

TRIBUTACION	EL NUEVO IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: LA BASE IMPONIBLE Y EL TIPO IMPOSITIVO	N.º 254
--------------------	---	----------------

TRABAJO EFECTUADO POR:

ALFARO GASCON ORIVE

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

I. Base imponible.

1. Entregas de bienes y prestaciones de servicios.
2. Reglas especiales en las entregas de bienes y prestaciones de servicios.
3. Modificaciones de la base imponible.
4. Determinación de la base imponible.

II. Tipo impositivo: Introducción.

1. Tipo impositivo general.
2. Tipo impositivo reducido del 6%.
3. Tipo impositivo reducido del 3%.



TRIBUTACION	EL NUEVO IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: LA BASE IMPONIBLE Y EL TIPO IMPOSITIVO	N.º 254
--------------------	---	----------------

Como hemos tenido ocasión de ver en trabajos anteriores relativos a las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en materia de tipos impositivos se producen importantes modificaciones. En lo que se refiere a la base imponible, las modificaciones no son tan importantes, pero afectan a diversos artículos del Título V.

I. BASE IMPONIBLE

1. Entregas de bienes y prestaciones de servicios.

La ley en el artículo 78, dos, establece los distintos conceptos que se incluyen en el concepto de *contraprestación*, a efectos de la delimitación de la base imponible, produciéndose las siguientes modificaciones:

- 1.^a Aparecen especificados los *impuestos especiales* entre los tributos y gravámenes que recaen sobre las mismas operaciones gravadas, lo cual, aunque no había especial dificultad de interpretación, se había aclarado por Resolución de 19 de junio de 1986 de la Dirección General de Tributos.

Ahora, además de elevarse a rango legal la aclaración anterior, se limitan los impuestos especiales incluidos a los impuestos especiales de fabricación, no alcanzando la inclusión al impuesto especial sobre determinados medios de transporte, conocido como impuesto de matriculación, por cuanto la mecánica de tributación de este último no se efectúa a través de la repercusión, sino que es el propietario que matricula el vehículo el que ingresa directamente el impuesto y por tanto «no recae sobre la misma operación gravada».

- 2.^a El importe de los *envases y embalajes*, que en la ley derogada aparecían en el apartado 1.º del artículo 17.2 es objeto ahora de un tratamiento específico en el apartado 6.º del artículo 78, dos, incluyéndose «incluso los susceptibles de devolución», siempre que el importe haya sido cargado a los destinatarios de la operación.

- 3.^a Aparece como novedad el apartado 7.º de la ley que se refiere a la inclusión en la base imponible del «importe de *las deudas* asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas». Esto supone que el destinatario de la operación, en definitiva, va a pagar más cantidades en concepto de contraprestación, por una parte, la que percibe el sujeto pasivo, y, por otra, las que percibirán el acreedor o acreedores correspondientes a las deudas. Como decimos, la anterior ley no se refería a este apartado, pero se podría considerar que estaba implícito en el concepto de contraprestación.
- 4.^a En lo que se refiere a las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, esto es, los *suplidos*, que según el apartado 3.º del número tres del artículo 78 se encuentran excluidos del concepto de contraprestación, desaparece el requisito exigido en la anterior normativa de la contabilización de los mismos. Se exige ahora la justificación de la cuantía efectiva de tales gastos que normalmente se efectuará a través de la contabilidad tratándose de sujetos pasivos que son empresarios o profesionales.

2. Reglas especiales en las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

En los supuestos de entregas de bienes y prestaciones de servicios de distinta naturaleza en una misma operación y por precio único (art. 79, dos), se matiza en la nueva ley que la regla de la proporcionalidad en relación con el valor de mercado no se ha de aplicar cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal. Pensamos que en la práctica se plantearán dudas para la determinación del carácter accesorio o no de diversas operaciones en relación con una principal.

En lo referente a la determinación de la base por *autoconsumos* y por *transferencias de bienes* a otros Estados miembros a que se refiere el artículo 9.3.º de la ley, desaparece la referencia a la eliminación del IVA soportado en el cálculo de la base imponible en los supuestos de bienes transferidos, lo que supone que las cuotas de IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios se incluirán en el coste en tanto en cuanto no hayan sido deducidas ya que, si lo han sido, no se incluirán en dicho coste, lo que significa que entrará en funcionamiento la regla de la prorrata.

Estas mismas consideraciones son aplicables a los *autoconsumos de servicios*, teniéndose en cuenta, como ya figuraba en la legislación anterior, la amortización de los bienes cedidos.

En los supuestos de autoconsumos de bienes cuando éstos puedan haber sufrido alteraciones de su valor, se ha sustituido la referencia al «valor que corresponda» que figuraba en la anterior redacción por el «valor de mercado», lo que pensamos que en la práctica tiene idénticos efectos.

3. Modificaciones de la base imponible.

El artículo 80 de la nueva ley regula esta materia, introduciendo en el apartado 2.º del número uno la obligatoriedad de justificación de los *descuentos* y *bonificaciones* para que se pueda producir una modificación, reduciéndose, de la base imponible. En la legislación derogada el elemento de prueba era la contabilidad. Ahora en el texto se dice «siempre que sean “debidamente justificados”», siendo lógicamente la forma más normal de justificar la contabilidad en la empresa.

