

Impuesto sobre el valor añadido (III)

Obligados tributarios, base imponible y
tipo de gravamen

Esteban Quintana Ferrer

PID_00205536



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción.....	5
Objetivos.....	7
1. Obligados tributarios.....	9
1.1. Contribuyentes	9
1.2. Responsables tributarios	13
1.3. Repercusión del impuesto	15
2. Base imponible.....	19
2.1. Entrega de bienes y prestación de servicios	19
2.2. Adquisiciones intracomunitarias	25
2.3. Importaciones	27
2.4. Modificación de la base imponible	29
3. Tipo de gravamen.....	33
Ejercicios de autoevaluación.....	41
Solucionario.....	46
Bibliografía.....	54

Introducción

En este módulo centramos nuestra atención en los **aspectos subjetivos del IVA** (obligados tributarios y repercusión al consumidor final) y en los **elementos de cuantificación de la cuota tributaria**: base imponible y tipo de gravamen.

Nota

En el módulo introductorio de la asignatura encontraréis el significado de las siglas y abreviaturas utilizadas en este módulo didáctico.

La LIVA contempla tres figuras subjetivas: el contribuyente, el responsable y el repercutido.

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios, podemos distinguir dos clases distintas de **sujetos pasivos contribuyentes**: los empresarios o profesionales que realizan las operaciones interiores, como regla general, o los empresarios o profesionales para los cuales se realizan las operaciones (inversión del sujeto pasivo), en determinados supuestos.

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, son sujetos pasivos los que las realicen, y en las importaciones, son contribuyentes los importadores de los bienes cuando se cumplan los requisitos previstos en la legislación aduanera.

Por otro lado, en el IVA se contemplan supuestos de **responsabilidad solidaria y subsidiaria**, y se aplica el mecanismo de la repercusión, mediante el cual los sujetos pasivos del impuesto trasladan íntegramente las cuotas que han devengado a los adquirentes de los bienes o servicios, gravando de esta forma el consumo. Destacar, por último, que se prevé la rectificación de las cuotas repercutidas en un plazo de cuatro años, mediante nueva factura.

Por lo que respecta a la **cuantificación**, el cálculo de las cuotas devengadas o repercutidas de IVA es, visto de forma esquemática, muy sencillo. Es preciso concretar primero el contenido de la **base imponible** en cada una de las tres modalidades del hecho imponible y aplicar a la cifra resultante uno de los tres **tipos de gravamen** dispuestos en nuestro ordenamiento interno, en función del tipo de bien o de servicio que es objeto de las operaciones interiores, las adquisiciones intracomunitarias o las importaciones.

La regla general para determinar cuál es la base imponible en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios (operaciones interiores) y también en las adquisiciones intracomunitarias de bienes parte del importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas. Por el contrario, la base imponible en las importaciones de bienes con carácter general está constituida por el **valor en la aduana**, el cual ha de determinarse de acuerdo con métodos específicos contenidos en la normativa aduanera comunitaria.

Sobre la base imponible (modificable en determinados supuestos) se aplica el tipo de gravamen: tipo general del 21%, tipo reducido del 10% o tipo super-reducido del 4%. El resultado es la cuota íntegra devengada o repercutida.

Objetivos

En este módulo didáctico encontraréis los materiales y las herramientas procedimentales indispensables para alcanzar los objetivos siguientes en relación con el IVA:

- 1.** Conocer los conceptos de empresario y de profesional con vistas a estudiar el IVA.
- 2.** Distinguir las posiciones subjetivas del contribuyente y del responsable en el impuesto.
- 3.** Comprender el mecanismo de aplicación del IVA, especialmente en cuanto al instituto de la repercusión del tributo.
- 4.** Comprender el mecanismo de cálculo de las cuotas del IVA devengadas o repercutidas, a partir del análisis del contenido de la base imponible y de los tres tipos de gravamen.

1. Obligados tributarios

La LIVA contempla tres figuras subjetivas: el **contribuyente**, el **responsable** y el **repercutido**. A continuación se analizan los principales caracteres de su régimen jurídico¹.

⁽¹⁾Arts. 84 a 86 LIVA.

1.1. Contribuyentes

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios, podemos distinguir **dos clases distintas de sujetos pasivos contribuyentes**: los empresarios o profesionales que realizan las operaciones interiores, como regla general, o los empresarios o profesionales para los cuales se realizan las operaciones (inversión del sujeto pasivo), en determinados supuestos.

Como regla general, son **contribuyentes del IVA** las personas físicas o jurídicas, o las entidades del artículo 35.4 de la LGT, que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las operaciones interiores sujetas al impuesto.

Entidades del art. 35.4 LGT

"[...] las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición".

Artículo 35.4 de la LGT.

Ejemplo

La empresa HALI, S. A., con sede en Barcelona, realiza un pedido de compra de accesorios del automóvil a la empresa ILAH, S. A., domiciliada en Soria.

El sujeto pasivo contribuyente es la empresa de Soria ILAH, S. A. (art. 84.Uno LIVA), por ser ella la que realiza la entrega de bienes.

Ejemplo

Demetria y Esteban, abogados, abren una asesoría jurídica para deportistas de élite, dándole la forma jurídica de una comunidad de bienes.

El artículo 84.Tres LIVA establece que tendrán la consideración de sujetos pasivos, entre otros, las comunidades de bienes cuando constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, siempre que realicen operaciones sujetas al impuesto.

En consecuencia, en este caso la comunidad de bienes es el sujeto pasivo que presta los servicios de asesoría jurídica a deportistas de élite. Dichos servicios están sujetos y no exentos del impuesto, pues no es de aplicación ninguna de las exenciones previstas en el artículo 20 LIVA.

Son **empresarios o profesionales** a efectos del IVA:

- Los que se dediquen a actividades empresariales o profesionales, menos en el caso de que hagan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin constituir una sociedad mercantil.

- Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.
- Los que realicen una o más entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien para obtener ingresos continuados en el tiempo
- Los arrendadores de bienes.

Ejemplo

Fernando ha alquilado a Palmira un local de negocio en Zaragoza.

El sujeto pasivo es en este caso Fernando, puesto que de acuerdo con la regla general (art. 84.Uno 2.ºa) la condición de sujeto pasivo la tienen quienes realicen las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto, no siendo de aplicación en este caso ninguna de las reglas especiales.

- Los que se dediquen a la urbanización de terrenos o la promoción, la construcción o la rehabilitación de edificaciones destinadas a la venta, la adjudicación o la cesión por cualquier título, incluso ocasionalmente.

Pero junto a esta regla general también hay que tener en cuenta que pueden ocupar la posición subjetiva de contribuyentes del IVA los **empresarios o profesionales y las personas jurídicas que no actúen como tales**, para los cuales se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando estas sean realizadas por personas o entidades no establecidas en el territorio español de aplicación del impuesto.

Se consideran establecidos en el territorio de aplicación del impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o el domicilio fiscal, aunque no realicen las operaciones sujetas desde ese establecimiento.

Se produce aquí la denominada **inversión del sujeto pasivo** siempre que realicen las operaciones, tanto entregas de bienes como prestaciones de servicios, personas no establecidas en el ámbito de aplicación del impuesto y siempre que el destinatario sí que esté establecido en ellas. En este supuesto, será sujeto pasivo el destinatario de la operación. Esta regla de la inversión del sujeto pasivo, sin embargo, **no se aplica** en tres casos:

1) Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el **destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto**, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1.º del apartado uno del artículo 69 LIVA. En este último precepto se hace referencia a las prestaciones de servicios cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el territorio de aplicación del IVA español la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un esta-

blecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, y siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual.

2) Cuando se trate de las entregas de bienes a que se refiere el **artículo 68.Tres LIVA** (entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro con destino al mencionado territorio, cuando concurren determinadas condiciones) y **68.Cinco LIVA** (entregas de bienes que sean objeto de impuestos especiales cuando el lugar de llegada de la expedición o del transporte se encuentre en territorio de aplicación del IVA español).

3) Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del impuesto por aplicación de lo previsto en los **artículos 21, números 1.º y 2.º** (exenciones en exportaciones), o **25 LIVA** (exenciones en entregas intracomunitarias de bienes).

Además de los supuestos generales, también se produce la **inversión de sujeto pasivo** en otros casos más específicos:

- Entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas.
- Entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones; operaciones de selección, corte, fragmentación y prensado que se efectúen sobre los productos citados en el punto anterior; entregas de desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio; entregas de productos semielaborados resultantes de la transformación, elaboración o fundición de los metales no férricos referidos en el punto anterior, con excepción de los compuestos por níquel.
- Cuando se trate de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero a que se refieren la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero y el Real Decreto 1031/2007, de 20 de julio, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del protocolo de Kioto.
- Cuando se trate de entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.
- Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del art. 20.Uno LIVA en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención (renuncia a las exenciones inmobiliarias).

- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.
- Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista (contratista principal u otros subcontratistas) que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.
- Los empresarios o profesionales, así como las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, que sean destinatarios de entregas de gas y electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto conforme a lo dispuesto en el apartado siete del art. 68, siempre que la entrega la efectúe un empresario o profesional no establecido en el citado territorio y le hayan comunicado el número de identificación que a efectos del IVA tengan asignado por la Administración española.

Asimismo, y de acuerdo con el artículo 84.Uno.3 LIVA, serán **sujetos pasivos** del impuesto las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales pero sean destinatarias de operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del mismo sujetas al mismo, en dos casos:

- a) Las **entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el apartado tres del artículo 26 LIVA**, cuando hayan comunicado al empresario o profesional que las realiza el número de identificación que a efectos del impuesto sobre el valor añadido tengan asignado por la Administración española.
- b) Las **prestaciones de servicios que se entienden realizadas en el territorio de aplicación del IVA español** por aplicación de la regla general y las reglas especiales referidas a la prestación de servicios.

En las **adquisiciones intracomunitarias de bienes**, son sujetos pasivos los que las realicen, y es dudoso que puedan serlo en este caso las entidades del artículo 35.4 de la LGT, al no declararse expresamente en la ley esta posibilidad.

El sujeto pasivo que realice adquisiciones se tendrá que repercutir el impuesto, y se podrá deducir el soportado a partir de la fecha del devengo de la operación, de acuerdo con las normas generales que regulan la deducción del impuesto y que examinaremos en otro módulo.

Ejemplo

Textil, S. A., domiciliada en Valencia, adquiere maquinaria de fabricación de prendas de vestir a una empresa italiana. Esta última cubre los gastos de transporte.

Las dos partes tienen la condición de empresarios a efectos del IVA, por lo que la empresa que realiza la adquisición (en este caso, Textil, S. A.) actúa como sujeto pasivo (art. 85 LIVA).

Textil, S. A. deberá, además, comunicar su NIF a la empresa italiana, con el fin de que esta última no devengue ninguna cuota de IVA y aplique la exención del IVA italiano correspondiente a las entregas intracomunitarias.

En las **importaciones**, es sujeto pasivo contribuyente el que realice la operación de importar, es decir, los importadores de los bienes cuando se cumplan los requisitos previstos en la legislación aduanera. En concreto, reciben esta consideración los destinatarios de los bienes importados (o los consignatarios que actúen en nombre propio en la importación) y los viajeros (para los bienes que introduzcan) y, a falta de los dos anteriores, los propietarios de los bienes.

En los bienes a que se refiere el art. 19 LIVA (**operaciones asimiladas a las importaciones**), se considera importadores los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes allí mencionados.

Se **asimila** a la importación de bienes el incumplimiento de los requisitos necesarios para la afectación a la navegación marítima internacional, salvamento, asistencia marítima o pesca, de los buques que se hubiesen beneficiado de exención, así como la adquisición de bienes destinados a usos diplomáticos, consulares o de organismos internacionales, salvo expedición inmediata y definitiva de los mismos fuera del territorio de la UE.

1.2. Responsables tributarios

El legislador² distingue dos supuestos de responsabilidad:

- 1) **Responsabilidad solidaria.**
- 2) **Responsabilidad subsidiaria.**

Ved también

Las normas generales que regulan la deducción del impuesto se tratan en el módulo: "Impuesto sobre el valor añadido (IV)" de esta asignatura.

⁽²⁾Art. 87 LIVA.

1) Por lo que respecta a la **responsabilidad solidaria**, responden solidariamente de la deuda tributaria los **destinatarios** de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, **eluden la correcta repercusión** del impuesto. En este caso, la responsabilidad también alcanza a la sanción que pueda proceder.

Este supuesto de responsabilidad no se produce cuando la operación está sometida al régimen de inversión del sujeto pasivo, puesto que en él los destinatarios de las operaciones ya actúan directamente como contribuyentes.

En las **importaciones** de bienes responderán también solidariamente del pago del impuesto, únicamente por las deudas tributarias puestas de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas dentro de los recintos aduaneros:

- Las asociaciones garantes en los casos determinados en los convenios internacionales.
- La RENFE, cuando actúe en nombre de terceros en virtud de convenios internacionales.
- Las personas o entidades que actúen en nombre propio o por cuenta de los importadores.

2) En cuanto a la **responsabilidad subsidiaria**, responderán los siguientes sujetos:

a) **Agentes de aduanas** cuando actúen en nombre o por cuenta de sus poderdantes (representantes), únicamente por las deudas tributarias puestas de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas dentro de los recintos aduaneros.

b) Asimismo, con el fin de evitar el fraude fiscal, la ley declara responsable subsidiario al **empresario o profesional** por las cuotas soportadas o que hubiera debido soportar como destinatario de una operación, en aquellos supuestos en los que es razonablemente presumible que dichas cuotas no han sido ni van a ser objeto de declaración e ingreso por el sujeto pasivo. Esta última circunstancia viene determinada en la ley por la mera circunstancia de haber satisfecho un precio notoriamente anómalo en relación con el valor de mercado del bien o servicio, debiendo la Administración acreditar la existencia de un impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración o ingreso.

1.3. Repercusión del impuesto

Con carácter general se puede decir que la **repercusión**³ es el mecanismo por el que los sujetos pasivos del impuesto han de trasladar íntegramente las cuotas que han devengado a los adquirentes de los bienes o servicios, gravando de esta forma el consumo.

