cubre situaciones tan dispares como la nulidad declarada judicialmente, la resolución por incumplimiento, la rebaja pactada con posterioridad o la rectificación de errores materiales en la facturación.

Asimismo, el art. 80.Tres dispone la posibilidad de reducir la base imponible cuando el destinatario no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y, con posterioridad al devengo, se dicte auto de declaración de concurso. Esta modificación está sujeta a un plazo preclusivo, por lo que debe practicarse en el plazo de los dos

meses siguientes a la finalización del plazo máximo para la comunicación de créditos previsto en la legislación concursal.

Al margen del concurso, cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas resulten total o parcialmente incobrables, la base imponible podrá reducirse proporcionalmente de acuerdo con las reglas establecidas en el art. 80.cuatro LIVA.

La calificación como crédito incobrable exige el cumplimiento cumulativo de cuatro requisitos:

- 1) Transcurso de un año desde el devengo del impuesto sin haber obtenido el cobro. Cuando el acreedor no tenga la condición de gran empresa; porque su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior no sea superior a 6.010.121,04 euros, el plazo podrá ser de seis meses. En operaciones a plazos, el cómputo se inicia al vencimiento de cada plazo impagado.
- 2) Reflejo de la circunstancia del impago en los libros registros del impuesto.
- 3) Cualificación del destinatario: debe actuar como empresario o profesional, o bien, tratándose de consumidor final, la base imponible de la operación impagada debe ser superior a 50 euros, IVA excluido
- 4) Reclamación efectiva del cobro mediante reclamación judicial, requerimiento notarial o cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación. En operaciones con entes públicos, basta la certificación expedida por el órgano competente conforme al informe del Interventor.

El art. 80.cinco LIVA excluye la modificación en una serie de casos: créditos con garantía real, en la parte garantizada; créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca, o cubiertos por seguro de crédito o caución, en la parte afianzada o asegurada; créditos entre personas o entidades vinculadas; y créditos adeudados o afianzados por entes públicos, sin perjuicio de la posibilidad de modificación cuando se acredite documentalmente el impago en los términos antes señalados.

Tampoco procede la modificación cuando el destinatario no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

5. Ejemplo

Un estudio de arquitectura de tamaño medio (volumen anual de 950.000 euros) facturó en febrero del año X servicios por distintos proyectos por un importe de 12.000 euros más IVA al 21 por 100 (2.520 euros) a una sociedad mercantil.

Transcurridos siete meses sin obtener el cobro, el despacho envía requerimiento notarial reclamando la deuda.

Cumplidos los requisitos del art. 80.cuatro LIVA, en el mes 13 desde el devengo emite factura rectificativa reduciendo la base imponible a cero y rectificando la cuota repercutida.

Si más adelante el deudor abonara parte de la deuda, la base imponible no se modificará nuevamente al alza, salvo que el destinatario no actúe en condición de empresario o profesional.

Finalmente, una referencia al régimen de determinación de la base imponible (art. 81 LIVA). El art. 81.uno LIVA establece como regla general la determinación de la base imponible en régimen de estimación directa, atendiendo al valor real de la operación según los datos consignados en facturas y libros registros. La estimación indirecta es excepcional y opera en los términos generales previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), comprendiendo tanto el importe de las adquisiciones de bienes y servicios como el impuesto soportado correspondiente. El régimen de estimación objetiva puede aplicarse reglamentariamente en los sectores que se determinen, con las limitaciones que se especifiquen. En la práctica del IVA, la estimación objetiva se vincula al régimen especial simplificado, que opera más bien como un sistema de estimación objetiva de la cuota a ingresar que como una estimación de la base imponible en sentido estricto.

3. Los tipos de gravamen

El tipo de gravamen es el porcentaje que, aplicado sobre la base imponible, determina la cuota tributaria. El estudio de los tipos exige partir necesariamente del marco comunitario, porque a diferencia de la base imponible —fuertemente armonizada—, los tipos son objeto de una armonización menos intensa y los Estados miembros disponen de un margen relevante de configuración.

