

Base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios

1

Regla general (art. 78 LIVA)

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

- En particular, **se incluyen en la contraprestación:**

1. **Todos los gastos 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 los accesorios a la misma.

En cuanto a los **intereses por pagos aplazados:** sólo se integran en la BI los devengados hasta la entrega o prestación del servicio. Los que se deriven con posterioridad a la entrega, estarán exentos.

Los que se deriven con posterioridad a la entrega, estarán exentos, siempre que se hagan constar expresamente en factura y no excedan del tipo usual de mercado (DGT 31-5-95).

2. Las **subvenciones vinculadas directamente al precio** de las operaciones sujetas al Impuesto, no considerándose como tales los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.

Se distinguen **dos tipos de subvenciones:**

- a) Forman parte de la base imponible las subvenciones **directamente vinculadas al precio** de las operaciones sujetas al impuesto. Se consideran subvenciones vinculadas al precio y, por tanto, forman parte de la base imponible, aquellas en las que concurren los siguientes requisitos (DGT CV 10-5-06):

- Que la subvención constituya, total o parcialmente, la contraprestación, es decir, que cubra totalmente el precio de la operación, o bien sólo una parte, haciendo frente al resto el destinatario de la operación.
- Que la cuantía de la subvención se determine con anterioridad a la realización de las operaciones a que se refiera.
- Que la subvención se establezca en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados.
- Que la subvención sea entregada al sujeto pasivo que efectúa las correspondientes operaciones.
- Que la subvención sea concedida por un tercero que, generalmente, es un ente público.

Hay que señalar que, de las condiciones indicadas, la **LIVA sólo exige expresamente las citadas en los guiones segundo y tercero.**

b) Las subvenciones **no vinculadas al precio** no forman parte de la base imponible aunque, económicamente, contribuyan indirectamente a la formación de tales precios, reduciendo la contraprestación de las operaciones que se efectúan en el marco de una actividad que está afectada por una subvención. En particular **se excluyen** las siguientes subvenciones:

- Las de capital.
- Las destinadas a cubrir los “déficits” de explotación que no se establezcan en función del número de unidades entregadas o del volumen de servicios prestados, ni con anterioridad a la realización de las operaciones.
- Las concedidas para programas de investigación que, normalmente, no se vinculan al precio de ninguna operación. No obstante, si se incluyen en la base aquellas en las que la concesión de la subvención implique la cesión de algún derecho por el subvencionado al ente público concedente de la ayuda, sobre el resultado de la investigación realizada.

NOTAS

1. *La filosofía que subyace en la inclusión de la base imponible de las **subvenciones vinculadas al precio de las operaciones**, radica en la propia naturaleza del impuesto, como un tributo que grava el consumo, pues dicha finalidad no se cumpliría si parte de la contraprestación, constituida por la subvención, quedara excluida de gravamen.*
2. *Las **subvenciones financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola (FEOGA)**, cuando estén directamente vinculadas al precio de operaciones, deben formar parte de la base imponible.*
3. *Desde el 1-1-2015 y según la **nueva redacción del art. 78. Tres. 4º** no se incluirán en la base imponible las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales y, por tanto, incluyéndose en la base imponible, los **importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.***

Esta norma supone una notable ampliación de las subvenciones que se consideran contraprestación de operaciones y se incluyen en la base imponible (STJUE 27-3-2014, Asunto C-151/13 Le Rayon D'or Sarl y TEAC en Resolución de 20-XI-2014):

1. *Quando **se concedan con la finalidad de que exista una disponibilidad permanente del prestador del servicio para llevar a cabo las prestaciones de que se trate.***
2. *Que **no será necesario para alcanzar tal conclusión demostrar que un pago se vincula a una prestación de servicios individualizada.***
3. *Que **tampoco será imprescindible para alcanzar tal conclusión que las prestaciones de servicios dispensadas a los destinatarios concretos estén definidas a priori o sean individualizadas ni el que la remuneración se abone en forma de una cantidad a tanto alzado.***

EJEMPLO

Empresa ALFA que comercializa coches de lujo a través de distribuidoras, actuando éstas últimas en nombre propio. En relación con determinados clientes (jugadores de dos equipos de fútbol) que han negociado precios directamente con ALFA, se fijan unos precios un 20% más bajos que al resto de clientes. Alfa ha pactado e impuesto a las distribuidoras que apliquen este precio más bajo a estos clientes privilegiados, no obstante les abona a éstas la diferencia. El precio por vehículo a estos clientes privilegiados es de 400.000 euros.

Se pide: determinar base imponible IVA.

SOLUCIÓN:

Base imponible: Precio final al cliente +20% que abona ALFA a la distribuidora, ya que se trata de subvenciones vinculadas al precio.

Por tanto: $400.000 + (20\% 500.000) = 500.000$ euros

EJEMPLO

Una empresa de transporte urbano tiene establecida una subvención de 0,25 euros por cada trayecto realizado por los viajeros. El precio único de billete es de 1 euro. El importe de la misma se fija anualmente en relación con el ejercicio siguiente y su control y pago se efectúa mediante el billete expedido. El ayuntamiento de la ciudad es quien corre a cargo de la subvención, que mensualmente liquida a la empresa de transporte.

Se pide: determinar base imponible IVA.

SOLUCIÓN:

La subvención al precio del billete debe incluirse en la base imponible del IVA correspondiente a las operaciones de transporte, pues se trata de una subvención vinculada al precio. Por tanto, la base imponible de cada operación de transporte es 1,25 euros.

EJEMPLO

Obra teatral (IVA 21%), cuyo precio sin IVA es de 5 euros. La Comunidad de Madrid concede una subvención del 10% del precio sin IVA.

Se pide: importe que deberá pagar el espectador.

SOLUCIÓN:

El particular habrá de pagar: $(5 \times 0,9) + (5 \times 0,21) = 4,5 + 1,05 = 5,55$ euros.

3. **Los tributos y gravámenes de cualquier clase (incluidos los Impuestos Especiales IIEE) que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio IVA y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMDT).**

NOTAS

Caso particular en que no coincide el devengo del IVA con el devengo del Impuesto especial, es el caso en que el vendedor transmite al comprador un bien objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos que está depositado en un depósito fiscal (RDDA).