⁽³⁾Arts. 88 y 89 LIVA y art. 25 RIVA.

Los adquirentes de los bienes o servicios tienen la obligación de soportar el impuesto, siempre que su repercusión se ajuste a lo que establece la LIVA, sean cuales sean las estipulaciones, los pactos o los acuerdos existentes entre ellos.

El art. 88.Uno LIVA añade:

"En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el impuesto sobre el valor añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido".

La repercusión del impuesto tendrá que cumplir una serie de **formalidades**, como las siguientes:

- La forma expresa, mediante factura.
- La consignación separada de la base imponible y del tipo impositivo aplicable.
- El destinatario de la repercusión tiene derecho a exigir la factura, la cual tiene que contener los requisitos reglamentarios, siempre que acredite la condición de empresario o profesional sujeto al impuesto, y siempre que las cuotas sean deducibles.

La repercusión del impuesto ha de hacerse en el **momento de expedir o entregar la factura**. No obstante, es importante señalar las dos precisiones siguientes:

- 1) El destinatario de la operación gravada con el IVA no tiene la obligación de soportar la repercusión del mismo antes del momento del devengo del impuesto.
- 2) El sujeto pasivo del IVA perderá el derecho a la repercusión al cabo de un año a partir de la fecha del devengo.

Finalmente, hay que subrayar que las controversias que se puedan producir sobre la repercusión del impuesto, tanto respecto a su procedencia como a la cuantía de la repercusión, se considerarán de naturaleza tributaria al efecto de las reclamaciones correspondientes por la vía económico-administrativa.

Destacar, por último, que se prevé la **rectificación de las cuotas repercutidas** en un plazo de cuatro años, mediante nueva factura⁴.

⁽⁴⁾Art. 89 LIVA.

Tres son los **motivos** que imponen la obligación de rectificar las cuotas repercutidas:

a) Cuando el importe de las mismas se hubiese **determinado incorrectamente**.

b) Cuando se produzcan las circunstancias⁵ que dan lugar a la **modificación de la base imponible** (reducción o incremento). La modificación de la base imponible se produce por los siguientes motivos:

⁽⁵⁾Art. 80 LIVA.

- Devolución de envases y embalajes.
- Descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado.
- Anulación total o parcial de las operaciones gravadas o alteración del precio después del momento en que la operación se haya efectuado, motivados por resolución firme (judicial o administrativa) o con arreglo a derecho o a los usos de comercio.
- Impago de las cuotas repercutidas por el destinatario, siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso del mencionado sujeto.
- Situación de ausencia de cobro total o parcial de los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas, en determinadas condiciones.

c) Cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura correspondiente a la operación.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias que motivan la modificación de la base imponible, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias aludidas.

No obstante, también aparecen recogidos dos supuestos en los que **se prohíbe expresamente la rectificación** de las cuotas repercutidas:

1) Cuando la rectificación no esté motivada por las causas de modificación de la base imponible, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales del impuesto. Se exceptúa de esta prohibición a los supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

2) Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

En cuanto a las **consecuencias de la rectificación** efectuada, la LIVA dispone que cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan a los supuestos de declaración extemporánea y espontánea. No obstante, se precisa a continuación que cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del período en que se deba efectuar la rectificación.

Por el contrario, cuando la rectificación determine una **minoración de las cuotas** inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

- Iniciar ante la Administración Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.
- Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

Finalmente, en los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo de-

berá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que fueron declaradas las cuotas devengadas.

2. Base imponible

La normativa del IVA define las reglas de cuantificación de la base imponible en función de la **modalidad de hecho imponible** de que se trate: entrega de bienes y prestación de servicios (operaciones interiores), adquisiciones intracomunitarias e importaciones.

2.1. Entrega de bienes y prestación de servicios

La regla general para determinar cuál es la base imponible en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios (operaciones interiores) parte del **importe total de la contraprestación** de las operaciones sujetas⁶.

⁶Art. 78 LIVA.

Ejemplo

Al finalizar el primer mes de arrendamiento de una panadería, el arrendatario paga al propietario la cantidad que paga por el alquiler y una fianza.

Las cantidades entregadas al arrendador en concepto de fianza deben ser devueltas al finalizar el contrato de arrendamiento, por lo que no se consideran contraprestación ni deben incluirse en la base imponible.

En el concepto de contraprestación se incluyen en términos generales las siguientes **partidas**:

1) Los **gastos reales** de las entregas y servicios accesorios: 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.

Esta regla se matiza añadiendo que 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 período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios. Se trata, pues, de retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto, que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo, y que no se incorporan a la base imponible.

Para evitar el fraude, se añade que en ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones.

Ejemplo

Un particular adquirió en una tienda de Valencia electrodomésticos por importe de 2.000 euros. Se acuerda hacer el pago en doce plazos de periodicidad mensual por un importe, de 200 euros cada uno.

Tal y como dispone el art. 78.Dos.1.º LIVA, no se incluirán en la contraprestación los intereses por aplazamiento del pago, siempre que éste corresponda a un periodo posterior a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios.

Sin embargo, en ningún caso se considerará interés la porción de la contraprestación que supere el interés aplicado usualmente en el mercado para operaciones similares.

Sea como fuere, la no inclusión de los intereses exigibles por el vendedor tendrá que constar, de manera separada, en la factura.

- Importe de la venta de electrodomésticos (base imponible): 2.000 euros.
- IVA repercutido (21%): 420 euros.
- Intereses de financiación [(200 x 12) – 2.000]: 400 euros.
- Total factura: 2.000 (base imponible) + 420 (cuota de IVA) + 400 (intereses): 2.820 euros.

Ejemplo

Una joven pareja adquiere el 1 de enero un piso a una promotora por 300.000 euros. En el contrato se acuerda la entrega del inmueble el 6 de marzo y el pago de su precio en dos plazos, de 100.000 euros el 1 de febrero y de 200.000 euros en la fecha de entrega. Por este aplazamiento, la promotora cobra intereses por valor de 1.000 y 2.000 euros en cada uno de los pagos mencionados.

En este supuesto se devenga, en primer lugar, el IVA por el pago anticipado, siendo la base imponible la suma de la contraprestación pagada en ese momento (100.000 euros) y los intereses (1.000 euros).

En el momento de la entrega del inmueble, se realiza un segundo pago y devenga otra vez el IVA, y aquí nuevamente la base imponible incorpora la contraprestación pagada (200.000 euros) y los intereses asociados (2.000 euros), por corresponderse estos últimos a un periodo simultáneo a la entrega del bien.

2) Las **subvenciones** vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto. A los efectos de la LIVA, se consideran 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

Una empresa de autobuses recibe una subvención municipal de 1 euro por viajero, y otra subvención estatal de 10.000 euros destinada a ayudar a cubrir los costes del servicio.

La primera subvención forma parte de la base imponible, a los efectos de calcular la cuota del IVA repercutida al viajero. El viajero, pues, pagará el precio del billete y soportará el IVA correspondiente al precio del billete más la subvención.

En cambio, la segunda subvención, a pesar de ser recibida con la misma finalidad, no forma parte de la base imponible correspondiente a la prestación del servicio.

3) Los **tributos y los gravámenes** que recaigan sobre las operaciones gravadas, excepto el IVA y el impuesto sobre determinados medios de transporte, pero no los otros impuestos especiales o los impuestos aduaneros, que sí formarán parte de la base.

Ejemplo

Una empresa importa tabaco por valor de 10.000 euros.

A los efectos del hecho imponible IVA importación, la base imponible de esta operación estará formada no sólo por el valor de la contraprestación (10.000 euros), sino también por la cuota del impuesto especial sobre las labores del tabaco y la cuota del impuesto o arancel aduanero, ambas liquidadas en Aduana.

4) Las **percepciones retenidas** por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto (por ejemplo, las arras).

5) El importe de los **envases y embalajes**, incluso los susceptibles de devolución.

6) El importe de las **deudas asumidas por el destinatario** de las operaciones sujetas con contraprestación total o parcial.

Por el contrario, **se excluyen** expresamente de la base imponible en las operaciones interiores las siguientes:

1) Las cantidades percibidas por razón de las **indemnizaciones** (distintas de las cantidades que, según acabamos de indicar, se incluyen en la base imponible) que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

2) Los **descuentos y las bonificaciones** que se incluyan en la factura y se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella. La exclusión de la base imponible de los descuentos y las bonificaciones no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

Ejemplo

Un empresario A adquiere a otro empresario B carne de vacuno por 100.000 euros, y ambos empresarios acuerdan incluir en la factura un descuento por pronto pago del 3%.

Los descuentos incluidos en la factura no se incluyen en la base imponible del IVA.

En este caso, pues, la base imponible será:

$$100.000 \text{ euros} - (3\% \times 100.000) = 100.000 - 3.000 = 97.000 \text{ euros.}$$

Sobre esta base imponible deberá aplicarse el tipo de gravamen.

3) Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo (**suplidos**). En este caso, el sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente los hubiera gravado.

Ejemplo

Blanco, S. A. es una entidad dedicada a comercializar componentes de automóvil y adquiere a Negro, S. A. material eléctrico por un importe de 12.000 euros. Por disposición contractual el transporte de las mercancías, que va con cargo a Negro, S. A. en nombre del destinatario Blanco, S. A., se efectúa desde Toledo mediante los servicios de la empresa de transportes Gris, S. A., que factura a Negro, S. A. un importe de 600 euros.

La base imponible de Negro, S. A. será el importe de la contraprestación, y en él no deberá incluirse el coste del transporte, dado que constituye un anticipo, es decir, una suma pagada "en nombre y por cuenta del cliente (que es, en el caso planteado, Blanco, S. A.) por mandato expreso suyo".

Por su parte, Blanco, S. A. deberá abonar a Negro, S. A., además del coste de los bienes adquiridos, la factura total del transporte, incluyendo el importe repercutido por Gris, S. A. a Negro, S. A.

El IVA soportado correspondiente al transporte tendrá, para Blanco, S. A., la condición de deducible.

La factura que Negro, S. A. entregará a Blanco, S. A. será la siguiente:

- Contraprestación por la venta de interruptores (base imponible): 12.000 euros.
- IVA repercutido (21%): 2.520 euros.
- Anticipo que Negro, S. A. debe abonar a Gris, S. A. (600 euros + 126 euros): 726 euros.
- Total factura de Negro, S. A. a Blanco, S. A.: (12.000 + 2.520 + 726): 15.246 euros.

Junto a las reglas generales, la LIVA⁷ también prevé **reglas especiales** de cuantificación de la base imponible aplicables a determinadas operaciones interiores:

(7) Art. 79 LIVA.

a) En las **operaciones cuya contraprestación no consista en dinero** se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.

Si la contraprestación consistiera **parcialmente en dinero**, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior.

Ejemplo

Un joven abogado decide comprar un coche de alta gama por un precio de 50.000 euros. Acuerda para ello con el concesionario el pago en metálico de 40.000 euros y la entrega de su viejo coche, valorado en el mercado por 13.000 euros, para completar la contraprestación.

En este caso, la base imponible del IVA que debe repercutir el concesionario no es 50.000 euros, el valor del coche nuevo, sino 53.000 euros. Ello es así porque a los 40.000 euros pagados en efectivo hay que sumar el valor de mercado del viejo coche entregado, esto es, 13.000 euros. En este caso, el abogado comprador sólo ha conseguido que su pago en especie (la entrega de su viejo coche) se valore por el concesionario por 10.000 euros, por debajo de su valor de mercado (13.000 euros), pero la cuota que debe soportar como consumidor se calcula en función de este último.

b) Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen **bienes** o se presten **servicios de diversa naturaleza**, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Esta regla no se aplica cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto.

Ejemplo

Un empresario vende a otro por un precio global de 10.000.000 de euros los siguientes elementos patrimoniales de la empresa: un almacén, una máquina troqueladora y materias primas. El valor de mercado de cada uno de los elementos indicados es, respectivamente, de 5.000.000, 4.000.000 y 3.000.000 de euros.

Como podemos comprobar, son diferentes en este caso el precio global de compraventa (10.000.000 de euros) y el precio global de mercado de los tres elementos (5.000.000 + 4.000.000 + 3.000.000 = 12.000.000 de euros).

Aun cuando existe una sola operación global de compraventa, en realidad se realizan tres entregas de bienes y, por tanto, devengan tres cuotas de IVA. A los efectos de calcular la base imponible de cada entrega, hay que buscar el valor de cada elemento patrimonial en proporción a su valor de mercado:

- Almacén: $(5.000.000 / 12.000.000) \times 10.000.000 = 4.166.666,66$ euros.
- Máquina troqueladora: $(4.000.000 / 12.000.000) \times 10.000.000 = 3.333.333,33$ euros.
- Materias primas: $(3.000.000 / 12.000.000) \times 10.000.000 = 2.500.000$ euros.

c) En los supuestos de **autoconsumo** y de **transferencia de bienes**, se incluirá la base imponible que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes, aunque si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

A estas dos reglas se adiciona una tercera, según la cual si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

d) 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.

e) Cuando existiendo **vinculación entre las partes** que intervengan en las operaciones sujetas se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, la base imponible será su valor normal de mercado, siempre que se cumplan determinados requisitos, aplicando los criterios del valor

de los bienes o servicios comparables o similares o del precio de coste y, en cuanto proceda, lo dispuesto en el art. 16 TRLIS. A estos efectos, se presumirá que existe vinculación:

- En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades, 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 inclusive de cualquiera de ellos.
- En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

f) En las **transmisiones de bienes del comitente al comisionista** en virtud de contratos de comisión de venta en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión.

Ejemplo

Una empresa A (comitente) contrata con otra empresa B (comisionista) la venta en nombre propio de ropa de diseño a empresas distribuidoras nacionales e internacionales, a cambio del 20% de comisión. La empresa B vende a una empresa distribuidora C una partida de ropa por 500.000 euros.