La Directiva establece en su Título VIII (arts. 93 a 130), la estructura general de los tipos. En la actualidad, el sistema descansa sobre tres categorías:

El art. 96 de la Directiva exige que los Estados miembros apliquen un tipo normal único a las entregas de bienes y prestaciones de servicios. El art. 97 de la Directiva, con carácter permanente, dispone que ese tipo normal no podrá ser inferior al 15 por 100. No existe, en cambio, un techo comunitario: cada Estado fija libremente el tipo general por encima del mínimo armonizado. En España, el tipo general se sitúa en el 21 por 100 desde el 1 de septiembre de 2012.

En la actualidad, España es uno de los países de la Unión Europea que más tipos reducidos, y exenciones, utiliza, lo que no necesariamente beneficia a las rentas más bajas según los informes más solventes (Libro blanco para la reforma tributaria, 2022, Informe Lagares sobre la reforma tributaria, 2014).

Estos datos pueden verse en el informe que publica al respecto la Comisión europea¹.

3.1. Los tipos reducidos

El art. 98.1 de la Directiva, en su redacción vigente, permite a los Estados miembros aplicar uno o dos tipos reducidos. De acuerdo con el tenor literal del precepto (“Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos”), se trata de una opción, por lo que en teoría se podría optar por un único tipo.

Estos tipos reducidos no pueden ser inferiores al 5 por 100, y solo pueden aplicarse a las entregas de bienes y prestaciones de servicios incluidas en el Anexo III de la Directiva, que contiene una lista cerrada de categorías (alimentación, agua, productos farmacéuticos, transporte de viajeros, libros, prensa, espectáculos culturales, servicios sociales y de salud, vivienda, restauración, etc.).

Es importante recalcar que la lista del Anexo III es tasada: los Estados pueden dejar de aplicar tipos reducidos a algunas de las categorías que figuran en ella, pero no pueden ampliar la lista por su cuenta, ni por tanto aplicar libremente tipos reducidos a productos que no aparezcan recogidos expresamente en la Directiva.

3.2. Los tipos especialmente reducidos

Adicionalmente, la Directiva permite en la actualidad aplicar, además de los dos tipos reducidos generales, un tipo reducido inferior al mínimo del 5 por 100 e incluso una exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior.

Esta flexibilidad adicional está sometida a límites estrictos: sólo puede aplicarse a un máximo de siete puntos del Anexo III, y las categorías deben corresponder, en esencia, a productos y servicios destinados a cubrir necesidades consideradas en la norma como “básicas”: alimentos, agua, productos farmacéuticos y sanitarios, transporte de personas, libros y publicaciones, y servicios sociales.

¹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Syntesia, CASE, Intellera, Poniatowski, G. et al., *VAT gap in Europe – Country report 2025 – Spain*, Publications Office of the European Union, 2025, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/6992749>

Es en este marco donde encuentra cobertura el tipo superreducido español del 4 por 100, inferior al mínimo del 5 por 100, así como la aplicación temporal del tipo del 0 por 100 sobre determinados alimentos durante el período inflacionario más reciente.

3.3. Referencia a los tipos vigentes en la actualidad

En estos momentos, el tipo general del IVA en España es del 21 por 100, vigente desde el 1 de septiembre de 2012. Por tanto, este es el porcentaje con carácter general, aplicable salvo que la operación se encuentre incluida específicamente en alguno de los supuestos de tipo reducido o superreducido del art. 91 LIVA.

El art. 91.uno LIVA, mediante una técnica casuística que sigue, como no podría ser de otro modo, la estructura del Anexo III de la Directiva, enumera las operaciones a las que se aplica el tipo del 10 por 100.