El IVA se devenga en el momento de la puesta a disposición de los bienes al comprador, en el depósito fiscal. Pero el Impuesto sobre Hidrocarburos se produce a la salida del depósito fiscal (lo tiene que satisfacer el titular del depósito fiscal (depositario autorizado) cuando el bien abandone éste).

Pues bien, aún en estos casos, el vendedor tiene que repercutir IVA sobre una base imponible que incluye ese Impuesto sobre Hidrocarburos, aunque aún cuando éste no se haya devengado.

4. Las **percepciones retenidas** con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al Impuesto (arras o señales).

EJEMPLO

Supongamos que un comprador anticipa al vendedor 10.000 euros en concepto de arras; finalmente, la operación de venta (al 21%) no se realiza, por culpa del comprador, quedándose el vendedor, según lo pactado, con lo anticipado en concepto de arras.

Se pide: base imponible y cuota devengada.

SOLUCIÓN:

El vendedor, por esa cantidad retenida, tiene un IVA repercutido:

$$X + 0,21X = 10.000$$

$$X = 10.000/1,21 = 8.264,46 \text{ euros}$$

$$\text{IVA devengado} = 10.000 - 8.264,46 = 1.735,54 \text{ euros}$$

NOTAS

*Esta norma legal debe entenderse **modificada** por la sentencia del TJUE 18-7-07, asunto C-277/05, según la cual las cantidades abonadas en concepto de arras en las prestaciones de servicios hoteleros, cuando el cliente desiste de la prestación y esas cantidades quedan en poder del hotelero, deben considerarse indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato, abonadas en reparación del perjuicio sufrido por el incumplimiento del cliente, sin relación directa con ningún servicio a título oneroso y, como tales, no sujetas al Impuesto.*

5. El importe de los **envases y embalajes**, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba. Si se devuelven, se modifica la BI.
6. El importe de las **deudas asumidas por el destinatario** de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas.

NOTAS

1. Los **impuestos especiales de fabricación**, incluido el impuesto sobre la electricidad, se integran en la contraprestación, siempre que estos impuestos graven las mismas operaciones que el IVA, aunque no coincidan el devengo ni el sujeto pasivo de ambos impuestos; esto es, la cuota del IE se incluye en la base de IVA.

*El **Impuesto de matriculación** (Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte) no se integra en la contraprestación porque el hecho imponible no reside en la entrega, sino en la primera matriculación del vehículo (TJUE 1-6-06, C-98/05).*

2. La base imponible del Impuesto en los **arrendamientos de inmuebles** está constituida por el importe total de la contraprestación del referido servicio, incluyéndose las cantidades asimiladas a la renta y cualquier crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma, como el sueldo del portero o conserje, los gastos de agua, electricidad, basura, contribuciones especiales, obras y mejoras, comunidad de propietarios y el importe del Impuesto sobre Bienes Inmuebles o tasas de basura (IBI), que según la legislación aplicable o las cláusulas contractuales, se repercutan por el arrendador al arrendatario (DGT CV 13-11-09).

3. En las **entregas de bienes con garantía**, los servicios de reparación realizados por el vendedor se comprenden en la contraprestación, por lo que no se devenga cuota complementaria por ellos. Sin embargo, están sujetos los servicios prestados por terceros, tanto para el vendedor como para el adquirente de los bienes (DGT 7-9-87).
4. Compra de un bien con **servicio de garantía ampliado incluido en el precio**. El importe de la garantía es accesorio de la actividad principal de compra del aparato y, por tanto, estará también sujeto al Impuesto al seguir el mismo régimen de tributación que la operación principal, tributando todo al tipo impositivo de la entrega del aparato (DGT 23-10-07).

• Y añade el **artículo 78.Tres LIVA que no se incluirán en la base imponible:**

1. Las **cantidades percibidas por razón de indemnizaciones**, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

NOTAS

1. Las **indemnizaciones** no constituyen normalmente contraprestación de las operaciones sujetas. Son cantidades que se perciben por incumplimiento del contrato. No está sujeta la indemnización satisfecha por una entidad a sus clientes por los daños causados en los vehículos manipulados por la misma, pues no constituye contraprestación de ninguna entrega o prestación de servicios (DGT 22-6-99). Tampoco las costas judiciales a favor de uno de los litigantes (DGT 20-4-99); la indemnización satisfecha por un asesoramiento incorrecto (DGT 14-6-04).
2. Como se expuso, en el **caso de arras entregadas para una reserva hotelera** y que se pierden por anulación de la reserva, el TJCE ST 18-7-07 y la D.G.T. 7-3-08, entienden que son indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido a causa del incumplimiento del cliente, sin relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y, como tales, no sujetas a este impuesto.

2. Los **descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que se realice la operación** y en función de ella. Los rappels, como se conceden con posterioridad, modifican la base imponible.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

NOTAS

1. En este apartado legal (art. 78.tres 2.º LIVA) se ha planteado la duda en operaciones que tienen por objeto la **adquisición de una opción de compra**, relativa generalmente a un bien inmueble, opción a ejercitar voluntariamente durante un plazo determinado o en una fecha concreta, se ha planteado tradicionalmente el problema de cual debería ser la **base imponible de la operación principal**, es decir, de la compraventa, en el supuesto de que se ejercite la opción de compra y el precio pagado por la misma se descuenta del correspondiente a dicha compraventa.

En todo caso, conviene aclarar que partimos de la base de que el propietario del inmueble tiene la condición de empresario o profesional, por lo que no hay dudas sobre la sujeción al IVA tanto de la cesión de la opción como de la entrega del inmueble caso de que aquella se ejercite.

En relación con este tipo de operaciones, lo primero que debe aclararse es que nos encontramos ante **dos supuestos de hechos imponibles** distintos y separados: una **prestación de servicios** consistente en la cesión de la opción de compra que efectúa el propietario del inmueble a favor de un tercero y, por otra parte y en su caso, una **entrega de bienes** consistente en la venta del inmueble al titular de la opción de compra.

Con dicho planteamiento y a la vista de lo dispuesto por el artículo 78.uno LIVA, precepto que establece que la base imponible estará formada por la total contraprestación, se debe concluir que la **base imponible de la opción de compra** será el precio acordado por la misma. En el momento de sus suscripción, el cedente deberá repercutir el IVA devengado al cesionario al tipo general del 21%.