La base imponible de la entrega que realiza la empresa A a la empresa B incluirá el valor de contraprestación que B pacte con cada empresa distribuidora por la entrega de la ropa, que deberá minorarse por el importe de la comisión que obtiene B (el 20% del precio pactado).

En nuestro caso, siendo el precio de la compraventa de 500.000 euros, la comisión a favor de B asciende a 100.000 euros (20% de 500.000). Por ello la base imponible del IVA que debe repercutir A será de 400.000 euros (500.000 – 100.000).

g) En las **transmisiones de bienes del comisionista al comitente**, en virtud de contratos de comisión de compra en los que el comisionista haya actuado en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista más el importe de la comisión.

h) En las **prestaciones de servicios realizadas por cuenta de tercero**, cuando quien presta los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comitente y el comisionista estará constituida por la contraprestación del servicio concertada por el comisionista menos el importe de la comisión.

i) En las **adquisiciones de servicios realizadas por cuenta de terceros**, cuando quien adquiera los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comisionista y el comitente estará constituida por la contraprestación del servicio convenida por el comisionista más el importe de la comisión.

j) En las **entregas de bienes o prestaciones de servicios que no tengan por objeto o resultado oro de inversión** y en las que se emplee oro aportado por el destinatario de la operación, la base imponible resultará de añadir al importe total de la contraprestación, el valor de mercado de dicho oro, determinado en la fecha de devengo del impuesto.

k) En las operaciones cuya contraprestación se hubiese fijado en **moneda o divisa extranjera**, se aplicará el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco de España, que esté vigente en el momento del devengo.

Hay que tener en cuenta, por último, que en la base imponible calculada según todas estas reglas especiales, en cuanto proceda, deberán incluirse o excluirse los **gastos o componentes**⁸ comprendidos en la regla general.

⁽⁸⁾Estos gastos o componentes se contienen en los arts. 78.Dos y 78.Tres LIVA.

2.2. Adquisiciones intracomunitarias

La base imponible en las **adquisiciones intracomunitarias**⁹ de bienes se determina de acuerdo con lo que se acaba de ver para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios".

⁽⁹⁾Art. 82 LIVA.

Se añaden, no obstante, tres **reglas específicas**:

1) En el caso de **afectación a las actividades** de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro, la base imponible se determinará de acuerdo con lo dispuesto para los **autoconsumos y transferencias de bienes**.

Tal como hemos indicado en el subapartado anterior (base imponible en la entrega de bienes y la prestación de servicios), en los supuestos de **autoconsumo y de transferencia de bienes**, se incluirá la base imponible que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes, aunque si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

A estas dos reglas se adiciona una tercera, según la cual si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

Ejemplo

Un empresario residente en Zamora realiza actividades en España y en Portugal. Este empresario compra una máquina en Lisboa por 100.000 euros para afectarla a la actividad desarrollada en esta ciudad. Al año siguiente, esta máquina es trasladada a Zamora, para afectarla a las necesidades de la empresa en esta ciudad española. A esta máquina se le aplica una amortización del 20% anual.

De acuerdo con la última de las reglas señaladas, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

En nuestro supuesto, la base imponible será la prevista para la transferencia de bienes en operaciones interiores, esto es, la base imponible que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes (100.000 euros). A esta cantidad deberá se restada la cantidad deducida por amortización:

$$100.000 - (20\% \times 100.000) = 100.000 - 20.000 = 80.000 \text{ euros.}$$

2) En el supuesto de que el adquirente obtenga la **devolución de los impuestos especiales**¹⁰ en el Estado miembro de partida de la expedición o transporte de los bienes, se reducirá la base imponible en la cuantía correspondiente a su importe. Ello implica una regularización de la situación tributaria, emitiéndose por el adquirente una nueva factura que anula el devengo anterior e implica un nuevo devengo de la adquisición intracomunitaria sin la adición de los impuestos especiales.

⁽¹⁰⁾Art. 24.3 RIVA.

3) Cuando se trate de adquisiciones intracomunitarias en las que el adquirente sea un empresario o profesional con NIF expedido por la Administración Tributaria española, cualquiera que sea el lugar de llegada de la expedición o transporte dentro de la UE, y siempre que dicho adquirente comunique el NIF al vendedor, la base imponible será la correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias que no se hayan gravado en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes.

2.3. Importaciones

La base imponible en las importaciones de bienes con carácter general está constituida por el **valor en la aduana**, el cual ha de determinarse de acuerdo con métodos específicos contenidos en la normativa aduanera comunitaria¹¹.

⁽¹¹⁾Art. 83 LIVA.

En términos generales, el valor de aduana se equipara con el valor de transacción, al cual deben añadirse las comisiones de venta y el coste de los embalajes a cargo del importador, y deducirse los gastos relativos a trabajos de construcción, instalación, montaje, conservación o asistencia técnica, realizados después de la importación, así como los gastos de transportes y seguros posteriores a la misma.

Al valor de aduana del bien hay que añadir los derechos del arancel aduanero común y los otros gravámenes devengados fuera del territorio de aplicación del IVA, y también el coste de colocar la mercancía en el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad, que figurará en la carta de transporte o en otro documento.

Ved también

Para profundizar en el tema de las importaciones y el valor de aduana, podéis consultar los módulos dedicados a los impuestos especiales y los impuestos aduaneros.

Según la **regla general**, en las importaciones de bienes la base imponible resultará de adicionar al valor en aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Los **impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes** que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del impuesto sobre el valor añadido, por ejemplo, los impuestos especiales de fabricación.

b) Los **gastos accesorios**, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad. A estos efectos, la LIVA entiende por "primer lugar de destino" el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquél en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.

Ejemplo

Un empresario residente en Vigo importa madera de Brasil por un valor de 1.000.000 de euros. Los gastos de descarga en el puerto vigués ascienden a 30.000 euros, y se paga por impuestos aduaneros a un tipo de gravamen del 2%.

El valor de transacción (1.000.000 de euros) se toma como valor en aduana. A este valor hay que sumar el importe de la cuota pagada por los impuestos aduaneros (1.000.000 x 2% = 20.000 euros) y los gastos de descarga en el puerto (30.000 euros).

Por tanto, la base imponible del IVA importación será la siguiente:

$1.000.000 + 20.000 + 30.000 = 1.050.000$ euros.

Junto a esta regla general, también en el caso de las importaciones existen hasta **cinco regímenes especiales** de cálculo de la base imponible, aplicables a los siguientes supuestos:

1) Reimportaciones de bienes exportados temporalmente fuera de la Comunidad para ser objeto de trabajos de reparación, transformación, adaptación o trabajos por encargo: la base imponible será la contraprestación de los referidos trabajos determinada según las normas contenidas para calcular la base imponible de las operaciones interiores (entrega de bienes y prestación de servicios).

También se comprenderán en la base imponible los conceptos que se añaden al valor del bien según la regla general (impuestos y otros gravámenes y gastos accesorios).

2) Incumplimiento de los requisitos necesarios para la afectación a la navegación marítima internacional, salvamento, asistencia marítima o pesca, de los buques que se hubiesen beneficiado de exención, así como la adquisición de bienes destinados a **usos diplomáticos, consulares o de organismos internacionales**, salvo expedición inmediata y definitiva de los mismos fuera del territorio de la UE: la base imponible de estas operaciones asimiladas a las importaciones (a que se refiere el artículo 19, números 1.º, 2.º y 3.º, LIVA) incluirá el importe de la contraprestación de todas las operaciones relativas a los correspondientes medios de transporte, efectuadas con anterioridad a estas importaciones, que se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto.

Ejemplo

Un astillero de Cádiz vende a una naviera de Valencia un buque para la navegación marítima internacional por un importe de 50.000.000 de euros, estando esta operación y otras que se realizan posteriormente (reparación por 100.000 euros, avituallamientos por 2.000.000 de euros, y servicios prestados para atender las necesidades del buque por 1.000.000 de euros) exentas en virtud del art. 22 LIVA. Más adelante, se comprueba que este buque no cumple con los requisitos de afectación a la navegación marítima internacional.

Esta desafectación posterior implica el devengo de una operación asimilada a las importaciones, según el art. 19 LIVA, y la base imponible correspondiente a esta operación es la siguiente: 50.000.000 (precio de compra del buque) + 100.000 (reparación) + 2.000.000 (avituellamiento) + 1.000.000 (servicios) = 53.100.000 euros.

3) Bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero.

La base será la siguiente:

- Para los bienes procedentes de otro Estado miembro o de terceros países, la que resulte de aplicar, respectivamente, las normas del artículo 82 o del apartado uno de este artículo o, en su caso, la que corresponda a la última entrega realizada en dicho depósito.
- Para los bienes procedentes del interior del país, la que corresponda a la última entrega de dichos bienes exenta del impuesto.

- Para los bienes resultantes de procesos de incorporación o transformación de los bienes comprendidos en las letras anteriores, la suma de las bases imponibles que resulten de aplicar las reglas contenidas en dichas letras.
- En todos los casos, deberá comprender el importe de las contraprestaciones correspondientes a los servicios exentos del impuesto prestados después de la importación, adquisición intracomunitaria o, en su caso, última entrega de los bienes.
- En todos los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros, sea por importación de bienes o por operación asimilada a la importación de bienes, se integrará en la base imponible el impuesto especial exigible por el abandono de dicho régimen.

4) Entradas de bienes procedentes de territorios francos (depósito o zona franca, depósito aduanero) o **sometidos a regímenes aduaneros especiales** (importación temporal, tránsito comunitario, tráfico de perfeccionamiento). La base imponible de las demás operaciones a que se refiere el artículo 19, número 5.º de esta ley, será la suma de las contraprestaciones de la última entrega o adquisición intracomunitaria de bienes y de los servicios prestados después de dicha entrega o adquisición, exentos todos ellos del impuesto.

5) Productos informáticos normalizados. En las importaciones de productos informáticos normalizados, la base imponible será la correspondiente al soporte y a los programas o informaciones incorporados al mismo.

2.4. Modificación de la base imponible

En el apartado dedicado a la base imponible de las operaciones interiores (entregas de bienes y prestaciones de servicios), se prevé un régimen de **modificación de la base imponible**¹², que también es aplicable al resto de modalidades¹³ del hecho imponible: adquisiciones intracomunitarias e importaciones.

⁽¹²⁾Art. 80 LIVA y art. 24 RIVA.

⁽¹³⁾Arts. 82 y 83. Tres LIVA.

En los supuestos que siguen, se produce la **reducción de la base imponible** en los siguientes importes:

1) El importe de los **envases y embalajes** susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

2) Los **descuentos y bonificaciones** otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados¹⁴.

⁽¹⁴⁾Por ejemplo, descuentos por pronto pago y rápeles concedidos por volumen de ventas.

3) 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** (por ejemplo, la devolución de mercancías por defectos de calidad) o **se altere el precio** después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

4) La base imponible también podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las **cuotas repercutidas** y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de **declaración de concurso**.

Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley 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.

En esta modalidad de modificación de la base imponible, sin embargo, hay que tener en cuenta que **no procederá** la misma en determinados casos:

- Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
- Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.
- Créditos entre personas o entidades vinculadas (art. 79.Cinco LIVA).
- Créditos adeudados o afianzados por entes públicos.

Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla. Asimismo, no procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 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 (créditos concursales). En este caso, la base imponible únicamente podrá reducirse conforme a lo dispuesto en el artículo 80.Tres LIVA.

5) La base imponible también podrá reducirse cuando los **créditos** correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean **total o parcialmente incobrables**. A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

- Que haya transcurrido un año desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno solo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año. Cuando se trate de operaciones a plazos, además, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

- Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este impuesto.
- Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional o, en otro caso, que la base imponible de aquella, impuesto sobre el valor añadido excluido, sea superior a 300 euros.
- Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por entes públicos.

Esta modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de un año desde el devengo del impuesto repercutido y comunicarse a la Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente. No obstante, cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año al que se acaba de hacer mención será de seis meses.

También aquí, al igual que en el supuesto anterior y en los mismos casos, **no procederá la reducción** de la base imponible.

Al contrario que en el supuesto anterior, una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta **no se volverá a modificar al alza** aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el impuesto sobre el valor añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo que se acaba de decir, si el sujeto pasivo desiste de la reclamación judicial al deudor, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la emisión, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

Por último, algunos supuestos de modificación de la base imponible pueden suponer, según los casos, una **reducción o un incremento** de esta magnitud:

1) Cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos de comercio **se altere el precio** después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

2) Si el importe de la **contraprestación no resultara conocido** en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

Ejemplo

Un sujeto arrienda un local de negocio a un profesional dedicado a la fontanería. En el precio del arrendamiento se incluye el pago de doce cuotas mensuales de 1.000 euros, así como 600 euros en concepto de gastos de comunidad presupuestados que corresponden al local. Al finalizar el año, los gastos de comunidad reales imputables al local han ascendido a 720 euros.

En el momento de cobro de cada mensualidad, devenga el IVA con una base imponible que tiene en cuenta, además de la cuota por arrendamiento (1.000) euros, la parte proporcional de los gastos de comunidad presupuestados ($600 \text{ euros} / 12 \text{ meses} = 50 \text{ euros}$).

Una vez conocido el gasto real de comunidad imputable al local (720 euros), el arrendador debe modificar la base imponible al alza ($720 \text{ euros} / 12 \text{ meses} = 60 \text{ euros}$).

En las nuevas facturas, la base imponible provisional de 1.050 euros debe rectificarse a 1.060 euros.

3. Tipo de gravamen

El tipo de gravamen aplicable a cada operación sujeta al IVA será el **vigente en el momento del devengo**. Se diferencian **tres tipos de gravamen** en el IVA, en función del tipo de bienes y servicios objeto de gravamen, y con independencia de la modalidad del hecho imponible realizado:

1) **Tipo general del 21%**. Se aplica¹⁵ siempre que no corresponda ninguno de los tipos reducidos.

⁽¹⁵⁾Art. 90 LIVA.