Las principales categorías del Anexo, que sigue la norma, son las siguientes:

- Sustancias y productos aptos por sus características objetivas para la nutrición humana o animal, así como los animales, vegetales y demás bienes utilizables para la obtención de aquellos (art. 91.uno.1.1.º LIVA). Quedan fuera las bebidas alcohólicas y, desde la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, las bebidas con azúcares o edulcorantes añadidos.
- Aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego (art. 91.uno.1.4.º LIVA).
- Medicamentos de uso veterinario (art. 91.uno.1.5.º LIVA).
- Productos sanitarios y otros bienes objetivamente concebidos para uso de personas con deficiencias físicas (art. 91.uno.1.6.º LIVA).
- Entregas de edificios o partes aptos para utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje hasta un máximo de dos y los anexos que se transmitan conjuntamente (art. 91.uno.1.7.º LIVA).
- Ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas principalmente a viviendas —al menos en un 50 por 100 de la superficie—, mediante contratos formalizados directamente entre promotor y contratista (art. 91.uno.3.1.º LIVA).
- Ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en viviendas, siempre que concurren tres requisitos cumulativos: que el destinatario sea persona física no empresario o comunidad de propietarios; que la construcción o rehabilitación haya concluido al menos dos años antes del inicio de las obras; y que el coste de los materiales aportados no exceda del 40 por 100 de la base imponible (art. 91.uno.2.10.º LIVA).

- Servicios de hostelería, acampamento y balneario; restaurantes y, en general, suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto (art. 91.uno.2.2.º LIVA).
- Transportes de viajeros y sus equipajes (art. 91.uno.2.1.º LIVA).
- Entradas a bibliotecas, archivos, museos, galerías de arte, salas cinematográficas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos y demás espectáculos culturales en vivo (art. 91.uno.2.6.º LIVA).
- Servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos, así como de recogida y tratamiento de residuos (art. 91.uno.2.4.º LIVA).

De acuerdo con el art. 91.dos LIVA el tipo superreducido del 4 por 100, inferior al mínimo general comunitario del 5 por 100, se establece en la actualidad sobre las siguientes categorías son las siguientes:

- Alimentos considerados esenciales: pan común y pan especial, harinas panificables y cereales para su elaboración; leches naturales, certificadas o pasteurizadas, así como las preparadas para alimentación infantil; quesos; huevos; frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales en estado natural (art. 91.dos.1.1.º LIVA). El Real Decreto-Ley 4/2024, de 26 de junio, incorporó el aceite de oliva, primero transitoriamente y luego, desde el 1 de enero de 2025, con carácter permanente. Los aceites de semillas, en cambio, han retornado al tipo del 10 por 100.
- Libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, junto con los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente (art. 91.dos.1.2.º LIVA). Tras la adaptación del ordenamiento español a la Directiva (UE) 2018/1713, el tipo del 4 por 100 se extiende también al suministro de libros, periódicos y revistas por vía electrónica.
- Medicamentos de uso humano, así como las formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficinales (art. 91.dos.1.3.º LIVA).
- Vehículos para personas con movilidad reducida, sillas de ruedas, prótesis y demás productos sanitarios para uso personal y exclusivo de personas con discapacidad (art. 91.dos.1.4.º LIVA).
- Viviendas calificadas como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública (art. 91.dos.1.6.º LIVA), así como los arrendamientos con opción de compra de dichas viviendas.
- Compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales, que tributan al 4 por 100 desde el 1 de enero de 2023.

La normativa española prevé, con carácter excepcional, la aplicación de un tipo del 0 por 100 a determinadas operaciones. Conviene subrayar que el tipo cero no es una exención en sentido estricto, sino que precisamente evitar sus efectos. Su ventaja frente a la exención propiamente dicha consiste en que el sujeto pasivo conserva el derecho a la deducción del IVA soportado en las adquisiciones vinculadas a esas operaciones, posibilidad que la Directiva (UE) 2022/542 ha consolidado mediante la figura de la exención con derecho a deducción.

Actualmente, se aplica el tipo del 0 por 100 a las entregas de bienes en concepto de donativo a entidades sin fines lucrativos, conforme al régimen fiscal de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 7/2022, de 8 de abril, y por la Ley 1/2025, de 1 de abril.