A continuación y llegado el **vencimiento de la opción**, puede ocurrir que la misma **no llegue a ejercitarse**, hecho que no tendrá ninguna consecuencia a efectos del Impuesto.

Si, por el contrario, el **cesionario ejercita la opción de compra** y, como se ha dicho, el precio que en su día abonó por la misma se tiene en cuenta como menor precio de la compraventa, la aplicación del mismo artículo 78.uno conduce a calcular la base imponible en el precio acordado. Por consiguiente, si inicialmente se fijó un precio total de la compraventa de 300.000 euros del que se minoraría el precio de la opción, caso de ejercitarse (supongamos que el precio de la misma se fijó en 3.000 euros), la base imponible de la compraventa será de 297.000 euros.

En este segundo supuesto, es decir, en el caso de que se ejercite la opción y se adquiera el inmueble, ha de subrayarse que no resultará en modo alguno procedente alterar la operación correspondiente a la suscripción de la opción de compra. El IVA que se devengó en su día cuando se cedió dicha opción y que debió repercutirse al cesionario (y ahora adquirente del inmueble), no deberá ser rectificado en cuantía alguna y tampoco debe entenderse que ha quedado sin efecto como consecuencia de que el precio de la opción se considere como menor valor de la compraventa.

Por tanto, siguiendo el **ejemplo** que se apuntaba, el IVA devengado por la cesión de la opción será de 630 euros (21% de 3.000 euros), que deberá ser declarado por el cedente en su autoliquidación correspondiente al mes o trimestre en que se haya cedido dicha opción y, asimismo, repercutido al cesionario a través de la correspondiente factura. Llegado el vencimiento y suponiendo que la entrega del inmueble no esté exenta del IVA, el Impuesto devengado será de 62.370 euros (21% de 297.000 euros), que igualmente deberá ser repercutido expidiendo y entregando factura al adquirente (DGT 10-04-07).

2. **Sistema de promoción “Día gratis”:** la empresa elige cada mes un día del mes anterior y los clientes que hubiesen comprado bienes el día elegido tendrán en la próxima compra un descuento del 100% del importe de la compra realizada en dicho día. El descuento se aplicará en la compra posterior minorando la base imponible de los artículos adquiridos con ocasión de las ventas posteriores y se calculará determinando el precio sin impuesto de los artículos adquiridos en el “día gratis” (DGT 2-12-08).

3. **Los suplidos:** sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo. 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. **Para que no se incluyan en la BI tienen que estar contabilizados como tales.**

NOTAS

1. **¿Qué ocurre cuando las cuotas de IVA no se hubiesen repercutido de forma expresa en factura?**

La Ley entiende que la contraprestación que se está pagando NO incluye el IVA repercutido. Esto, salvo dos casos:

- Contraprestaciones retenidas conforme a Derecho.
- Supuestos en que la repercusión expresa NO fuese obligatoria (sectores económicos que pueden facturar con IVA incluido).

2. **No se considera descuento**, a efectos de determinar la base imponible del IVA, la bonificación que realizan los concesionarios de automóviles por el Plan Prever.
3. **En un arrendamiento de local de negocios, la BI incluye el importe del IBI y todos los conceptos que, según contrato, se repercutan por el arrendamiento** (luz, agua...).

Esta base, así calculada, es la que se utiliza también para calcular la **retención sobre rendimiento del capital inmobiliario**.

La retención **no se aplicará** en los siguientes casos:

- Alquiler de viviendas para empleados
- Alquiler anual no superior a 900 € anuales.
- Arrendador obligado a tributar por alguno de los epígrafes del Grupo 861 del IAE (arrendamiento) o por algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos y aplicando al valor catastral de los mismos las reglas del IAE no resulte cuota cero (valor catastral superior a 600.000 €, en general).

Además, en el IS se exceptúan los rendimientos de contratos de arrendamiento financiero a que se refiere la Ley 26/88, D. Adic. 7.ª 1 que tengan por objeto inmuebles urbanos.

EJEMPLO

La sociedad LETOSA contrata con el bufete Asesores SL la prestación de un servicio de asesoramiento permanente durante un plazo de 10 años con el pago de una cuota anual de 10.000 euros.

Finalizado el primer año, convienen en rescindir el contrato mediante el pago por LETOSA de una indemnización consistente en la entrega por esta empresa de una plaza de garaje promovida por ella misma y cuyo valor es de 8.000 euros y 500 euros en metálico.

Se pide: tributación en IVA.

SOLUCIÓN:

- Por la cuota anual, Asesores SL repercutirá el IVA del 21% sobre 10.000.
- Por la rescisión (no es indemnización), Asesores SL deber repercutir el IVA del 21% s/ 8.500 y además LETOSA deberá repercutir el IVA sobre la entrega de bienes 21% s/ 8.000.

1.1

Reglas especiales (art. 79 LIVA)

1. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero (permutas puras) se considerará como base imponible el importe expresado en dinero, que se hubiera **acordado entre las partes**.

Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los **importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro siguientes** (reglas especiales para autoconsumo de bienes y servicios). (art 79; Uno; párrafos 1º y 2º).

Consecuencia de la **STJUE de 19-12-2012**, se modifica la regla de valoración de las operaciones cuya contraprestación no sea monetaria.

Con la nueva redacción dada a este apdo por la Ley 28/2014, la determinación de la base imponible en este supuesto se determina por el **valor acordado** entre las partes, que tendrá que expresarse de forma monetaria, acudiendo como **criterio residual** a las reglas del autoconsumo de bienes y servicios recogidas en los apdos tres y cuatro del art. 79 LIVA, esto es, coste de adquisición o de elaboración en autoconsumo de bienes, salvo que el bien haya sufrido alteraciones (minusvalías o revalorización) por cualquier causa y coste de prestación de los servicios (incluida, amortización de los bienes cedidos), en el caso de autoconsumo de servicios.

EJEMPLO

“A” entrega en X0 un terreno edificable a “B”, cuyo coste de adquisición años antes fue de 400.000 euros.