En el ámbito de las reimportaciones y determinadas operaciones asimiladas a las importaciones, se prevén **reglas específicas**:

a) En las **reimportaciones** de bienes que hayan sido exportados temporalmente fuera de la Unión Europea y que se efectúen después de haber sido objeto en un país tercero de trabajos de reparación, transformación, adaptación, ejecuciones de obra o incorporación de otros bienes, se aplicará el tipo impositivo que hubiera correspondido a las operaciones indicadas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto.

b) En las **operaciones asimiladas** a las importaciones de bienes que hayan sido exclusivamente objeto de servicios exentos mientras han permanecido vinculados a los regímenes o situaciones a que se refieren los artículos 23 y 24 LIVA (exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos y exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales), se aplicará el tipo impositivo que hubiera correspondido a los citados servicios si no hubiesen estado exentos.

2) **Tipo reducido del 10%**. Se aplica¹⁶ en los siguientes casos:

⁽¹⁶⁾Art. 91.Uno LIVA.

a) Las **entregas**, las **adquisiciones intracomunitarias** o las **importaciones** de los siguientes bienes: los alimentos y las bebidas, excepto las alcohólicas; los animales, los vegetales, las semillas, los adobos y las aguas para alimentación o riego; el material médico y sanitario, incluyendo las gafas graduadas y las lentes de contacto; las viviendas, incluyendo los garajes (hasta un máximo de dos plazas por vivienda) y los anexos que se transmitan conjuntamente (no tendrán esta consideración los locales de negocio), etc.

Art. 91.Uno.1 LIVA

1.º Las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo, excepto las bebidas alcohólicas.

Se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico.

A los efectos de este número no tendrán la consideración de alimento el tabaco ni las sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen objeto de entrega, adquisición intracomunitaria o importación.

2.º 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.

Se comprenden en este número los animales destinados a su engorde antes de ser utilizados en el consumo humano o animal y los animales reproductores de los mismos o de aquellos otros a que se refiere el párrafo anterior.

3.º Los siguientes bienes cuando por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar 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.

4.º Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.

5.º Los medicamentos para uso animal, así como las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención.

6.º Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.

Los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.

No se incluyen en este número los cosméticos ni los productos de higiene personal, a excepción de compresas, tampones y protegeslips.

7.º Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

En lo relativo a esta ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22.º, parte A), letra c) de esta ley.

8.º Las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en la obtención de flores y plantas vivas.

Art. 91.Tres LIVA

Lo dispuesto en los apartados uno.1 y dos.1 de este artículo será también aplicable a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de esta ley, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en dichos preceptos.

El contenido del párrafo anterior no será de aplicación a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública a que se refiere el apartado uno.3 de este artículo.

b) Las prestaciones de servicios que mencionamos a continuación: transporte de viajeros, servicios de hostelería, acampada, balneario y restaurante; los de carácter agrícola, forestal y ganadero; los de limpieza de calles, parques y jardines públicos; los de recogida de basuras y tratamiento de residuos, etc.

Art. 91.Uno.2 LIVA

1.º Los transportes de viajeros y sus equipajes.

2.º Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior, los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos.

3.º Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descariado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.

4.º Los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.

5.º Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales.

Se comprenden en el párrafo anterior los servicios de cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos.

Se incluyen también en este número los servicios de recogida o tratamiento de vertidos en aguas interiores o marítimas.

6.º La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación y museos, galerías de arte y pinacotecas.

7.º Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8.º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3.º del apartado dos.2 de este artículo.

8.º Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.

9.º Las exposiciones y ferias de carácter comercial.

10.º Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación.

11.º 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.

12.º 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.

c) Determinadas ejecuciones de obra relacionadas con la vivienda.

Art. 91.Uno.3 LIVA

1.º Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que, al menos el 50 por 100 de la superficie construida, se destine a dicha utilización.

2.º Las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados para las edificaciones a que se refiere el número 1.º anterior, que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.

3.º Las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las comunidades de propietarios de las edificaciones o partes de las mismas a que se refiere el número 1.º anterior y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios de dichas edificaciones, siempre que dichas ejecuciones de obra se realicen en terrenos o locales que sean 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.

d) Determinadas importaciones, entregas y adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte.

Art. 91.Uno.4 LIVA

Las importaciones 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 las siguientes personas:

1.º Por sus autores o derechohabientes.

2.º Por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el artículo 136 de esta Ley, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien.

Art. 91.Uno.5 LIVA

Las adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuando el proveedor de los mismos sea cualquiera de las personas a que se refieren los números 1.º y 2.º del número 4 precedente.

3) El tipo superreducido del 4%. Se aplicará¹⁷ a operaciones como las siguientes:

⁽¹⁷⁾Art. 91.Dos LIVA.

a) Las **entregas**, las **adquisiciones intracomunitarias** o las **importaciones** de los siguientes bienes: el pan, las harinas panificables, la leche, los quesos, los huevos, las frutas, las verduras, las hortalizas, las legumbres, los tubérculos y los cereales; los libros, las revistas y los periódicos; los vehículos destinados a ser autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de minusválidos, etc.

Art. 91.Dos.1 LIVA

1.º Los siguientes productos:

a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado, destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.

b) Las harinas panificables.

c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.

d) Los quesos.

e) Los huevos.

f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

2.º 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.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un folio de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos, tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

a) Los discos y cintas magnetoscópicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

b) Las videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

c) Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 75 por 100 de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto.

Se considerarán comprendidos en este número los álbumes, partituras, mapas, cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos.

3.º Los medicamentos para uso humano, así como las sustancias medicinales, formas galénicas y productos intermedios, susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en su obtención.

4.º Los coches de minusválidos a que se refiere el número 20 del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley del Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el

reglamento general de vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como 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 quien sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de esta ley se considerarán personas con minusvalía quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por ciento, debiéndose acreditar tal circunstancia mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad autónoma.

5.º Las prótesis, ortesis e implantes internos para personas con minusvalía.

6.º Las 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 y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente.

A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades.

Las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial previsto en el capítulo III del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 54 de la citada Ley. A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente (art. 26.bis RIVA).

A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente (art. 26 bis RIVA).

Art. 91.Tres LIVA

Lo dispuesto en los apartados uno.1 y dos.1 de este artículo será también aplicable a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de esta ley, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en dichos preceptos.

El contenido del párrafo anterior no será de aplicación a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública a que se refiere el apartado uno.3 de este artículo.

b) Los servicios relativos a la reparación de los coches y las sillas de ruedas para minusválidos; los arrendamientos con opción de compra de edificios o parte de los mismos destinados a viviendas de protección oficial; y los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial.

Art. 91.Dos.2 LIVA

1.º Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas comprendidos en el párrafo primero del número 4. del apartado dos.1 de este artículo 91 LIVA y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con minusvalías y de los vehículos a motor a los que se refiere el párrafo segundo del mismo precepto, independientemente de quién sea el conductor de los mismos.

2.º 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, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

3.º 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 apartado 1 del artículo 15 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las Personas en Situación de Dependencia, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 75 % de su precio, en aplicación, en ambos casos, de lo dispuesto en dicha ley.

Ejemplos

Indicad en cada una de las siguientes operaciones que realiza una empresa constructora el tipo de gravamen de IVA aplicable.

1) **Venta de viviendas protegidas:** como constituye la primera transmisión, esta operación está sujeta y no exenta de IVA. El tipo de gravamen es del 4% (art. 91. Dos. 1.6.º LIVA).

2) **Venta de viviendas no protegidas:** como en el caso anterior, se trata de una primera transmisión de edificaciones sometida y no exenta de IVA. El tipo de gravamen aplicable es el 10% (art. 91.Uno.1.7.º LIVA).

3) **Venta de garajes con independencia de las viviendas:** al igual que en los casos anteriores, se trata de una primera transmisión de edificaciones. La operación estará sometida y no exenta de IVA. El tipo de gravamen será el 21%.

4) **Venta de locales de negocio:** se trata de una operación sometida y no exenta de IVA porque constituye una primera transmisión de edificaciones. Tipo aplicable: 21%.

5) **Venta de locales de negocio adquiridos tres meses antes:** se trata de una segunda o ulterior entrega, por lo cual la operación está, en principio, exenta, de acuerdo con el art. 20.Uno.22.º LIVA. Ahora bien, en aquellos casos en los cuales el adquirente renuncie a la exención en los términos previstos al art. 20.Dos LIVA, la sociedad Gris, S. A. tendrá que repercutir el IVA al tipo general del 21% (art. 90.Uno LIVA), dado que el art. 91 LIVA sólo prevé la aplicación del tipo reducido por las entregas o ejecuciones de obras relativas a viviendas.

6) **Cobro de cantidades por anticipado para la construcción de un edificio de viviendas para un promotor con el cual se ha contratado la ejecución de obra. El promotor aporta todos los materiales y el contrato incluye plazas de garaje y los locales de negocio de la planta baja, que suponen, conjuntamente, el 20% de la superficie total del edificio:** aun cuando la entrega no se haya producido todavía, el devengo del IVA se produce en el momento del cobro anticipado (art. 75.Dos LIVA). En este caso, el tipo de gravamen aplicable es el tipo reducido del 10%, de acuerdo con el art. 91.Uno.3.1.º LIVA, puesto que se trata de una ejecución de obras consecuencia de un contrato formalizado por el constructor con el promotor y el objeto del cual está constituido por la construcción de una edificación destinada principalmente a viviendas. Esto es así porque el precepto mencionado considera destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las cuales al menos el 50% de la superficie construida se destine a esta utilización, y en nuestro caso este porcentaje es ampliamente superado, por el hecho que sólo el 20% de la superficie se destina a garajes y locales de negocio y el 80% se reserva a construcción de viviendas.

Aplicación de tipos impositivos según la DGT: supuestos conflictivos

La Resolución de 2 de agosto de 2012, de la DGT, publicada en el BOE de 6 de agosto de 2012, expone con detalle el criterio administrativo de aplicación del tipo de gravamen general y de los tipos reducidos del IVA a supuestos conflictivos:

- Objetos que, por sus características, solo puedan utilizarse como material escolar.
- Flores y plantas ornamentales.
- Servicios mixtos de hostelería.
- Servicios de peluquería.
- Servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.
- Servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos.
- Asistencia sanitaria, dental y curas termales.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. Los empresarios o profesionales para los que se efectúen las operaciones sujetas a gravamen, cuando estas sean realizadas por personas o entidades no establecidas en el territorio español de aplicación del IVA...

- a) son sujetos pasivos del impuesto.
- b) solamente son sujetos destinatarios de la repercusión, pero no sujetos pasivos.
- c) son responsables del tributo.

2. Cuando una rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas,...

- a) el sujeto pasivo debe regularizar su situación tributaria en la autoliquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación.
- b) el sujeto pasivo puede regularizar en las autoliquidaciones posteriores al momento en que debió efectuar la rectificación dentro del plazo de un año.
- c) el sujeto pasivo debe iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

3. Se incluyen en la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, a efectos del IVA...

- a) las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto.
- b) los descuentos y bonificaciones que se concedan previa o simultáneamente al momento de celebrarse la operación.
- c) Las dos respuestas anteriores son ciertas.

4. A efectos del IVA, la base imponible en los autoconsumos de servicios es...

- a) el coste de prestación de los servicios, incluida la amortización de los bienes cedidos.
- b) el coste de prestación de los servicios, excluida la amortización de los bienes cedidos.
- c) Ninguna de las dos respuestas anteriores es cierta.

5. Si el destinatario de una operación sujeta a IVA no ha hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y se declara posteriormente en concurso,...

- a) el sujeto pasivo del impuesto debe reducir la base imponible.
- b) el sujeto pasivo del impuesto puede reducir la base imponible.
- c) el sujeto pasivo del impuesto no puede reducir la base imponible.

6. ¿Cuál de las siguientes prestaciones de servicios se grava a un tipo reducido?

- a) Todas las ejecuciones de obras realizadas por paletas.
- b) Los espectáculos deportivos profesionales.
- c) Las entradas a museos.

7. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de huevos tributan al tipo de gravamen...

- a) del 21%.
- b) del 10%.
- c) del 4%.

8. Un ayuntamiento concede una subvención a una empresa de autobuses concesionaria del transporte urbano de la ciudad calculada en función del número de kilómetros recorridos. A los efectos del IVA,...

- a) la base imponible del IVA repercutido a los viajeros incluye el precio del billete, pero no la subvención, puesto que esta última no se calcula en función del volumen de servicios prestados.
- b) la base imponible del IVA repercutido a los viajeros incluye el precio del billete y la subvención, puesto que esta última se halla directamente vinculada al precio.
- c) Ninguna de las dos respuestas anteriores es correcta.

9. María, arrendataria de un despacho de abogados en Madrid, incumple reiteradamente su obligación de pago a su hermana Marta, propietaria del local, y esta última decide rescindir judicialmente el contrato de arrendamiento. A los efectos del IVA,...

- a) Marta debe modificar su base imponible y expedir una nueva factura que rectifique o anule la anterior.
- b) Marta puede modificar su base imponible, pero no puede expedir una nueva factura que rectifique o anule la anterior.
- c) Marta no puede modificar su base imponible ni expedir una nueva factura que rectifique o anule la anterior.

10. Julio actúa como comisionista en nombre propio en una comisión de compra, siendo Lorenzo el comitente. Julio adquiere un lote de productos textiles con un precio de 100.000 euros a Pedro y entrega estos bienes al comitente, quien paga al comisionista 1.000 euros por sus servicios. A los efectos del IVA,...

- a) Julio repercute IVA con una base imponible de 99.000 euros.
- b) Julio repercute IVA con una base imponible de 101.000 euros.
- c) Julio repercute IVA con una base imponible de 100.000 euros.

11. La empresa constructora TOCHO, S. A. realiza la primera transmisión de un edificio que contiene diez pisos y un local de negocio a la empresa intermediaria ESPECULAQUEDAGUSTO, S. A. Cada piso se vende por 400.000 euros y el local por 300.000 euros. A los efectos del IVA,...

- a) la transmisión del local de negocio tributa al 4%.
- b) la transmisión del local de negocio tributa al 10%.
- c) la transmisión del local de negocio tributa al 21%.