En la práctica, los tipos de IVA, en particular los reducidos y superreducidos, están sujetos a numerosos cambios, por lo que es posible que en el momento de leer estas líneas se hayan vuelto a modificar.

3.4. El principio de neutralidad y su aplicación jurisprudencial

La aplicación de tipos diferenciados a productos similares está sometida al control del principio de neutralidad del IVA, de elaboración fundamentalmente jurisprudencial, y sobre el que el TJUE ha insistido en una amplia jurisprudencia.

De forma resumida y simplificada, la neutralidad prohíbe tratar de manera distinta, a efectos del impuesto, operaciones que el consumidor medio considere equivalentes en sus características objetivas.

Esta doctrina se ha reiterado en muchos otros asuntos, en los que se reitera la centralidad del principio de neutralidad en la interpretación de las normas que rigen el funcionamiento del IVA, y en particular en aquellos supuestos que se apartan del general, como es el caso de los tipos reducidos (véase también, en relación con servicios de restauración, la STJUE de 5 de octubre de 2023, *YD y Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*, C-146/22, que concluye que “el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece que unos productos alimenticios compuestos por el mismo ingrediente principal y que satisfacen la misma necesidad para el consumidor medio están sujetos a dos tipos reducidos de impuesto sobre el valor añadido (IVA) diferentes, según se vendan al por menor en una tienda o se preparen y suministren calientes a un cliente a petición de este para su consumo inmediato, siempre que esos productos alimenticios no presenten propiedades análogas a pesar del ingrediente principal que tienen en común o que las diferencias existentes entre tales productos, incluso respecto a los servicios auxiliares que acompañen su suministro, influyan

considerablemente en la decisión del consumidor medio de adquirir uno u otro de dichos productos”.

En el plano interno español, un ejemplo de aplicación del principio se ha producido en relación con los tipos aplicables al pan. La sentencia del Tribunal Supremo número 1610/2024, de 15 de octubre de 2024, declaró contraria a la neutralidad la aplicación de tipos distintos al pan común (4 por 100) y a los denominados panes especiales (10 por 100): pan multicereal, pan de Viena, pan tostado, biscotes, colines, pan de molde, pan rallado, pan ácimo, pan pita, tortillas de cereales y similares. Como consecuencia, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 24 de febrero de 2025 ha aclarado que el tipo superreducido del 4 por 100 resulta aplicable a todas las modalidades de pan referidas en el Real Decreto 308/2019, de 26 de abril, por el que se aprueba la norma de calidad para el pan, incluyendo los productos elaborados con harina sin gluten.

Por poner solo un ejemplo adicional, puede citarse el caso examinado en la STS 343/2026, de 19 de marzo de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:1250), que aborda la cuestión consistente en determinar si la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento previsto en el art.91.Uno.2.7.º de la Ley del IVA, en relación con servicios de protección de la infancia y la juventud [art. 20.Uno.8.ºa) Ley del IVA], exige que las actividades, en este caso, cursos deportivos a menores de 25 años, se enmarquen en programas específicos dirigidos a personas efectiva o potencialmente vulnerables. La respuesta es negativa, en aplicación del principio de neutralidad.

3.5. El tipo aplicable en el tiempo (art. 90.dos LIVA)

El art. 90.dos LIVA recuerda que el tipo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo. No se atiende, por tanto, a la fecha de celebración del contrato, ni a la de emisión de la factura, ni a la del cobro. La regla cobra especial relevancia en períodos de transición normativa. Cuando un cambio de tipo se produce entre la celebración del contrato y la entrega del bien, el tipo aplicable será el vigente en el momento de esta última, salvo en la medida en que se hayan satisfecho pagos anticipados que hubieran generado devengo conforme al art. 75.dos LIVA: respecto de cada pago anticipado, el tipo aplicable será el vigente en el momento de su realización.