“B” va a construir un edificio, y a cambio del terreno entregará a “A” dos viviendas de las que construya (estarán concluidas en el año X2) y que se valoran al coste en 650.000 euros el día en que se escritura la operación.

Se pide: determinar bases imponibles en IVA.

SOLUCIÓN:

a) Si “A” y “B” son empresarios:

- “A” tiene una BI constituida por 650.000 euros que es el valor acordado entre las partes, expresado de forma monetaria, para la permuta y el devengo se produce con la puesta a disposición del terreno.
- “B” entrega dos viviendas en el año X2; como ambas son primera entrega, se trata de una operación sujeta y no exenta. Por esta operación, “B” tiene una BI que es el valor acordado, sobre la cual tiene que repercutir el IVA (en este caso, el 10% s/ 650.000 euros). Y el devengo se produce en el mismo momento en que se pone a disposición el terreno por entenderse que es un pago anticipado.

b) Si “A” es persona física no empresario (por ejemplo, funcionario) y “B” es empresario:

La entrega del terreno se grava por ITP: el sujeto pasivo es “B” (el adquirente); y la BI es el Valor de mercado del terreno comprobado por la Administración. La operación se devenga el día en que se formaliza la transmisión y “B” tiene 30 días para satisfacer el ITP al tipo fijado por la CCAA competente.

“B” tributa de la misma forma que vimos antes.

EJEMPLO

Un promotor de edificaciones entrega un local recién construido a otro empresario dedicado a la fabricación de maquinaria pesada en construcción, quien entrega a cambio varias maquinarias nuevas. A efectos de la permuta, ambas partes acuerdan que el valor en euros de los bienes entregados es de 50.000 euros.

En un procedimiento inspector posterior se descubre que el coste de producción del local, incluido todos los gastos, fué de 100.000 euros para el local y de 80.000 euros para las máquinas.

Se pide: determinar bases imponibles en IVA.

SOLUCIÓN:

En este caso, estamos ante dos entregas sujetas y no exentas al IVA y la base imponible de ambas, será en principio del importe expresado en dinero, acordado entre las partes: 50.000 euros. Ahora bien, la inspección puede efectuar las regularizaciones correspondientes en base a los valores que se establecen en la LIVA para los autoconsumos de bienes (100.000 y 80.000) salvo que las partes acrediten lo contrario, esto es, que el valor de la permuta es de 50.000.

NOTAS

*En relación con las **permutas de terrenos por construcciones**, la DGT mantuvo una doctrina hasta el año 2009. Sin embargo, a partir de dicho año la DGT modificó su criterio, ajustándolo a las sentencias del **TS 18-3-09** y **29-4-09**, siendo desde entonces el siguiente:*

- *Considera actualmente la DGT que en una operación de permuta de un terreno por una construcción futura, la **entrega del terreno** estará sujeta al IVA si la realiza un empresario o profesional y no sujeta si la efectúa un particular. La entrega del terreno se produce cuando se ponga a disposición del adquirente (el promotor de la obra futura) y la entrega de la edificación futura se produce cuando concluya su construcción, produciéndose su devengo cuando se transmita el poder de disposición de la misma (LIVA art.75.1.1.º).*
- *La entrega del terreno constituye un **pago a cuenta** en especie de la entrega de la edificación futura (LIVA art.75.Dos), cuya base imponible se determinará conforme al 79. Uno. LIVA.*
- *La **base imponible** del pago a cuenta será el determinado conforme al art 79.Uno, que no deberá modificarse, cualquiera que sea la variación, al alza o la baja, que experimente el valor de la edificación desde la permuta hasta su entrega efectiva (DGT CV 16-9-09; 16-11-09).*

2. No obstante, **si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero**, (permutas con entregas parcial de dinero), se considerará **base imponible** el resultado de añadir al **importe, expresado en dinero**, acordado entre las partes, por 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 los párrafos anteriores. (79.Uno; párrafo 3º).

EJEMPLO

Un consumidor final, que tiene la intención de ejercer una actividad empresarial, tiene previsto adquirir una nave industrial nueva de 200 m² a una sociedad. En pago de la misma entregará un solar, situado en otro término municipal y la cantidad en metálico de 12.000€. El valor en euros acordado por las partes a efecto de la permuta es de la nave industrial 60.000€ y del solar es de 48.000€. El valor de la construcción por metro cuadrado en la zona asciende a 320 euros (64.000 euros) y el valor de mercado del solar es de 50.000 euros. El VNC de la nave es de 61.000 euros y el solar se adquirió ese mismo año por 50.000 euros.

Se pide: determinar bases imponibles en IVA.

SOLUCIÓN:

- a) Valor de la prestación (nave industrial) 60.000€
- b) Valor de la contraprestación, parte no dineraria (solar) y en metálico:
- Parte dineraria 12.000€
 - Valor del solar 48.000€ Total 60.000€

La base imponible es la mayor de las dos cantidades que en el ejemplo son iguales: 60.000€. Ahora bien, si las partes no pudieran acreditar lo contrario, la AEAT podría considerar que las bases imponibles serían 61.000 euros (VNC) y 62.000 euros (coste de adquisición + dinero), por remisión a las normas de autoconsumo.

3. **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 (art. 79. Dos. LIVA).

EJEMPLO

D. Juan Pérez, fabricante de diversos artículos vende por un precio único de 20.000 euros, 3 bienes de distinta naturaleza: A, B, y C a tipos de IVA diferentes.

Se pide: determinar la base imponible, si el valor de mercado de A es de 1.000; de B 1.500 y de C 2.500.

SOLUCIÓN:

	VALOR MERCADO	BASE IMPONIBLE
A	1.000	$20.000/5.000 \times 1.000 = 4.000$
B	1.500	$20.000/5.000 \times 1.500 = 6.000$
C	2.500	$20.000/5.000 \times 2.500 = 10.000$
	5.000	

4. En los supuestos de **autoconsumo**, la base imponible se determinará por el coste de adquisición o de fabricación, con carácter general, aunque hay que matizar:

a) **Autoconsumos de bienes:**

- › Si los **bienes se entregan en el mismo estado en que se adquirieron**, sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el sujeto pasivo o por su cuenta, la base es la que se hubiera fijado en la operación por la que se adquirieron los bienes.
- › Si se trata de **bienes importados**, la base imponible del IVA a la importación liquidado por la Aduana.
- › Si los bienes se han **sometido a procesos de elaboración o transformación**, la base imponible es el coste de los bienes y servicios utilizados para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal.
- › Si el valor de los bienes hubiese experimentado **alteraciones** por cualquier causa (utilización, obsolescencia o revalorización), se considera como base imponible el valor de los bienes en el momento de la entrega.