12. Una empresa residente en Lugo vende material de oficina a otra empresa residente en Tenerife. Esta última no paga y contra ella se ha dictado un auto de concurso. Teniendo en cuenta que la operación se localiza en la Península, que este crédito no disfruta de garantía real ni de fianza y que entre las dos empresas no se observa vinculación, a los efectos del IVA, la empresa gallega...

- a) no podrá reducir la base imponible.
- b) podrá reducir la base imponible.
- c) Ninguna de las dos respuestas anteriores es correcta.

13. Una empresa española importa unos CD-ROM que contienen programas de software de una importante multinacional norteamericana. El precio de los CD-ROM es de 1.000 euros y el precio de los programas de software es de 20.000 euros. A los efectos del IVA, la base imponible asciende a...

- a) 21.000 euros.
- b) 1.000 euros.
- c) 20.000 euros.

14. Una empresa residente en Barcelona compra una partida de hidrocarburos a una empresa italiana. La empresa española obtiene en Italia la devolución del impuesto especial sobre hidrocarburos. A los efectos del IVA, la empresa española...

- a) no debe hacer nada, porque el contribuyente del impuesto es la empresa italiana.
- b) debe incluir el impuesto especial sobre hidrocarburos en la base imponible del IVA.
- c) reducirá la base imponible del IVA en la cuantía del impuesto especial sobre hidrocarburos.

15. Luisa padece una minusvalía y acude a un taller especializado para efectuar unas adaptaciones en el volante de su taxi. A los efectos del IVA, a Luisa...

- a) le prestan un servicio que tributa al tipo del 4%.
- b) le entregan un bien que tributa al tipo del 10%.
- c) le repercuten una cuota por aplicación del tipo del 21%.

16. Jorge es albañil y contrata con un promotor la realización de unas obras de rehabilitación en un edificio de 100.000 metros cuadrados, de los cuales 45.000 están destinados a viviendas. A los efectos del IVA,...

- a) la operación tributa al 21%.
- b) la operación tributa al 10%.

c) la operación tributa al 4%.

17. Pedro es trabajador en la empresa TORNILLOS, S. A. y compra por 15.000 euros una máquina afectada a la misma con un valor de mercado de 20.000 euros. A los efectos del IVA,...

- a) se produce un supuesto de estimación directa y la base imponible de la operación es 15.000 euros.
- b) se produce un supuesto de operación vinculada y la base imponible de la operación es 20.000 euros.
- c) se produce un supuesto de autoconsumo y la base imponible de la operación es el coste de fabricación de la máquina.

18. La empresa PITO, S. A. ha vendido maquinaria agrícola a la empresa PATO, S. A. Posteriormente, esta última empresa es declarada judicialmente en concurso. A los efectos del IVA,...

- a) PITO, S. A. podrá reducir la base imponible de la operación mencionada, pero deberá modificar posteriormente la misma si el expediente del concurso queda sobreseído.
- b) PITO, S. A. deberá reducir la base imponible de la operación mencionada, pero no podrá modificar posteriormente la misma si el expediente del concurso queda sobreseído.
- c) PITO, S. A. no reducirá la base imponible de la operación mencionada por el adquirente (en este caso, PATO, S. A.) tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto.

19. La empresa COMPROBARATOVENDOCARO, S. A. importa semillas de Brasil con destino a la venta en España a diversos horticultores. A los efectos del IVA,...

- a) esta empresa no puede aplicarse las reglas de modificación de la base imponible.
- b) esta empresa puede aplicar las reglas especiales de cuantificación de la base imponible previstas para las operaciones interiores.
- c) Las dos respuestas anteriores son incorrectas.

20. José tiene una tienda y se dedica a vender quesos. A los efectos del IVA,...

- a) cada venta devenga una IVA del 21%.
- b) cada venta devenga un IVA del 10%.
- c) cada venta devenga un IVA del 4%.

21. Pedro es abogado y solicita una provisión de fondos de 1.000 euros a su cliente para llevarle el caso. A los efectos del IVA,...

- a) esta cantidad no se incluye nunca en la base imponible.
- b) esta cantidad se incluye siempre en la base imponible.
- c) esta cantidad puede o no incluirse en la base imponible, según los casos.

22. Ángela es arrendataria de un local de negocio y deja de pagar la renta de un arrendamiento. Por este motivo, el propietario del inmueble rescinde el contrato. A los efectos del IVA,...

- a) se produce un supuesto de modificación de la base imponible.
- b) no se produce un supuesto de modificación de la base imponible.
- c) no hay base imponible por resultar la operación exenta.

23. Luis contrata con una empresa la construcción de una piscina en el jardín de su casa. A los efectos del IVA,...

- a) esta operación tributa al tipo del 21%.
- b) esta operación tributa al tipo del 10%.
- c) esta operación tributa al tipo del 4%.

24. Una inmobiliaria vende un edificio de viviendas a otra inmobiliaria acogida en el impuesto sobre sociedades al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. A los efectos del IVA,...

- a) esta operación está exenta.
- b) esta operación tributa siempre al tipo de gravamen del 10%.
- c) esta operación tributa al tipo de gravamen del 4% en determinadas circunstancias.

25. Una empresa constructora contrata los servicios de un comisionista, que actúa en nombre propio, para conseguir los servicios de un arquitecto en una determinada obra, cifrándose la comisión en el 10% del precio exigido por este último profesional. A los efectos del IVA,...

- a) la base imponible por la prestación del servicio que presta el comisionista a la empresa es el precio exigido por el arquitecto.
- b) la base imponible por la prestación del servicio que presta el arquitecto al comisionista es el precio exigido por el arquitecto más la cantidad de la comisión.
- c) Las dos respuestas anteriores son incorrectas.

Casos prácticos

26. En las siguientes operaciones, indicad el sujeto pasivo del IVA.

- a) Una empresa de fabricación de utensilios de cocina, Acernova, S. A., con domicilio fiscal en Zaragoza, ciudad donde posee una fábrica, vende una partida de productos. Acernova, S. A. pone la mercancía a disposición de la empresa canadiense en su fábrica de Zaragoza, desde donde es exportada por el comprador.
- b) Esa misma sociedad, Acernova, S. A., contrata con una empresa de marketing canadiense la planificación de la introducción de sus productos en el mercado de dicho país.
- c) El 5 de noviembre, la empresa Acernova, S. A. compra una partida de materiales de cocina a otra empresa del sector con domicilio en Canadá. Los productos entran en España por la aduana de Madrid.

27. Una empresa distribuidora ha realizado en el primer trimestre del año x las siguientes operaciones (todas las cantidades sin incluir el IVA):

- a) Compra de mochilas: 10.000 euros.
- b) Venta de productos repelentes de insectos: 7.000 euros.
- c) Compra de maquinaria para diseñar y pulir lentes: 50.000 euros.
- d) Compra de medicinas destinadas a su venta posterior: 30.000 euros.
- e) Venta de uvas de consumo navideño no acondicionadas para la venta al por menor: 3.000 euros.
- f) Venta de cuadríciclos ligeros (vehículos de 4 ruedas con cilindrada no superior a 50 centímetros cúbicos): 60.000 euros.
- g) Venta de material para la confección de prótesis dentales y venta de tornillos de dilatación (prótesis dentales) destinados a ser directamente anclados en el hueso del paciente: 10.000 euros y 9.000 euros, respectivamente.
- h) Venta de revistas que no contienen publicidad a un colegio de abogados destinadas a ser distribuidas entre sus colegiados: 6.000 euros.
- i) Compra de profilácticos: 4.000 euros.
- j) Venta de lápidas a una funeraria: 50.000 euros.
- k) Compra de guías turísticas: 8.000 euros.
- l) Percepción de una subvención municipal para compensar el déficit de explotación y de una subvención de capital para la adquisición de una furgoneta: 100.000 euros y 6.000 euros, respectivamente.
- m) Compra de una furgoneta: 30.000 euros.

Determinad en cada caso la base imponible y el tipo de gravamen aplicable. Justificad vuestras respuestas con la doctrina administrativa contenida en resoluciones de la Dirección General de Tributos y del Tribunal Económico-Administrativo Central, disponible en la página web de la Agencia Tributaria.

28. ¿Cuál es el tipo de gravamen aplicable a las siguientes compras realizadas a una empresa rusa por una empresa mayorista distribuidora de productos agrícolas y ganaderos ubicada en Ciudad Real?

- a) Semillas de maíz.
- b) Trigo duro a granel.
- c) Abono agromineral específico para césped.
- d) Pipas de girasol para la extracción de aceite.
- e) Terneras reproductoras.
- f) Cloruro potásico a granel.
- g) Suero estéril fetal bovino y células de ratón para procesos de producción de hormona del crecimiento.
- h) Frutos desecados.

29. En relación con la base imponible y el tipo de gravamen del IVA, resuelve las siguientes cuestiones:

- a) Un promotor vende a un cliente un conjunto formado por una vivienda de 120 metros cuadrados, una plaza de garaje de 20 metros cuadrados y un local comercial de 140 metros cuadrados. El precio total que se pacta por la operación es de 500.000 euros, sin especificar qué parte del precio corresponde a cada uno de los inmuebles citados. El precio de mercado de las viviendas de nueva construcción en esta zona es de 2.500 euros por metro cuadrado, el de los locales de negocio de 3.000 euros por metro cuadrado y el de las plazas de garaje de 1.000 euros por metro cuadrado. Calculad las cuotas devengadas por el promotor al cliente.
- b) Un ayuntamiento entrega a una empresa promotora de forma gratuita un terreno de propiedad municipal, que tiene un valor de mercado de 600.000 euros, con el compromiso de que la empresa construya en dicho suelo 50 viviendas de protección oficial, que luego se venderán a un precio de 125.000 euros cada una. ¿Cuál será la cuota de IVA repercutida por la empresa en la venta de los pisos?
- c) Una empresa constructora construye un edificio para una empresa promotora por un precio de 1.000.000 de euros. Dicho edificio incluye 60 pisos de 75 metros cuadrados cada uno, 25 oficinas de 60 metros cuadrados cada una, y 5 locales de negocio de 100 metros cuadrados cada uno, siendo los espacios comunes del edificio de 750 metros cuadrados. ¿Cuál es la base imponible y el tipo de gravamen aplicable en este supuesto y la cuota que debe repercutir la constructora a la promotora?

30. De acuerdo con normativa vigente y la doctrina administrativa contenida en resoluciones de la Dirección General de Tributos, disponible en la página web de la Agencia Tributaria, ¿cuál es el tipo de gravamen de IVA aplicable a las siguientes operaciones?

- a) Un camping en Tarragona arrienda emplazamientos a una empresa británica que, a su vez, los arrienda a sus clientes. El titular del camping se compromete a realizar el servicio de limpieza entre estancia de cliente y cliente, y facilita a los clientes de la empresa británica el uso del restaurante, lavandería, zona deportiva, etc., y, además, el mantenimiento de las instalaciones.
- b) Antonio compra un edificio apto para su utilización como vivienda pero que va a destinar a despacho profesional.
- c) Una asociación sin ánimo de lucro construye una residencia para personas discapacitadas.
- d) Una empresa compra un edificio que se compone de tres locales en la planta baja y una oficina por planta, estando todos ellos arrendados.
- e) Una empresa importa los siguientes productos para diferentes diagnósticos: test de embarazo, test de ovulación, test de menopausia, test de orina y detección de enfermedades en personas.
- f) Una trabajadora social contrata con una administración pública la asistencia a personas con discapacidad física, psíquica y sensorial mediante un contrato de consultoría y asistencia.
- g) El titular de una vivienda unifamiliar contrata la construcción de una piscina en su jardín.

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. a

2. b

3. a

4. a

5. b

6. c

7. c

8. a

9. c

10. b

11. c

12. b

13. a

14. c

15. a

16. a

17. b

18. a

19. c

20. c

21. b

22. b

23. a

24. c

25. c

26. a) Esta entrega se considera realizada en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes se ponen a disposición del adquirente en este territorio, según el artículo 68.Uno de la LIVA. Ahora bien, esta entrega está exenta de IVA, porque el bien entregado es expedido con destino a un país no comunitario (exportación). En cuanto a la exención, es indiferente que la exportación la realice el vendedor (art. 21.Uno LIVA) o el comprador (art. 21.Dos LIVA).

b) El sujeto pasivo es la empresa Acernova, S. A. por inversión de éste, como establece el número 2.º del artículo 84.Uno de la LIVA.

c) El sujeto pasivo en la importación de bienes es Acernova, S. A., ya que es quien ha hecho la importación, según estipula el artículo 86 de la LIVA.

