

3. La base imponible. Los tipos de gravamen

3.1 ¿Cómo se calcula la base imponible? (artículo 78 de la Ley del IVA)

Regla general. El artículo 78.1 define la base imponible como el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto.

Se entienden incluidos o excluidos del concepto contraprestación los siguientes conceptos:

1. Conceptos incluidos

- 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. No se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un periodo posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.
- Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto, es decir, 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.
- Los tributos y gravámenes, excepto el propio IVA y el impuesto especial sobre matriculación de determinados medios de transporte.
- 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.

EJEMPLO

En un contrato de compraventa de un inmueble se pacta la entrega de arras o señal por parte del comprador por importe de 18.000 euros. Finalmente, el contrato queda resuelto.

SOLUCIÓN

Los 18.000 euros constituyen un anticipo, por lo que se devenga el impuesto cuando se satisface tal importe, debiendo el vendedor ingresar el IVA correspondiente. Al resolverse la operación, el vendedor tiene derecho a retener para sí la cantidad mencionada, no devolviéndose tampoco el impuesto ingresado.

- El importe de los envases y embalajes. Se incluyen aquellos susceptibles de devolución y cualquiera que sea el concepto por el que se perciba el importe.

EJEMPLO

Una empresa suministra mercancía envasada por importe de 10.000 euros; el valor de los envases es de 1.000 euros.

SOLUCIÓN

Base imponible: $10.000 + 1.000$. Cuota: $11.000 \times 16\% = 1.760$ euros.

- El importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas.

EJEMPLO

El comprador se subroga como deudor de un crédito hipotecario del vendedor.

2. Conceptos excluidos

- Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones que, por su naturaleza y función, no constituyen contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos al impuesto.

EJEMPLO

Las cantidades percibidas por los arrendadores de inmueble en concepto de indemnización por obras realizadas por el arrendatario sin su autorización.

- Descuentos y bonificaciones concedidos previa o simultáneamente a la realización de la operación.
- Suplidos. Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo.

EJEMPLO

La empresa Kanguros, SA, que vende papel, contrata un transporte para un cliente, Gráficas Pioner. El transportista emite la factura a nombre de esta última, pero el transporte es pagado por Kanguros.

SOLUCIÓN

El importe del transporte constituirá un suplido, que no se incluirá en la base imponible, y la empresa Kanguros no podrá deducirse cuota alguna por cuanto no las ha soportado. Únicamente ha actuado como mediador. Cuando facture la venta del papel a Gráficas Pioner no incluirá el transporte en la base imponible.

Reglas especiales. Son reglas especiales de determinación de la base imponible:

1. **Contraprestación no dineraria.** En estos casos se tomará como base imponible la que se hubiese fijado en condiciones normales entre sujetos independientes, es decir, el valor de mercado. Si la contraprestación consiste parcialmente en dinero, hay que comparar el valor de mercado de la parte no dineraria más el importe de la parte dineraria, y el valor de mercado de la prestación, tomando el mayor.

EJEMPLO

Permuta de una máquina valorada en 100.000 euros por otro bien valorado en 60.000 euros y un pago en metálico de 70.000 euros.

SOLUCIÓN

Valor de mercado del bien recibido parte dineraria $(60.000 + 70.000) = 130.000$ euros. Valor de mercado de la máquina entregada, 100.000 euros. La base imponible será de 130.000 euros.

2. **Operaciones de diferente naturaleza a precio único.** En aquellos supuestos en que en una operación, y por precio único, se entregan bienes o se prestan servicios de distinta naturaleza, la base imponible correspondiente a cada una de ellas se determinará en proporción al valor de mercado de dichos bienes o servicios.
3. **Autoconsumo de bienes.** En este caso deben distinguirse:
 - Bienes adquiridos a tercero sin sufrir transformación: la base imponible será el valor de adquisición originario.
 - Bienes elaborados o transformados por el sujeto pasivo: la base imponible estará formada por el coste, IVA excluido, de los bienes y servicios utilizados en su obtención.

- Bienes que hayan sufrido una alteración en su valor de adquisición: la base imponible estará constituida por el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

EJEMPLO

Un empresario regala a algunos de sus clientes una bomba para limpieza de los tanques de almacenamiento. Dicha bomba había sido adquirida por dicho empresario por 1.600 euros, aunque tiene un valor de mercado de 3.000 euros.

SOLUCIÓN

La base imponible del autoconsumo que supone el regalo será de 1.600 euros, sobre los que aplicaremos un tipo del 16%.

4. **Autoconsumo de servicios.** La base imponible estará formada por el coste de la prestación de los servicios, incluida en su caso la amortización de los bienes cedidos.
5. **Operaciones vinculadas.** La base imponible será su valor normal de mercado, siendo aplicable esta regla de valoración únicamente cuando se cumplan los siguientes requisitos:
 - Que el destinatario no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.
 - Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
 - Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.
6. **Contratos de comisión actuando el comisionista en nombre propio:**
 - Comisión de venta: la base imponible de la entrega efectuada por el comitente al comisionista estará formada por el importe de la contraprestación convenida menos el importe de la comisión pactada.

EJEMPLO

Un comisionista que actúa en nombre propio vende mercancías por importe de 200.000 euros. Comisión pactada: 10% del precio de venta.

SOLUCIÓN

Liquidación: entrega comitente-comisionista: BI $[200.000 - (200.000 \times 10\%)]$, 180.000 euros. IVA repercutido por el comitente: $(180.000 \times 16\%)$, 28.800 euros.

- Comisión de compra: la base imponible de la entrega efectuada por el comisionista al comitente estará formada por el importe de la contraprestación convenida más el importe de la comisión pactada.