EJEMPLO

Una promotora inmobiliaria construye una vivienda con un coste total de 65.000, que sortea entre los vecinos de la localidad en la que ha sido construida.

Determinar la base imponible del IVA, suponiendo dos alternativas:

3. *Venta de papeletas del sorteo por importe de 50.000 euros.*
4. *Papeletas del sorteo a precio de 0,5 euros. Total recaudado: 1.000 euros.*

SOLUCIÓN:

1. **Base imponible:** 50.000 euros.

Tipo 10%.

Cuota devengada: 5.000 euros.

La *BI* es el importe total de las papeletas vendidas que dan derecho a participar en el sorteo (DGT 14-12-09) por la regla general del art. 78. LIVA.

2. **Base imponible:** 65.000 euros.

Tipo 10%.

Cuota devengada: 6.500 euros.

Se entiende que la entrega se produce a título gratuito al tener el precio de la papeleta un carácter simbólico. La *BI* se fija por la norma del autoconsumo: coste de fabricación (65.000 €).

b) **Autoconsumo de servicios.** Se considera base imponible el coste de prestación de los servicios, incluida la amortización de los bienes cedidos (art. 79.Cuatro.LIVA).

EJEMPLO

Una empresa de mudanza realiza una mudanza a título gratuito a un cliente preferente cuyo valor de mercado es 2.000 euros, aunque el coste total para la empresa, incluida amortización del camión, es de 1.200 euros.

Se pide: determinar Base Imponible IVA.

SOLUCIÓN:

Base Imponible: 1.200 euros.

Cuota devengada: $1.200 \times 0,21 = 252$ euros.

5. **Cuando existe vinculación entre las partes,** su base imponible será su valor normal de mercado. La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho (art. 79. Cinco. LIVA)

Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

- Cuando así se deduzca de las normas reguladoras de IS, IRPF o IRNR, siempre que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del IS, contribuyente del IRPF o del IRNR, respectivamente.
- 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 operares 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.

Esta regla de valoración será de aplicación cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.
- Cuando el empresario profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
- Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorata y, tratándose de una operación que genere del derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

Se trata de **presunciones *juris tantum***, por tanto, destruibles mediante prueba en contrario, y no agotan los supuestos de vinculación, ya que podrán darse otros distintos, siempre que la Administración los pruebe por cualquier de los medios admitidos en derecho.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por **valor normal de mercado** aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:

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

A efectos de los dos párrafos anteriores, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el **art. 18 de la Ley 27/2014**, de 27 de Noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

EJEMPLO

D. Pedro García Blanco, empresario de venta al por menor de muebles para oficinas, ha realizado entre otras operaciones en 200X, las siguientes:

1. *Venta a la empresa de enseñanza propiedad de su mujer de mobiliario a precio de coste por 2.000 euros (precio de mercado: 5.000 euros).*
2. *Venta a la empresa de albañilería propiedad de su hijo de otra partida de mobiliario a precio de coste 3.000 euros (precio de mercado: 6.000 euros).*

Se pide: *determinar la Base Imponible en IVA de estas operaciones.*

SOLUCIÓN:

De acuerdo con el **artículo 79.Cinco LIVA**, cuando exista vinculación entre las partes (y en ambos casos existe), la base imponible será su valor normal de mercado, sólo cuando la valoración de la operación por las partes haya determinado una incidencia real en la recaudación del tributo.

Esta incidencia ocurre en la primera venta, ya que el centro de enseñanza NO tiene derecho a deducirse el IVA soportado al realizar una actividad exenta limitada; por tanto, en este caso la Base Imponible será de 5.000 euros.

Esta circunstancia no ocurre en el segundo caso, dado que la empresa de albañilería tiene derecho a la deducción total del IVA soportado, por tanto, la base imponible será de 3.000 euros.

6. **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. El devengo se produce aquí cuando el comisionista vende al tercero comprador (art 79. Seis)
7. **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. El devengo se produce aquí cuando el tercero vendedor entrega las mercancías al comisionista (art.79 Siete).

NOTAS

Normas similares se establecen para prestaciones de servicios realizadas a través de comisionistas que actúen en nombre propio (apdos ocho y nueve art. 79. LIVA).

8. **Cuando el comisionista actúa en nombre ajeno** (el comisionista no asume la responsabilidad de la operación) se convierte en un mero mediador, y ya no hay dos entregas de bienes, sino una sola: del vendedor al comprador y la base imponible del servicio prestado por el comisionista será el importe de la comisión.

EJEMPLO

1. "A" vende a "B" por 1000 euros, a través de un comisionista "C" que actúa en nombre ajeno (comisión del 10%).

Se pide: determinar Bases Imponibles.

SOLUCIÓN:

"A" facturará a "B" por $1.000 + 21\% 1.000 = 1.210$ euros.

"C" facturará a "A" por $(100+21\% 100 = 121$ euros.

2. "A" vende a "B" por 1000 u.m., a través de un comisionista "C" que actúa en nombre propio (comisión del 10%).

Se pide: determinar Bases Imponibles.

SOLUCIÓN:

Aquí hay ya dos transmisiones de bienes: de "A" a "C", y de "C" a "B", cuyo devengo se produce, en ambas, cuando C pone a disposición de B los bienes.

A ⇒	C ⇒	B ⇒
Venta = 1000 Comisión = -10% BIA = 1000 - 100 = 900	Venta = 1000 Aquí se produce el devengo BIC = 1000	
IVA Rep = 189	IVA Sop = 189 IVA Rep = 210	IVA soportado = 210
	A ingresar = 21 que corresponden al IVA que repercute por la comisión: 100 x 0,21 = 21	

9. En las operaciones cuya contraprestación se hubiese fijado en moneda o divisa distintas de las españolas (euro), se aplicará el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco Central Europeo, que esté vigente en el momento del devengo (art. 79. Once).
10. Norma especial se aplica también para 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 cuya adquisición o importación hubiere estado exenta por el régimen especial de oro de inversión (art. 79.Diez LIVA).