27. a) Se trata de una entrega de bienes sometido a tributación en el IVA. La redacción vigente del art. 91.dos.1.2.º de la LIVA ya no incluye dentro de las operaciones que tributan al tipo superreducido del 4% a los objetos que por las características que tienen solo se pueden utilizar como material escolar, por lo cual esta entrega tributará al tipo general del 21%. La base imponible es el valor de contraprestación, 10.000 euros, y por lo tanto la cuota será: $10.000 \times 21\% = 2.100$ euros.

b) La RTEAC de 29 de junio del 2005 entiende que un producto repelente de insectos como mosquitos, garrapatas o moscas, calificado como plaguicida, y un producto antiparasitario con poder insecticida para combatir la parasitación por piojos y otros parásitos, no tienen la consideración de medicamento, sino de productos de higiene personal, según se desprende de las definiciones de ambos conceptos contenidas en la ley del medicamento, dado lo cual no es aplicable el tipo reducido del 10% previsto en el art. 91.Uno.1.º 6) LIVA. A juicio del órgano revisor, tributan al tipo del 10% "las entregas de productos sanitarios que objetivamente considerados sólo puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, quedando excluidos los productos de higiene personal", salvo en el caso de las compresas, tampones y protegeslips, cuyas entregas tributan al tipo general del 21%. En el caso que nos ocupa (productos repelentes de insectos) la finalidad del producto es, en palabras del TEAC, "prevenir la acción de dichos parásitos, aplicándose sobre la piel o mucosa sana del cuerpo humano", y, por tanto, "no cabe duda de que se cumplen los requisitos establecidos por el artículo 8.13 de la Ley del Medicamento para ser considerado como un producto de higiene personal". En conclusión, por la venta de productos repelentes de insectos la empresa distribuidora repercute la siguiente cuota de IVA: $7.000 \times 21\% = 1.470$ euros.

c) En este supuesto es aplicable el tipo general del 21%, según doctrina contenida en la RTEAC de 4 de mayo del 2005, con el argumento de que la maquinaria para diseñar y pulir lentes no puede ser considerada objetivamente como producto o material sanitario, pues su uso directo no es el de suplir una deficiencia, sino la fabricación o elaboración de productos que sí cumplen aquella función. El art. 91.Uno.1.6.º LIVA enumera entre los bienes sometidos al tipo reducido del 10% a "los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitaciones de su movilidad y comunicación", así como también "los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales". En definitiva, el TEAC afirma que no es aplicable este tipo reducido a la maquinaria para diseñar y pulir lentes porque no cumple dos requisitos básicos: que se considere material sanitario y que, teniendo esta calificación "objetivamente considerado", exclusivamente se pueda utilizar con fines sanitarios. En definitiva, la compra de maquinaria para diseñar y pulir lentes tributa al tipo general y el IVA soportado será: $50.000 \times 21\% = 10.500$ euros.

d) Según doctrina contenida en la RTEAC de 10 de septiembre del 2003, esta operación tributaria al tipo general porque las medicinas se destinan a otros usos distintos de los usos humanos inmediatos, en este caso a su comercialización posterior. Por tanto, no es aplicable aquí el tipo reducido del 10% previsto en el art. 91.Dos.1.6.º LIVA porque falta la justificación del destino de las medicinas para uso humano, que debe efectuarse por el adquirente por cualquiera de los medios de prueba en derecho y, en particular, mediante la comunicación por escrito y bajo su responsabilidad a su transmitente. La falta de esta justificación, acaba señalando el TEAC, ocasionará una tributación al tipo general del IVA. Por tanto, el IVA soportado por la compra es: $30.000 \times 21\% = 6.300$ euros.

e) Esta operación tributa al tipo reducido del 10% y no al tipo superreducido del 4%, según se desprende de la RTEAC de 2 de noviembre del 2000. Esto es así, según este órgano administrativo revisor, porque las uvas no acondicionadas para la venta al por menor no se consideran "frutas, verduras hortalizas, legumbres y tubérculos, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo" (art. 91.Dos.1.1.º f) LIVA), y sí en cambio sustancias o productos, cualquiera que sea su origen, susceptibles de ser habitualmente utilizadas en la alimentación humana o animal (art. 91.Uno.1.º LIVA). Partiendo de la consideración de que son frutas naturales aquellas que se encuentran en su estado natural, contraponiéndose a los productos elaborados o transformados que requieren un proceso de elaboración, el TEAC llega a la conclusión de que la delimitación del concepto "producto natural" no es fácil, porque ni el Código alimentario ni las disposiciones que lo desarrollan ni la propia Ley del IVA definen este concepto. Es por ello por lo que en la resolución se resuelve esta indefinición aplicando el art. 45 RIVA, que establece que no se considerarán procesos de transformación "los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, descortezado, astillado, troceado, desinfección o desinfectación".

De acuerdo con lo expuesto, finaliza diciendo el TEAC, "debe entenderse por 'productos naturales' los productos que se encuentran en el mismo estado que se obtienen de sus propios cultivos, así como estos mismos productos cuando hayan sido objeto de operaciones simples de manipulación o de conservación, manteniendo sus características originales, como son las de clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, troceado, desinfección, desinsectación, refrigeración, congelación, pasteurización, desecación, deshidratación y otras análogas necesarias para dar a los productos una presentación idónea y habitual para

el consumo o las de esterilización". No cumpliendo estos requisitos, en cambio, otras operaciones, tales como "extraer el agua que forma parte de la fruta en aproximadamente un 50% mediante una operación de desecado, que no puede ser considerada una operación simple de manipulación destinada a su conservación", o presentar las uvas fuera del racimo, "que implica una modificación de sus características habituales".

En definitiva, si la venta se refiere a las clásicas bolsitas de uvas para consumo en Noche Vieja, podemos afirmar que se trata de productos obtenidos de la fruta natural, con distintas cualidades y que no pueden tener la consideración de productos naturales. Por tanto, el IVA repercutido por la empresa distribuidora con la venta sería: $3.000 \times 10\% = 300$ euros.

f) Hasta el 31 de diciembre del 2001 esta operación podía haber estado sometida al tipo reducido del 10%, por el hecho de que el art. 91.Uno.1.8.º LIVA hacía referencia a "los vehículos de dos o tres ruedas cuya cilindrada sea inferior a 50 centímetros cúbicos y cumplan la definición jurídica del ciclomotor". A pesar de que la normativa comunitaria calificara los cuadríciclos ligeros como ciclomotores, la RDGT de 8 de enero de 1999 interpretó que el precepto señalado en su redacción anterior no permitía incluir en su ámbito estos cuadríciclos, con el argumento de que el artículo hacía referencia exclusiva a vehículos de dos o tres ruedas, y no a vehículos de cuatro ruedas. En la actualidad esta polémica ha desaparecido, al derogarse el número 8.º del art. 91.Uno.1 LIVA por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, por lo que la venta de este bien generará una cuota de IVA repercutido calculado en función del tipo general: $60.000 \times 21\% = 12.600$ euros.

g) En el primer caso (material para la confección de prótesis dentales), la venta tributa al tipo general del 21%. Así lo entiende la RDGT de 8 de enero de 1999, sobre la base de "que dichos productos, objetivamente considerados, no se destinan a los usos sanitarios de prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar las enfermedades o dolencias del hombre o de los animales", y de que, en consecuencia, no es posible aplicar el tipo reducido del 10% previsto el art. 91.Uno.6.º LIVA. No puede extenderse la aplicación del mencionado precepto, finaliza diciendo la DGT, "a los productos de un uso mixto, sanitario y para otras finalidades, con independencia de la condición del destinatario (hospitales, y centros de atención médica. I.F.P. y centros de enseñanza, industria alimentaria, etc.), ni tampoco a aquellos productos que se utilicen en la fabricación de los citados productos sanitarios". La venta de material para la confección de prótesis dentales generará, pues, el siguiente IVA repercutido: $10.000 \times 21\% = 2.100$ euros.

En cambio, la venta de tornillos de dilatación (prótesis dentales) destinados a ser directamente anclados en el hueso del paciente sí se beneficia del tipo reducido del 10%. Así lo indica la RDGT de 15 de enero de 1999, arguyendo que los tornillos de dilatación "pueden considerarse que están específicamente diseñados y construidos con alta tecnología y precisión para su uso exclusivo en la implantología oral, es decir, para recuperar a todos aquellos enfermos con deficiencias físicas en la boca, que bien por una enfermedad periodontal o por cualquier otro tipo de traumatismo están en esa situación. Todos los productos –acaba diciendo el órgano administrativo– van directamente anclados en el hueso del paciente, su destino final es exclusivamente curar a los enfermos necesitados de este tipo de prótesis y no son aplicables en ninguna otra utilización". En este caso, el IVA repercutido será: $9.000 \times 10\% = 900$ euros.

h) En aplicación del art. 91.Dos.1.2.º LIVA ("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"), la RDGT de 20 de enero de 1999 estima que esta operación debe tributar al tipo superreducido del 4%. En el supuesto no se plantea ninguna polémica, pues las revistas no contienen publicidad (si hubiera contenido publicidad sólo se beneficiaría del tipo superreducido en caso de que por este concepto el editor hubiera obtenido un 75% o menos de los ingresos totales, de acuerdo con las reglas contenidas en la RDGT 3/1993, de 5 de marzo). El IVA repercutido por la venta será pues: $6.000 \times 4\% = 240$ euros.

i) Esta compra tributa al tipo reducido del 10%. El art. 91.Uno.1.6.º LIVA enumera entre los bienes sometidos a este tipo a "los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales", excluyéndose los cosméticos y los productos de higiene personal, "a excepción de compresas, tampones y protegeslips". La RDGT de 29 de enero de 1998, de acuerdo con la definición del término "productos sanitarios" que comprende la Ley del Medicamento (cualquier instrumento, dispositivo, equipo, material u otro artículo, incluidos los accesorios y programas lógicos que intervengan en su buen funcionamiento, destinados por el fabricante a ser utilizados en seres humanos, sólo o en combinación con otros, con fines de diagnóstico, prevención, control, tratamiento o alivio de una enfermedad o lesión; investigación, sustitución o modificación de la anatomía o de un proceso fisiológico; regulación de una concepción; y cuya acción principal no se alcance por medios farmacológicos, químicos o inmunológicos, ni por el metabolismo, pero a cuya función puedan concurrir tales medios), llega a la conclusión de que

el profiláctico es un "producto sanitario". En consecuencia, la compra generará la siguiente cuota de IVA soportado: $4.000 \times 10\% = 400$ euros.

j) En este tipo de bienes (lápidas) la RDGT de 5 de febrero de 2001 distingue diferentes supuestos a efectos de determinar el tipo aplicable. El artículo 91.uno.2.10.º de la LIVA, en su redacción anterior ya no vigente, indicaba que a los "servicios funerarios efectuados por las empresas funerarias y los cementerios, y las entregas de bienes que están relacionados efectuados a quienes sean destinatarios de los servicios mencionados" era aplicable el tipo reducido, que era del 8%. La venta de lápidas, según la resolución mencionada, solo se beneficiaba de este tipo si cumplía dos requisitos: que los bienes objeto de entrega estuvieran relacionados con los servicios funerarios y que quienes recibiera la entrega fuera el destinatario de los servicios funerarios mencionados, con independencia de quién haz esta entrega. En nuestro supuesto, la venta de lápidas a una funeraria, no se cumple este segundo requisito subjetivo (la funeraria no es destinataria del servicio funerario), de forma que hubiera tributado al tipo general. En todo caso, la redacción actual del artículo 91.uno ya no incluye dentro de las operaciones que tributan al tipo reducido del 10% a los servicios funerarios y a las entregas de bienes que están relacionados, y por lo tanto en esta operación se genera el IVA repercutido siguiente: $50.000 \times 21\% = 10.500$ euros.

k) A pesar de que la compra de "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", están gravados al tipo superreducido del 4% (art. 91.Dos.1.2.º LIVA), la RDGT de 11 de septiembre del 2000 considera que, ante la ausencia de un concepto legal de "libro" y la definición que de este bien realiza el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (toda obra científica o literaria de bastante extensión para formar un volumen), las guías turísticas no se benefician de ningún tipo reducido y tributan al tipo general. Aquí, pues, el IVA soportado por la compra de las guías será: $8.000 \times 21\% = 1.680$ euros.

l) Estas dos subvenciones no forman parte de la base imponible. En el primer caso, la subvención municipal para compensar el déficit de explotación (100.000 euros), no está vinculada directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto, al no establecerse 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 (número 3.º del art. 78.Dos LIVA). Y en el segundo caso, la subvención de capital para la adquisición de una furgoneta (6.000 euros), son cantidades percibidas por razón de indemnizaciones que no constituyen contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto (número 1.º del art. 78.Tres LIVA).

m) Esta operación tributa al tipo general, al no comprenderse las furgonetas en ningún apartado de los tipos reducidos previstos en el art. 91 LIVA. El IVA soportado será: $30.000 \times 21\% = 6.300$ euros.

28. a) La importación de semillas de maíz de acuerdo con lo previsto en el artículo 91 de la LIVA y el Código alimentario se grava al 4% cuando se trate de producto natural que no es objeto de proceso de transformación, no implicando tal proceso las simples operaciones de manipulación o de conservación (RTEAC 00/2969/2006, de 22 de noviembre del 2006, Vocalía 8.ª).

b) A las importaciones de trigo duro a granel resulta aplicable el tipo superreducido del IVA del 4% contemplado en el artículo 91.Dos LIVA, pues el trigo está relacionado expresamente en el epígrafe 3.17.02 del Código alimentario como cereal y los cereales tienen la condición de productos naturales, según la normativa del IVA y del Código alimentario, aunque no sean aptos para la alimentación humana y con independencia de cuál sea el destino que les dará el adquirente o importador de los mismos (RTEAC 00/921/2006, de 27 de septiembre del 2006, Vocalía 8.ª).

c) El producto importado consistente en abono agromineral específico para césped con un 75% de nitrógeno de liberalización lenta y presentado como de utilización específica en jardinería para uso en campos de juego, por sus características objetivas y sus condiciones de presentación, que puede ser utilizado tanto en actividades agrícolas como en otro tipo de actividades, debe tributar al tipo general del 21% del IVA (RTEAC 00/4125/2005, de 13 de septiembre del 2006, Vocalía 8.ª).

d) Resulta aplicable el tipo superreducido del IVA del 4% a las importaciones de pipas de girasol para la extracción de aceite, al tener el carácter de producto natural y con independencia del uso al que se destinen a dichos productos. No se aplica el tipo del 10% aunque corresponda a los productos que habitual e idóneamente son utilizados en la obtención de alimentos y las pipas de girasol no sean aptas para el consumo humano en el momento de su importación conforme a las disposiciones del Código Alimentario (RTEAC 00/2200/2006, de 13 de septiembre del 2006, Vocalía 8.ª).

e) La condición específica, respecto de los animales vivos, para la aplicación del tipo reducido del IVA del 10%, radica en que se utilicen, habitual e idóneamente para la obtención de alimentos, lo que incluye las terneras reproductoras, ya que la finalidad coincide sustancialmente con la de un animal productor de leche, por cuanto ambos tipos de animales son utilizados en la producción de bienes que se destinan al consumo humano o animal tanto directamente como formando parte de otros alimentos. Este criterio ya ha sido mantenido por el TEAC en su resolución (R.G. 00/4461/2001) de 28 de abril del 2004 (RTEAC 00/3811/2003, de 27 de julio del 2005, Vocalía 8.^a).

f) Procede la aplicación del tipo general del 21% a la importación de cloruro potásico a granel, destinado a su mezcla con ácido sulfúrico para obtener sulfato potásico, ya que no puede considerarse, dadas sus condiciones objetivas, susceptible de ser utilizado en actividades agrícolas, forestales o ganaderas de una manera directa, habitual e idónea, al existir la posibilidad de la utilización de la mercancía en otros usos con independencia de su clasificación arancelaria (RTEAC 00/1889/2003, de 26 de mayo del 2004, Vocalía 8.^a).

g) De acuerdo con el artículo 8 de la Ley 25/1990, del Medicamento, el "suero estéril fetal bovino" y "células de ratón" para procesos de producción de hormona del crecimiento no tienen la condición de medicamento, sustancia medicinal, forma galénica o producto intermedio, sino que tienen la consideración de materia prima. En consecuencia, su importación tributará al 21% (RTEAC 00/242/2000, de 17 de julio del 2002, Vocalía 8.^a).

h) A la importación de frutos desecados le es aplicable el tipo impositivo superreducido del 4% de acuerdo con las resoluciones de 19 de enero y 14 de mayo de 1998 de la Dirección General de Tributos, por remisión del artículo 91 de la Ley del IVA al Código Alimentario Español (RTEAC 00/6153/1998, de 06 de junio del 2001, Vocalía 8.^a).