EJEMPLO

Un comisionista que actúa en nombre propio compra mercancías por importe de 200.000 euros. Comisión pactada: 10% del precio de venta.

SOLUCIÓN

Liquidación: Entrega comisionista-comitente: BI $[200.000 + (200.000 \times 10\%)]$, 220.000 euros. IVA repercutido por el comisionista: $(220.000 \times 16\%)$, 35.200 euros.

Modificación de la base imponible

La base imponible fijada conforme a las reglas analizadas anteriormente puede ser objeto de modificación en los casos e importes siguientes:

1. **Devolución de envases y embalajes.** Los envases y embalajes susceptibles de reutilización habrán formado parte de la base imponible como un importe más de la contraprestación en las entregas de bienes gravadas. Consecuencia lógica de esta inclusión es la posibilidad de rectificación de la base imponible cuando se proceda a su devolución.
2. **Descuentos y bonificaciones** concedidos con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado dan lugar a la modificación de la base imponible, siempre que se justifiquen debidamente. No olvidemos que los descuentos previos y simultáneos a la realización de la operación no se integran en la base imponible.
3. **Resolución de operaciones.** La base imponible se modificará en la cuantía correspondiente cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos de comercio, queden sin efecto, total o parcialmente, las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado.

EJEMPLO

El 10 de agosto se entregan y cobran mercancías a un cliente con una base imponible calculada de 30.000 euros. El 8 de septiembre el cliente devuelve mercancías defectuosas por un importe de 5.000 euros.

SOLUCIÓN

El 10 de agosto, con la entrega, se devengó el IVA correspondiente a 30.000 euros, cobrándose al cliente el total, es decir, 30.000 euros de base más el 16% de IVA.

El 8 de septiembre se produce una circunstancia modificativa de la base imponible, porque se trata de la resolución de la operación de acuerdo a los usos del comercio por encontrarse la mercancía defectuosa. El proveedor deberá devolver el precio de las mercancías devueltas, 5.000 euros y el IVA correspondiente, 16% de 5.000.

4. **Alteración del precio.** La alteración del precio después de que se haya efectuado la operación también constituye causa de modificación de la base imponible. Las variaciones en el precio pueden suponer tanto una reducción como un aumento de la base imponible.
5. **Fijación provisional de la base imponible.** Se entenderá que no se han incluido en la contraprestación las cuotas del IVA que graven las operaciones sujetas a IVA que no se hubiesen repercutido expresamente en factura, excepto en:
 - Los casos en que la repercusión expresa del impuesto no fuese obligatoria.
 - Los supuestos en que el devengo es anterior al conocimiento del importe de la contraprestación, en los cuales el sujeto pasivo se ve obligado a fijar provisionalmente la cuantía de la base imponible.
6. **Insolvencia del destinatario, distinguiendo:**
 - a. **Concurso de acreedores.** La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al IVA no haya efectuado el pago de las cuotas repercutidas, siempre que con posterioridad al devengo de la operación se dicte auto de declaración de concurso. Si se produce el sobreseimiento del expediente, el acreedor que hubiese modificado su base imponible deberá emitir una nueva factura rectificando la cuota anteriormente modificada.
 - b. **Créditos total o parcialmente incobrables.** La calificación de un crédito como incobrable está condicionada a que reúna las siguientes condiciones:

- • Que hayan transcurrido dos años desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro total o parcial de aquél.
- • Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para el IVA.
- • Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.

Esta modificación de la base imponible no procederá cuando los créditos sean afianzados por entidades de crédito o similares, se den entre personas o entidades vinculadas, sean adeudados o afianzados por entes públicos o disfruten de garantía real, en la parte garantizada.

EJEMPLO

Un empresario tiene contabilizado y pendiente de cobro desde el 6 de octubre de 2006 un crédito por 10.000 euros frente a un cliente y otro por 30.000 euros frente a un Ayuntamiento. Ambos han sido reclamados judicialmente. A 15 de octubre de 2008 se plantea la posibilidad de recuperar el IVA correspondiente a ambas operaciones.

SOLUCIÓN

Procederá la modificación de la base imponible, pudiendo recuperar el IVA correspondiente a los 10.000 euros que le adeuda el cliente, pero no podrá recuperar el IVA adeudado por el Ayuntamiento, por tratarse de un crédito frente a un ente público.

3.2 ¿Qué tipo de gravamen se aplica?

Los tipos impositivos del IVA son, según el artículo 90 de la Ley, los siguientes:

- Tipo general, 16%.
- Tipo reducido, 7%.
- Tipo superreducido, 4%.

Se aplica el 7%, entre otras operaciones, a las entregas de alimentos y bebidas no alcohólicas, el agua, las viviendas o los transportes de viajeros.

Se aplica el 4% a alimentos de primera necesidad como pan, leche, queso, huevos, frutas o verduras; a las viviendas de protección oficial y, como novedad, a los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quién sea el conductor de los mismos.

< 2. Entregas de bienes y prestaciones de servicios arriba 4. Adquisición intracomunitaria de bienes (AIB) >

© 2006. Centro de Estudios Financieros [contactar](#)

Puede consultar nuestras [condiciones generales y política de protección de datos](#).

[Convenios Colectivos](#) | [Masters, Cursos y Oposiciones](#) | [Libro de Marketing](#) | [Libro de Tests Psicotécnicos](#) | [Libro de Laboral](#) | [BB.DD.](#)
[CEF Legal](#) | [Libro de Contabilidad](#) | [Universidad a Distancia](#) | [Libro de Matemáticas Financieras](#) | [Masters](#) | [Gestión Sanitaria](#) | [Cursos](#) | [Oposiciones](#)