2

Modificación de la base imponible (art. 80 LIVA)

- La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los **artículos 78 y 79** se reducirá **obligatoriamente** en los cuatro casos siguientes:
 1. En el importe de los **envases y embalajes** susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución (art. 80. Uno. 1º).
 2. En los **rappels**: descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados (art. 80. Uno. 2º).
 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 o se altere el precio** después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente (art. 80. Dos).
 4. Cuando el **importe de la contraprestación no sea conocido en el momento del devengo**, el sujeto pasivo tendrá que fijarlo de forma provisional aplicando criterios fundados, y, conocido el importe, habrá de rectificarlo (art. 80. Seis).

Si se modifica la BI por alguno de estos supuestos, **el sujeto pasivo tiene que expedir y enviar al destinatario una nueva factura** en la que se rectifique o anule la cuota que se repercute. Y tendrá dos consecuencias:

- Menor IVA devengado para el sujeto pasivo.
- Menor IVA soportado para el destinatario.

Tales hechos se pondrán de manifiesto en el periodo en que se emita y reciba, respectivamente, la rectificación.

1. *Generalmente, la causa de resolución señalada en art. 80. Dos. LIVA, se debe a que el **sujeto pasivo no se ajusta a los términos del contrato** (plazos, calidades, vicios ocultos...). La modificación de la base se justifica cuando el sujeto pasivo consiente en la devolución de los bienes, o cuando se impone o reconoce por resolución judicial.*

*La **falta de pago o morosidad**, por sí misma, **no determina que la operación haya quedado sin efecto** porque no significa que se haya dejado de consumir el bien o el servicio recibido, ni supone una alteración del precio pactado. En estos casos la modificación sólo puede producirse a través de los supuestos de la LIVA artículos 80.tres y cuatro, para los créditos incobrables y procedimientos concursales previstos por la L 22/2003 (DGT 30-4-99).*

2. *En las **permutas de terrenos por viviendas y locales a construir**, no procede la rectificación de la base imponible del pago a cuenta que constituye la entrega del terreno, aun cuando el valor de las viviendas y locales terminados que se perciban difiera del calculado inicialmente.*
3. *La **reversión de terrenos en su día expropiados no constituye entrega de bienes a efectos del IVA**, por lo que no puede considerarse una operación sujeta al mismo, sino un supuesto de resolución total o parcial de la entrega de bienes que en su día realizó el expropiado. En su caso, las mejoras introducidas en el terreno que revierte (obras de urbanización) tributan al tipo general del impuesto (DGT CV 16-5-08).*

- Pero la Ley prevé también **dos supuestos potestativos** en que se puede reducir la base imponible (art. 80. Tres y Cuatro):

1. **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 simultáneamente las siguientes condiciones:

- a) Que el destinatario de las operaciones actúe en la condición de empresario o profesional o que no siéndolo la base imponible sea superior a 300 euros.
- b) Que hayan transcurrido al menos 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, dicho plazo será de seis meses o un año, cuando el titular del derecho de crédito sea un empresario cuyo volumen de operaciones en el año anterior no sea superior a 6.010.121,04 €.

Con efectos desde 28-10-2009, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, la modificación puede hacerse cuando haya transcurrido un año (ó seis meses) desde el vencimiento del plazo o plazos impagados fecha de devengo de la operación.

- c) Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este impuesto.
- d) Que el cobro del crédito se haya instado mediante reclamación judicial o requerimiento notarial, incluso si se trata de créditos afianzados por Entes públicos. En este último caso la reclamación se sustituirá por una certificación expedida por el propio Ente público deudor, en la que se reconozca la obligación y su cuantía, con informe de su Interventor o Tesorero.

En relación con la **certificación** a expedir por los Entes públicos deudores que reconozca la obligación y su cuantía, la DGT ha matizado lo siguiente:

- a) **Finalidad de la certificación:** su finalidad es permitir al sujeto pasivo del impuesto poder acreditar la existencia de un crédito exigible contra la Hacienda Pública.
- b) **Contenido de la certificación:** en tanto no se dicte norma de desarrollo, habrá que entender que el documento que haga las veces de «certificación», será aquel en que quede acreditado el reconocimiento de la obligación exigible a favor del sujeto pasivo y su cuantía, y cuente con el informe del Interventor o Tesorero.
- c) **Órgano de expedición:** será el que corresponda según las normas de organización y atribución de competencias de los distintos Entes públicos.
- d) **Momento de expedición:** puede solicitarse la expedición de la certificación a partir de la fecha en que se tenga derecho al cobro del crédito impagado.
- e) **Falta de expedición:** La ausencia de emisión de la certificación no es susceptible de producir los efectos propios del silencio administrativo.
- f) **Expedición del certificado una vez transcurrido el plazo:** cuando así ocurra, se entenderá que el plazo para la reducción de la base imponible a que se refiere la LIVA queda interrumpido hasta que se disponga del mismo. En este sentido, el plazo de solicitud del certificado se extenderá desde el vencimiento de la deuda exigible pero no pagada hasta el final de los tres meses siguientes a que se refiere la LIVA artículo 80.cuatro condición 4.ª. En todo caso, la reducción de la base imponible no podrá realizarse hasta que se disponga del certificado (DGT CV 17-12-10).

No tienen la consideración de **requerimiento notarial** los medios de comunicación tales como el requerimiento vía carta notarial o mediante burofax, por lo que el uso de estos instrumentos de notificación no es suficiente para entender cumplidos los requisitos que dan derecho a la modificación de la base imponible (DGT CV 17-12-10).

- e) Que la modificación se realice en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización de los periodos señalados y comunicarse a la A.E.A.T en el plazo que se fije reglamentariamente.

Según el **art. 24. RIVA**, el **plazo es de 1 mes** contando desde la fecha de expedición de la factura rectificativa y se deberá realizar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la AEAT.

Y hay que tener también en cuenta lo siguiente:

1. **No procederá la modificación de la base imponible** en los casos siguientes:
 - a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
 - b) 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.
 - c) Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco de la Ley.
 - d) Créditos adeudados o afianzados por entes públicos; salvo modificación de base por créditos total o parcialmente incobrables.