29. a) Como no se especifica la parte del precio total que corresponde a cada uno de los tres inmuebles (vivienda, garaje y local comercial), deberemos prorratear el total de la contraprestación de la operación en función del valor de mercado de los mismos (art. 79.Dos LIVA).

El valor de mercado de cada inmueble es:

- Vivienda: 120 metros cuadrados x 2.500 euros por metro cuadrado = 300.000 euros.
- Garaje: 20 metros cuadrados x 1.000 euros por metro cuadrado = 20.000 euros.
- Local comercial: 140 metros cuadrados x 3.000 euros por metro cuadrado: 420.000 euros.
- TOTAL: 740.000 euros.

A partir de este cálculo, debemos saber qué parte de los 500.000 euros de contraprestación total corresponde a cada uno de los tres inmuebles, en la misma proporción que tiene su valor de mercado respecto del valor de mercado total:

- Vivienda: $500.000 \times (300.000 / 740.000) = 202.702,70$ euros.
- Garaje: $500.000 \times (20.000 / 740.000) = 13.513,50$ euros.
- Local comercial: $500.000 \times (420.000 / 740.000) = 283.783,75$ euros.

Teniendo en cuenta que las viviendas y los garajes tributan al tipo reducido del 10% (art. 91.1.7.º LIVA) y que los locales comerciales en cambio lo hacen al tipo normal del 21% (art. 90 LIVA), las cuotas de IVA devengadas por el promotor al cliente serán:

- Vivienda y plaza de garaje: $(202.702,70 + 13.513,50) \times 10\% = 216.216,20 \times 10\% = 21.621,62$ euros.
- Local comercial: $283.783,75 \times 21\% = 59.594,59$ euros.
- TOTAL cuota de IVA devengada: $21.621,62 + 59.594,59 = 81.216,21$ euros.

b) En cuanto a la base imponible debemos tener en cuenta que al precio de venta de cada piso (125.000 euros) hay que sumar la parte proporcional del valor del terreno que se imputa a cada una de las viviendas. Esto es así porque el art. 78.Dos LIVA indica que se incluye en la base imponible toda subvención vinculada directamente al precio de la operación sujeta al impuesto. En este sentido, la contestación de la Dirección General de Tributos de 5 de abril del 2004 interpreta que se considera este tipo de subvención el pago en especie mediante la entrega de terreno donde van a ubicarse las viviendas. En el caso que nos ocupa: $600.000 / 50 = 12.000$. Por tanto, la base imponible por la venta de cada piso es: $125.000 + 12.000 = 137.000$ euros.

Siendo viviendas de protección oficial, el tipo es del 4% (art. 91.Dos.1.6.º LIVA), por lo que la cuota de IVA repercutida por la empresa en la venta de cada piso será: $137.000 \times 4\% = 5.480$ euros.

c) Las ejecuciones de obras que tengan por objeto la construcción de edificios destinados principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios

complementarios en ellos situados, tributan al tipo del 10% si, al menos, el 50% de la superficie construida se destina a vivienda (art. 91.Uno.3.1.º LIVA).

Para comprobar si en nuestro supuesto se cumple esta condición debemos partir de los siguientes datos:

- Superficie total del edificio: (60 pisos x 75 metros cuadrados) + (25 oficinas x 60 metros cuadrados) + (5 locales x 100 metros cuadrados) + 750 metros cuadrados (espacios comunes) = 4.500 + 1.500 + 500 + 750 = 7.250 metros cuadrados.
- Superficie del edificio destinada a vivienda: (60 pisos x 75 metros cuadrados) = 4.500 metros cuadrados.
- Porcentaje de la superficie de las viviendas respecto del total de superficie del edificios: $(4.500 / 7.250) \times 100 = 62,07\%$.

Por tanto, siendo superior al 50% la superficie destinada a vivienda en relación con el total de superficie del edificio, el constructor deberá repercutir por la entrega de este inmueble la siguiente cuota: $1.000.000 \times 10\% = 100.000$ euros.

30. a) El artículo 91.Uno.2.2.º LIVA declara que se aplicará el tipo impositivo del 10% a "los servicios de hostelería, acampamiento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario".

Por otro lado, el artículo 11 de la citada ley establece que tienen la consideración de prestaciones de servicios, a efectos del impuesto sobre el valor añadido, entre otros, "los servicios de hostelería, restaurante o acampamiento".

El apartado dos, número 15.º, del citado artículo 11 establece que, en particular, se consideran prestaciones de servicios "las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios".

De acuerdo con los términos de la consulta de la DGT V005-04, de 17 de febrero del 2004, la empresa británica recibe del empresario consultante un servicio de acampamiento (cesión de diversas plazas de "camping" y derecho al uso de las instalaciones y servicios del mismo) y, posteriormente, prestará el mismo servicio en nombre propio a sus clientes. En consecuencia, el servicio prestado por el empresario tarraconense consistente en la cesión de determinadas plazas de un "camping" con derecho al uso de las instalaciones y servicios del mismo tributará por el impuesto sobre el valor añadido al tipo impositivo del 10%.

b) El artículo 91.Uno.1.7.º LIVA indica que tributan al tipo reducido del 10% los edificios o partes de los mismos aptos para la utilización como viviendas, incluidas plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

El problema que se plantea en el supuesto radica en el destino del edificio, usado como despacho profesional, es decir, distinto a la vivienda. La respuesta a la consulta de la DGT V0018-98, de 24 de junio de 1998, establece que se aplicará el tipo reducido del 10% a las entregas de edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas, con independencia de la finalidad a que los destine el adquirente. En esta resolución se argumenta que la aplicación del tipo reducido en el supuesto a que se refiere el artículo 91.Uno.1.7.º LIVA depende de una circunstancia objetiva (la aptitud del edificio o parte del mismo objeto de entrega para ser utilizado como vivienda) y no de la finalidad a que destine el adquirente el bien objeto de transacción, de manera que no obsta a la aplicación del tipo reducido el hecho de que el adquirente destine el edificio o parte del mismo a un uso distinto del de vivienda.

Por lo tanto, no hay duda que el tipo aplicable en ese caso será el del 10%. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la aplicación del tipo reducido del 4% a las entregas de viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, en los términos establecidos en el artículo 91.Dos.1.6.º LIVA.

c) En la respuesta a la consulta de la DGT V0036-03, de 15 de abril del 2003, entre otras, se indica el tipo impositivo que se debe aplicar en las ejecuciones de obra para la construcción de una residencia para personas discapacitadas iniciada por parte de una asociación sin ánimo de lucro.

En esta consulta se recuerda que el artículo 91.Uno.3.1.º LIVA indica que se aplica el tipo del 10% a las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objetivo la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados. Según la LIVA, se considera que son destinadas principalmente a viviendas

las edificaciones en las que al menos el 50% de la superficie construida se destine a dicha utilización. La normativa del IVA no determina el concepto de vivienda, por lo que resulta procedente definirlo según la noción usual de la misma, como edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o la sede de su vida doméstica.

Según doctrina de la DGT, a efectos del IVA, no tienen la consideración de edificios destinados principalmente a viviendas, entre otros, los asilos e internados destinados al ejercicio de una actividad empresarial. Además, en el artículo 5.Uno.a) LIVA se establece que se consideran empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales, calificadas como aquellas que impliquen ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, y que, en función de esta definición, no tienen la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, salvo las sociedades mercantiles, que tienen, en todo caso (actualmente, salvo prueba en contrario), dicha consideración.

La mencionada consulta concluye estableciendo que los servicios de alojamiento a personas con minusvalía prestados por una asociación en un edificio de su propiedad constituyen, en principio, una actividad empresarial. No obstante, no se considera empresario a la citada asociación cuando todas las operaciones que realice sean a título gratuito. Por consiguiente, las ejecuciones de obra para la construcción de un edificio, que se va a destinar a residencia de personas con minusvalía tributan al tipo del 10% si la citada asociación no lo destina a la realización de una actividad empresarial y siempre que las referidas ejecuciones de obras cumplan los restantes requisitos establecidos en el artículo 91.uno.3 LIVA.

d) En la consulta de la DGT V0051-01, de 14 de junio del 2001, se indica el tipo impositivo que se debe aplicar a la adquisición de un edificio de cinco plantas que no tiene hecha la división horizontal, y que tiene tres locales en la planta baja y una oficina en cada una de las plantas restantes, estando todos estos espacios arrendados.

El artículo 20 LIVA regula las denominadas exenciones en operaciones interiores, disponiendo, en su apartado uno, número 22.º, que estarán exentas de este impuesto las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. De conformidad con lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 LIVA, la exención prevista en el número 22.º del apartado uno del mismo artículo puede ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Si resultara procedente la renuncia a la exención, quedando la operación sujeta al IVA, la DGT determina que en el artículo 79.Dos LIVA se establecen las reglas aplicables para la determinación de la base imponible del IVA correspondiente a aquellas operaciones en que, a cambio de un precio único global, se transmiten diversos bienes y servicios. En concreto, en el mencionado artículo se indica que cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determina en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

En el artículo 91.Uno.1.7.º LIVA se indica que se aplica el tipo impositivo del 10% a las entregas de los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas y que no tienen la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o partes de los mismos destinados a viviendas.

La DGT, como conclusión de la consulta mencionada, establece que como el supuesto analizado comprende la entrega por un precio único de bienes de distinta naturaleza, viviendas y locales, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determina en proporción al valor de mercado de los bienes entregados, aplicándose el tipo impositivo del 21% a la entrega de locales comerciales y el tipo impositivo del 10% a la entrega del edificio o partes del mismo aptas para su utilización como viviendas. Dicho tipo impositivo del 10% se aplica a pesar de que las partes del edificio aptas para ser utilizadas como vivienda se destinan a otro uso, como por ejemplo oficina, ya que la aplicación del tipo reducido del 10% depende de una circunstancia objetiva, que es la aptitud del edificio o parte del mismo objeto de entrega para ser utilizado como vivienda, y no de la finalidad a que destine el adquirente el bien objeto de transacción.

e) El artículo 91.Uno.1.6.º LIVA declara que se aplicará el tipo impositivo del 10% a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los productos sanitarios, material, equipos e instrumental que, objetivamente considerados, solamente pueden utilizarse para

prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar las enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.

En la respuesta a la consulta de la DGT V0069-03, de 16 de septiembre del 2003, se argumenta que el citado tipo impositivo reducido resulta aplicable a aquellos productos que, por su configuración objetiva, sólo puedan destinarse a los usos sanitarios que en el precepto transcrito anteriormente se mencionan, no pudiendo extenderse su aplicación a los productos de un uso mixto, sanitario y para otras finalidades, con independencia de la condición del destinatario (hospitales, Universidades, CSIC, Consejería de Salud de comunidades autónomas, laboratorios, farmacéuticos, etc.).

En esta misma resolución, y sobre la base de las definiciones contenidas en la Directiva 98/79/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de octubre de 1998, sobre productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* (DOCE de 7-12-98), incorporada al ordenamiento jurídico español mediante Real Decreto 1662/2000 de 29 de septiembre (BOE del 30), el informe de fecha 20 de agosto del 2003 de la Subdirección General de Productos Sanitarios de la Dirección General de Farmacia y Productos Sanitarios, del Ministerio de Sanidad y Consumo, y la Directiva 93/42/CE, la DGT concluye que tributarán por el IVA al tipo impositivo del 10% las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los productos sanitarios que sirven para prevenir, diagnosticar, tratar y aliviar las enfermedades y dolencias de los hombres o de los animales, como el test para detectar enfermedades en personas y el test de orina, y que, por el contrario, tributarán por el impuesto al tipo impositivo del 21% las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones del test de embarazo, test de ovulación y test de menopausia, puesto que dichos productos objetivamente considerados no se destinan exclusivamente a los usos sanitarios de prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar las enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.

f) El artículo 91.Uno.2.7.º LIVA indica que se aplica el tipo reducido del 10% a las prestaciones de los servicios referidos en el artículo 20.Uno.8.º LIVA, siempre que dichos servicios no estén exentos en virtud de lo previsto en este último precepto. En el elenco de servicios exentos incluidos en dicho artículo se hallan las prestaciones de servicios efectuadas por entidades de derecho público o entidades privadas de carácter social referidas a la educación especial y asistencia de personas con minusvalía.

De acuerdo con la respuesta a la consulta de la DGT V0254-04, de 5 de noviembre del 2004, los servicios relativos a la atención y ayuda de los discapacitados físicos, psíquicos y sensoriales prestados por una trabajadora social estarán sujetos y no exentos de IVA, dado que esta profesional no tiene la condición de establecimiento privado de carácter social, siendo aplicable a los mismos el tipo impositivo del 10%.

g) El artículo 91.Uno.3.1.º LIVA dispone que se aplicará el tipo impositivo del 10% a las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados. El mismo precepto señala que se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que al menos el 50% de la superficie construida se destine a dicha utilización.