2. **No 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.
3. Asimismo **no procederá** la modificación por el **apartado cuatro del artículo 80 LIVA** con posterioridad al **auto de declaración de concurso por operaciones devengadas con posterioridad** a dicho auto.
4. En los **supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación**, 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 satisfecha.

La modificación queda también sujeta al cumplimiento de las siguientes **obligaciones formales**:

- a) Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y contabilizadas por el acreedor en tiempo y forma.
- b) El acreedor deberá comunicar por medios electrónicos a la AEAT, en el plazo de un mes desde la expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada. A su vez, el destinatario de la operación deberá comunicar a la AEAT la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas enviadas por el acreedor, consignando el importe de las cuotas rectificadas. El sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión.

Hay que tener en cuenta además:

- › **Una vez practicada la reducción, no se volverá a modificar al alza**, aunque el sujeto pasivo obtenga el cobro total o parcial, salvo cuando el destinatario no actúe como empresario o profesional (en este caso, si el destinatario que no actúe como empresario o profesional realiza el pago, no resultará deudor frente a la Hacienda pública por la cuota de IVA que se entenderá incluida en el pago y el sujeto pasivo deberá modificar al alza la BI).
- › Como excepción, **si el sujeto pasivo desiste de la reclamación judicial al deudor o llega a un acuerdo de cobro con él**, deberá modificar de nuevo al alza la base imponible, expidiendo una nueva factura rectificativa, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o acuerdo de cobro, en la que repercuta la cuota procedente.
- › En todos los supuestos de modificación de la base imponible, el sujeto pasivo está obligado a **expedir y enviar al destinatario de las operaciones una nueva factura** en el que se rectifique o anule la cuota repercutida, según lo establecido en el RD 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Facturación.

EJEMPLO

Empresario X (volumen de operaciones superior a 10 millones de euros) que vende a empresario Y un bien por importe de 1.000, más el 21% IVA, que éste no paga en el plazo estipulado de 3 meses.

Se pide: repercusiones en IVA del impago.

SOLUCIÓN:

Precio del bien, 1.000; IVA, 210. El crédito total es 1.210 y el crédito fiscal, 210.

Si transcurre un año sin que el destinatario pague el precio del bien ni el impuesto y se cumplen los demás requisitos legales, el sujeto pasivo puede rectificar la base imponible, expidiendo una factura rectificativa del siguiente tenor: precio del bien, 1.000; IVA, cero, con lo que puede regularizar la situación en la declaración-liquidación del periodo a que corresponde esta última factura, deduciendo el IVA ingresado con la primera factura.

Se pide: ¿qué ocurriría si después Y paga el importe adecuado? Suponer también que Y no fuese empresario.

SOLUCIÓN:

Si el destinatario no fuese empresario y con posterioridad, paga una parte del crédito total, debe entenderse que también abona el impuesto en la proporción que el pago efectuado represente del crédito total. Así, si hace un abono de 600, la proporción con el crédito total será:

$$(600/1.210) \times 100 = 49,58\%, \text{ con lo que el } 49,58\% \cdot 210 = 104,12$$

La nueva factura rectificativa será: precio del bien, 495,88 (600 – 104,12); IVA, 104,12 IVA.

Si fuese empresario, no procedería la rectificación al alza.

2. Ante supuestos de Concurso: la base imponible podrá reducirse también cuando se den los siguientes requisitos:

- › Que el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto **no haya hecho efectivo el pago** de las cuotas repercutidas.
- › Que con posterioridad al devengo de la operación, se dicte **auto judicial de declaración de concurso**. Por tanto, la modificación solo procede respecto a las cuotas devengadas y no satisfechas antes de la declaración.
- › Cuando se acuerde la **conclusión del concurso por determinadas causas de la Ley 22/2003**, que son revocación firme del concurso, pago de la totalidad de los créditos reconocidos y desestimiento de la totalidad de los acreedores, los acreedores que hubiesen modificado la base imponible deberán modificarla de nuevo al alza emitiendo la factura rectificativa en la que se repercuta la cuota correspondiente.

En otros casos, la base imponible modificada no vuelve a modificarse al alza.

- › Que **no esté garantizado el crédito, ni sea con persona vinculada**.
- › Que la operación haya sido **contabilizada y facturada**.
- › Que la modificación, en su caso, se haga en el **plazo de los dos meses** contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el art 21.1.5º Ley Concursal (llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso); esto es, 3 meses desde la publicación en BOE del auto.

La modificación queda también sujeta a cumplimiento de las siguientes **obligaciones formales**:

- a) Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y contabilizadas por el acreedor en tiempo y forma.
- b) El acreedor deberá comunicar por medios electrónicos a la AEAT, en el plazo de un mes desde la expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada. A su vez, el destinatario de la operación deberá comunicar a la AEAT la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas enviadas por el acreedor, consignando el importe de las cuotas rectificadas. El sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión

La sociedad PERSEO realiza el 15-1-2X12 una venta por 10.000 euros (tipo: 18%) a la sociedad RESTOSA, que la impaga por concurso declarado el 15-1-2X13.

Determinar: modificación de la BI a realizar, suponiendo que se cumplen los requisitos legales para ello, en dos casos:

A. RESTOSA, no está sometido en prorrata.

B. RESTOSA, tiene prorrata del 80%.

Suponer que las cuotas devengadas por PERSEO por el 1T 2X12 ascienden a 18.400 euros más las correspondientes a esta operación y las cuotas soportadas deducibles son 6.000 euros y las de RESTOSA son 8.000 de devengadas y 3.400 + 1.800 de soportadas.

Por su parte, por el 1T 2X13, PERSEO tiene cuotas devengadas por 12.000 y soportadas por 7.000 y RESTOSA 0.

En el concurso se acuerda una quita del 80% y el Estado cobra el 100% de la deuda por IVA.

C. Suponer en el caso de prorrata del 80% un sobreseimiento del concurso el 15-6-2X13.

SOLUCIÓN:

A) **El destinatario no está sujeto a prorrata.**

1. **Operación realizada entre el proveedor A y el destinatario B el 15-01-2X12.**

Factura emitida: precio, 10.000; IVA, 1.800.