Según la consulta de la DGT V0275-05, de 23 de febrero del 2005, la aplicación del tipo reducido del 10% procederá cuando se cumplan determinados requisitos y no se extiende a las ejecuciones de obras que tengan por objeto la construcción de piscinas o instalaciones deportivas, aunque se contraten directamente con el promotor de una edificación (Resolución vinculante de la Dirección General de Tributos de 31 de marzo de 1986).

En definitiva, la DGT considera que el tipo impositivo aplicable en el IVA a las ejecuciones de obra consistentes en la construcción de una piscina que forma parte de un proyecto arquitectónico de vivienda unifamiliar con piscina, es el tipo general del 21%.

Bibliografía

Nota: La bibliografía contenida en este apartado hace referencia únicamente a los trabajos relacionados específicamente con los obligados tributarios del IVA y los elementos de cuantificación de la cuota tributaria (base imponible y tipo de gravamen).

1. Sujetos pasivos, responsables y repercusión

Agulló Agüero, A. (1985). "El Impuesto sobre el Valor Añadido y los profesionales". *Crónica Tributaria* (núm. 55).

Almudí Cid, J. M. (2011). "La rectificación de la repercusión del IVA tras la imposición de sanciones (art. 89.tres.2.º de la ley del IVA): cuestiones comunitarias y constitucionales". *Quincena Fiscal* (núm. 6).

Álvarez Arroyo, Ricardo (2013). "Los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en el IVA: instrucciones de uso". *Carta Tributaria* (núm. 6).

Álvarez Barbeito, P. (2007). "Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para combatir el fraude del IVA". *Estudios Financieros* (núm. 293-294).

Álvarez Barbeito, P. (2010). "Reflexiones sobre la aplicación de la responsabilidad subsidiaria prevista en la LGT a los partícipes en las tramas de fraude del IVA". En: J. Arrieta y Martínez de Pisón, M. A. Collado Yurrita; J. J. Zornoza Pérez (dirs.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Cizur Menor: Aranzadi.

Arribas León, Mónica (2011). "El artículo 87.Cinco de la Ley del IVA y la lucha contra el fraude fiscal". *Revista Crónica Tributaria* (núm. 141).

Bana cloche Pérez-Roldán, J. (1983). "El sujeto pasivo en el IVA". *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 40).

Bana cloche Palao, C. (2006). "El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria en el IVA: operadores que soportan el IVA en operaciones intracomunitarias fraudulentas". *Impuestos* (núm. 2).

Bilbao Estrada, Iñaki (2010). "IVA y derechos de emisión: especial referencia a su utilización como instrumento de fraude". *Revista Crónica Tributaria* (núm. 136).

Bollo Arocena, M. C. (1983). *La repercusión en el derecho tributario español: consideraciones*. Madrid: IEF.

Borja Sanchís, Adoración (2013). "La responsabilidad solidaria del titular de un depósito fiscal en el Impuesto sobre el Valor Añadido (Comentario a la STJUE, de 21 de diciembre de 2011, As. C-499/10, 'Vlaamse Oliemaatschappij NV c. FOD Financiën')". *Crónica Tributaria* (núm. 148).

Calvo Vérguez, Juan (2013). "La nueva inversión del sujeto pasivo en el IVA". *Revista Aranzadi Doctrinal* (núm. 11).

Carbajo Vasco, D. (2010). "Inversión de sujeto pasivo en el IVA y transmisión de certificados de emisión. Notas sobre la modificación legislativa de la Ley 11/2009". *Gaceta Fiscal* (núm. 294).

Casa Agudo, D. (2009). "Inversión del sujeto pasivo o 'reverse charge', límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad". *Crónica Tributaria* (núm. 131).

Checa González, Clemente (2010). *Conceptos de Empresario o Profesional y de Actividad Económica a Efectos del IVA*. Pamplona: Aranzadi.

De Miguel Canuto, Enrique (2012). "El destinatario de la operación como sujeto pasivo en el IVA". *Revista de Información Fiscal* (núm. 110).

Fernández Pavés, M. J. (2002). "Los Entes Locales: sujeción, deducción y repercusión del IVA". *Tributos Locales* (núm. 16).

Galán Sánchez, R. M. (1996). "Los entes locales como sujetos pasivos del IVA". *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense* (núm. 20).

Gómez Barrero, Carlos (2012). "La repercusión del impuesto (arts. 88 y 89)". En: Chico de la Cámara, Pablo; Galán Ruiz, Javier (ed. lit.). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

González Ortiz, D. (2004). "Responsabilidad tributaria del destinatario de las operaciones sujetas al IVA". *Impuestos* (núm. 2).

González Sánchez, M. (1976). *Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Gorospa Oviedo, Juan Ignacio (2012). "El sujeto pasivo y los responsables en el IVA". En: Chico de la Cámara, Pablo; Galán Ruiz, Javier (ed. lit.). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

Guerra Reguera, M. (2002). "Un caso de repercusión improcedente del IVA en la transmisión de inmuebles: devolución de ingresos indebidos". *Impuestos* (núm. 2).

Jabalera Rodríguez, A. (2011). "Inversión del sujeto pasivo y requisitos formales para la deducción del IVA (STJCE de 8 de mayo del 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 314).

Martín Fernández, J. (1996). "Algunas cuestiones sobre los entes públicos y el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 144).

Martín Fernández, F. J. (2006). "Los Entes Locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general". *Crónica Tributaria* (núm. 118).

Moya-Angeler Pérez-Mateos, Marta Patricia; Portillo Navarro, María José (2012). "Las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las sociedades cooperativas a los ayuntamientos a efectos del IVA. Especial referencia a las cooperativas de vivienda". *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 6).

Nicolau Reig, Nuria (2012). "La repercusión en el IVA, plazos y requisitos: cuestiones relevantes". *Revista Aranzadi Doctrinal* (núm. 4).

Orón Moratal, G. (1997). "El incumplimiento del repercutido en el IVA y en los impuestos especiales". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 36).

Puebla Agramunt, Nuria (2012). "STJCE 11.5.2006, 'Commissioners of Customs & Excise, Attorney General y Federation of Technological Industries y otros', As. C-384/04: Sexta Directiva IVA. Artículos 21, apartado 3, y 22, apartado 8. Medidas nacionales de lucha contra el fraude. Responsabilidad solidaria en cuanto al pago del IVA. Constitución de una fianza en garantía del IVA adeudado por otro operador". *Crónica Tributaria* (núm. 143).

Ruiz Garijo, M. (2008). "Un nuevo y anómalo supuesto de responsabilidad tributaria en el IVA: análisis de su adecuación al Derecho Comunitario y de su eficacia en una economía globalizada". *Impuestos* (núm. 21).

Sánchez Blázquez, Víctor Manuel (2012). "La rectificación de la repercusión en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 331).

Santolaya Blay, Manuel (2014). "La inversión del sujeto pasivo del IVA en las ejecuciones de obra inmobiliarias". *Tribuna Fiscal* (núm. 270).

Sartorio Albalat, S. (1992). *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*. Madrid: Marcial Pons.

Serna Blanco, Lourdes (2011). "El sujeto pasivo de IVA en el comercio electrónico directo". *Revista de Información Fiscal* (núm. 106).

Thomàs Puig, Petra María (2013). "El IVA en el concurso de acreedores". *Anuario de Derecho Concursal* (núm. 29).

Varona Alabern, J. E. (2008). "El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria del adquirente en el IVA (art. 87.cinco LIVA)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 280).

Valdés Costa, K. (1996). "Naturaleza jurídica de los sujetos pasivos del IVA". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 89).

2. Base imponible y tipo de gravamen

Alonso León, Sergio (2011). "Subvenciones e Impuesto sobre el Valor Añadido: Análisis de la jurisprudencia europea". *Crónica Tributaria* (núm. 141).

Araque Salmerón, R. (2009). "Modificación de la base imponible del IVA en el marco de los procesos concursales". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 12).

Arranz de Andrés, Consuelo (2013). "Descuentos, promociones y sistemas de fidelización de la clientela en el IVA". *Quincena Fiscal* (núm. 14).

Ballarín Espuña, M. A. (2001). "Modificación de la base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido: aspectos materiales". *Gaceta Fiscal* (núm. 198).

Banacloche Pérez-Roldán, J. (1992). "La base imponible en el IVA en operaciones interiores". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 18).

Blasco Delgado, C. y Olmedillo Adrados, J. L. (2001). "Modificación de la base imponible en el IVA derivada de cuotas repercutidas incobrables y procedimientos de quiebra y suspensión de pagos". *Información Fiscal* (núm. 45).

Calvo Vérguez, J. (2004). "Modificación de la base imponible del IVA por ineficiencia sobrevenida de la operación gravada". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 2).

Calvo Vérguez, J. (2006). "Base imponible del IVA en operaciones interiores: análisis de las subvenciones como concepto integrante de la misma y de su tratamiento en la regla de prorrata: en torno a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre del 2005". *Impuestos* (núm. 1).

Calvo Vérguez, J. (2008). "La aplicación del tipo impositivo del IVA en las operaciones inmobiliarias". *Consultor Inmobiliario* (núm. 95).

Calvo Vérguez, J. (2009). "A vueltas con la determinación de la base imponible en el ITP y AJD y en el IVA de las operaciones de cesión de créditos de adquisición de inmuebles en construcción". *Forum Fiscal de Álava* (mes 6).

Calvo Vérguez, J. (2010). "Tipos de gravamen de IVA susceptibles de ser aplicados en las operaciones inmobiliarias: ¿a qué operaciones han de aplicarse los tipos reducido y superreducido?". *Quincena Fiscal* (núm. 9).

Calvo Vérguez, Juan (2013). "La emisión de facturas rectificativas del IVA derivadas de una declaración de concurso". *Anuario de Derecho Concursal* (núm. 30).

Carbajo Vasco, D. (1993). "Los tipos de gravamen en la nueva legislación del IVA". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 107).

Casana Merino, F. (1990). "La base imponible del IVA a la luz de la Sexta Directiva CEE". *Noticias de la Unión Europea* (núms. 67-68).

De Miguel Canuto, Enrique (2013). "Modificaciones del IVA en relación con los procesos concursales". *Revista de Información Fiscal* (núm. 113).

Ereño García, Olatz (2012). "La modificación de la base imponible en el IVA". *Forum Fiscal de Álava*, mes 141.

Falcón y Tella, R. (1994). "La no inclusión de los intereses en la base imponible del IVA: sentencia del tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de octubre de 1993". *Impuestos* (núm. 1).

Galán Ruiz, Javier (2012). "La recuperación del IVA de las facturas no cobradas". En: Chico de la Cámara, Pablo; Galán Ruiz, Javier (ed. lit.). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

García Balseiro, G. (1997). "IVA: base imponible. La contraprestación representada por bonos (Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 24 de octubre de 1996)". *Impuestos* (núm. 2).

García Novoa, César (2011). "Permuta de solar por edificación en el IVA: la situación actual". *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 4).

Gil Maciá, L. (2011). "Sujeción y base imponible de los autoconsumos en el IVA: el cambio de afectación de las viviendas rehabilitadas". *Nueva Fiscalidad* (núm. 2).

Grávalos Olivella, J. (2008). "Algunos comentarios sobre los efectos de la modificación de la base imponible del IVA en caso de concurso". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 308).

Guerra Reguera, Manuel (2012). "La base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido". En: Chico de la Cámara, Pablo; Galán Ruiz, Javier (ed. lit.). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

Ibáñez Marsilla, S. (1997). "Comisiones de compra, valor en aduana y base imponible en las importaciones (I y II)". *Carta Tributaria* (núm. 276 y 277).

Ibáñez Marsilla, S. (2002). *La valoración de las importaciones. Régimen tributario y experiencia internacional*. Madrid: McGrawHill.

Jabalera Rodríguez, A. (2008). "Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas". *Crónica Tributaria* (núm. 129).

Martín Martín, J. (2006). "La base imponible del IVA en operaciones entre partes vinculadas". *Estudios Financieros* (núm. 274).

Martínez Alfonso, Antonio P.; García Sargués, Óscar (2013). "Análisis contable y fiscal de las insolvencias en el IVA. Supuestos de modificación de la base imponible". *Carta Tributaria* (núm. 1).

Pérez Calzada, J. M. (1997). "IVA: tipo impositivo, modificación de la base imponible y deducciones". *Impuestos* (núm. 1).

Platas Palacios, A. (2008). "El tipo reducido en el IVA y su relación con las exenciones del impuesto". *Carta Tributaria. Monografías* (núm. 22).

Rivas Nieto, María Estela (2013). "Problemática en la reducción de la base imponible del IVA (Comentario a la Sentencia del TJUE de 26 de junio de 2012)". *Crónica Tributaria* (núm. 149).

Rodríguez Márquez, J. (2008). "La base imponible del IVA en las transmisiones de activos parcialmente afectos al patrimonio empresarial o profesional". *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 21).

Rodríguez Rodríguez, A. (2006). "La modificación de la base imponible del IVA ante la existencia de un proceso concursal". *Estudios Financieros* (núm. 278).

Ruiz Garijo, Mercedes (2012). "El tipo de gravamen". En: Chico de la Cámara, Pablo; Galán Ruiz, Javier (ed. lit.). *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

Ruiz Hidalgo, Carmen (2013). "La modificación de la base imponible del IVA por la declaración de concurso del deudor del sujeto pasivo: ¿resultan compatibles los procedimientos del art. 80.Tres y 80.Cuatro del IVA con la modificación introducida por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre?". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 102).

Sánchez Gallardo, F. J. (2002). "La sentencia de 22 de noviembre del 2001 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA". *Carta Tributaria* (núm. 6).

Sánchez Sánchez, A. (2007). "La inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA de acuerdo a la jurisprudencia del TJCE". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 79).

Solana González, G. (1988). *Los tipos impositivos en el IVA comunitario*. Madrid: Ministerio de Hacienda.