Declaración del proveedor presentada el 20-04-2X12 (1T):

Cuota devengadas: 18.400 + (1.800 de la operación indicada)	20.200
Cuota soportadas	-6.000
A ingresar	14.200

Declaración del destinatario presentada el 20-04-2X12 (1T):

Cuotas devengadas	8.000
Cuotas soportadas: 3.400 + (1.800 del proveedor anterior)	-5.200
A ingresar	2.800

2. **Auto judicial de declaración de concurso el 15-01-2X13.**

El proveedor emite factura rectificativa: precio, 10.000; IVA, 0.

Declaración del proveedor presentada el 20-04-2X13:

Cuotas devengadas	12.000
Cuotas soportadas	-7.000
Diferencia	5.000
Minoración por rectificación	-1.800
A ingresar	3.200

Declaración del destinatario presentada el 20-04-2X13 (supuesto en el que se han suspendido las operaciones mercantiles).

<i>Cuotas devengadas</i>	0
<i>Cuotas soportadas</i>	0
<i>Diferencia</i>	0
<i>Ingresos por rectificación</i>	1.800
<i>(Crédito en favor de la Hacienda)</i>	

3. Resolución del proceso concursal.

Convenido de quita y espera: 80% de la deuda.

a) El Estado cobra la totalidad del crédito: 1.800.

b) El proveedor cobra $10.000 \times 80\% = 8.000$.

(El proveedor no tiene que expedir nueva factura).

B) El destinatario está sujeto a prorrata del 80%.

En este caso, la declaración del destinatario de 20-04-2X12 (1T), sería:

<i>Cuotas devengadas</i>	8.000
<i>Cuotas soportadas: $(3.400 + (1.800)) \times 80\% =$</i>	-4.160
<i>A ingresar</i>	3.840
<i>Cuotas deducidas: $1.800 \times 80\% =$</i>	1.440
<i>Cuotas no deducibles: $1.800 \times 20\% =$</i>	360
<i>Crédito total</i>	1.800

C) Sobreseimiento del expediente de concurso.

3. Sobreseimiento del expediente el 15-06-2X13.

El proveedor expide una nueva factura rectificativa de la operación realizada el 15-01-2X12:

Precio, 10.000; IVA, 1.800.

Declaración del proveedor (PERSEO) presentada el 20-07-2X13:

<i>Cuotas devengadas</i>	12.000
<i>Cuotas soportadas</i>	-7.000
<i>Diferencia</i>	5.000
<i>Ingreso por rectificación</i>	1.800
<i>A ingresar</i>	6.800

Declaración del destinatario (RESTOSA) presentada el 20-07-2X13:

<i>Cuotas devengadas</i>	<i>0</i>
<i>Cuotas soportadas</i>	<i>0</i>
<i>Diferencia</i>	<i>0</i>
<i>Minoración por rectificación</i>	<i>1.800</i>
<i>(Anula el crédito en favor de la Hacienda)</i>	

EJEMPLO

“AVANZA 1” realizó una venta a la entidad “ENATE S.L.” en el 2.º T X11 por la que repercutió el IVA correspondiente con una cuota devengada de 20.000 euros, deducida por su cliente en este mismo periodo.

“ENATE S.L.” presentó la autoliquidación de IVA de este periodo con un resultado a ingresar de 60.000 euros.

Con posterioridad presentó solicitud de concurso voluntario, que fue declarado por el Juzgado competente en Auto de 7-12-X12. A esta fecha, “ENATE S.L.” no había pagado la factura correspondiente a la operación realizada con “AVANZA 1” en el 2.º T X11.

El 2-1-X13 se emite factura rectificativa de la operación reseñada con “ENATE S.L.”.

A la vista de lo expuesto, se le solicita dictamen de cómo proceder por “ENATE S.L.” para regularizar su situación con la Hacienda Pública por este IVA soportado de 20.000 euros, deducido en su día.

Según el **artículo 80 Tres LIVA**, la base imponible 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. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del plazo máximo fijado en el número 5 del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Según el **art. 114.Dos LIVA**, tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres de esta Ley, la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

Este último precepto, en la redacción dada por Ley 7/2012 pretende posibilitar que las modificaciones a efectuar en las liquidaciones de IVA como consecuencia de las rectificaciones de facturas en caso de concurso se realicen en las declaraciones-liquidaciones que correspondan con arreglo a su naturaleza concursal.

Por tanto:

1. “ENATE S.L.” seguirá siendo deudor de “AVANZA 1” por el importe de la entrega o servicio recibido; el IVA de 20.000 euros que no pagó pero se dedujo como IVA soportado, deberá ajustarlo –eliminarlo como IVA soportado– pero en la autoliquidación del 2T X11.
2. “AVANZA 1” seguirá siendo acreedor del concursado por el importe del servicio o entrega realizada a “ENATE S.L.” pero ya no será acreedor por el IVA repercutido en esa operación –rectificada en factura–; el acreedor del IVA será desde entonces la Hacienda Pública.

Con la normativa vigente hasta la Ley 7/2012, la modificación de IVA en "ENATE S.L." se tenía que llevar obligatoriamente a la primera autoliquidación de IVA que se hiciera tras la rectificación de la factura que ya era "postconcurzal o contra la masa"; por tanto, el mayor IVA a pagar se liquidaba como IVA contra la masa, aumentando con ello el crédito de IVA contra la masa (si el resultado fuera a ingresar) o disminuyendo el derecho a la devolución (si fuera a devolver).

Con la modificación legislativa señalada, el mayor IVA a pagar por el concursado debe llevarse a la liquidación de IVA concursal del período en que se lo dedujo (2T X11) y se trata a todos los efectos como IVA concursal y sin mezclarlo en una autoliquidación posterior que ya sería postconcurzal.

Este criterio legislativo nuevo es conforme al criterio del TS (STS 3-3-2011) con arreglo al cual el IVA de las facturas rectificativas por concurso se debe tratar como crédito concursal si el devengo se produjo con anterioridad al concurso.

Por tanto, "ENATE S.L." deberá presentar declaración-liquidación complementaria por IVA 2.º T X11 en la que se dedujo esta cuota de 20.000 euros, ahora rectificada por la declaración de concurso.