4. Determinación de la base imponible.

Introduce la ley la novedad, en la determinación de la base imponible por aplicación del régimen de estimación indirecta, de comprender el importe de las adquisiciones de bienes y servicios efectuados por el sujeto pasivo y el impuesto soportado correspondiente a las mismas. Esto significa que si por aplicación del régimen de aplicación indirecta, a efectos de su imposición directa (Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), se estiman unos determinados ingresos y gastos, en dicha estimación se comprenden las correspondientes cuotas de IVA.

Supongamos que un determinado empresario, por no llevar contabilidad, se le aplica en virtud del artículo 50 de la Ley General Tributaria el procedimiento indirecto de determinación de bases. Según éste, en un determinado período se le calcula un importe de ventas de 80 millones de pesetas y un importe de compras de 30 millones. Dichos importes resultan de la superficie de local, potencia instalada y número de trabajadores. Los anteriores importes que tienen repercusión a efecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si es persona física, incidirá asimismo en el Impuesto sobre el Valor Añadido. De esta forma y suponiendo que sus compras y sus ventas tributan al tipo general, se le computará un IVA devengado de 12 millones (80.000.000 al 15%) y un IVA soportado de 4.500.000 (30.000.000 al 15%).

Finalmente, y para terminar con la base imponible, digamos que existen modificaciones de la base en lo que se refiere a las adquisiciones intracomunitarias y a las importaciones que han sido tratadas en los números 119 y 123 de esta Revista, respectivamente.

II. TIPO IMPOSITIVO: INTRODUCCION

El establecimiento del mercado interior presupone una armonización de los tipos impositivos, con el fin de evitar distorsiones y fraudes en el funcionamiento del impuesto.

La Comisión había propuesto la aplicación de únicamente dos tipos impositivos, uno general, entre el 14% y el 19% y otro reducido, entre el 6% y el 9%. Sin embargo, no se pudo llegar a un acuerdo entre los diversos Estados miembros, recogiendo una armonización más limitada y de carácter transitorio en la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, y que han tenido que recoger los diversos Estados miembros en sus propias normativas.

Los principios que dimanarían de la citada Directiva son los siguientes:

1.º Se establece un tipo general del impuesto que habrá de ser igual o superior al 15%, y que será aplicable en todas las operaciones que no tributen con los tipos que se indican en los apartados siguientes.

2.º Existe una lista de bienes y servicios que, por su carácter social o cultural (alimentos, libros, deportes) se beneficiarán del tipo reducido. A los bienes y servicios incluidos en esta lista los Estados miembros pueden aplicar el tipo general.

3.º Los Estados miembros pueden establecer en su propia normativa uno o dos tipos reducidos, siempre que éstos sean iguales o superiores al 5%.

4.º Uno de los dos tipos reducidos a que se refiere el apartado anterior puede escogerse por los distintos Estados, y excepcionalmente entre las siguientes posibilidades:

- a) Un tipo cero para bienes y servicios, que antes del 1 de enero de 1991 tributasen por este tipo aunque no estén en la lista comentada en el apartado 2.º anterior.
- b) Un tipo inferior al reducido y superior al tipo cero para bienes y servicios que antes del 1 de enero de 1991 tuviesen dicho tipo inferior, aunque dichos bienes y servicios no estuviesen en la lista comentada.
- c) Un tipo inferior al reducido y superior al tipo cero, pero únicamente para aquellos países, caso de España, que tuviesen que elevar más de dos puntos su tipo general aplicado antes del 1 de enero de 1991. Recordemos que en 1990 el tipo general era del 12% y por tanto para pasar como mínimo al 15%, son más de dos puntos porcentuales. Los bienes y servicios afectados han de ser los de la lista de tipo reducido, así como entregas de viviendas, ropa de niños y servicios de restauración.

5.º Un tipo inferior al general, en uno a tres puntos porcentuales, aplicable a bienes y servicios que tuviesen un tipo reducido antes del 1 de enero de 1991 y ahora tuviesen que pasar a tributar al tipo general con motivo de la armonización fiscal.

La Ley 37/1992, se ha adaptado a este esquema y establece los siguientes tipos impositivos:

- 1.º Un tipo general del 15%, esto es, el mínimo exigido por la Directiva.
- 2.º Un tipo reducido del 6%.
- 3.º Un tipo llamado superreducido del 3% para determinados productos de primera necesidad que antes tributaban al 6% o al 12%, 13% o 15%.

Por otra parte, digamos que se ha suprimido el tipo incrementado que inicialmente fue del 33% y que pasó el 1 de enero de 1992 al 28%, aplicable a automóviles y joyas entre otros bienes. Recordemos que para compensar la fiscalidad de adquisiciones de automóviles, embarcaciones y aeronaves se ha establecido por Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Los tipos que vamos a tratar a continuación y que corresponden a las distintas operaciones gravadas vienen establecidos en los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992. Ahora bien, dado que es una materia en la que son frecuentes las dudas en la interpretación de la norma y consiguientemente en la tributación de las operaciones por uno u otro tipo, la abundante doctrina administrativa existente en esta materia es aplicable *mutatis mutandis* a la nueva situación. Ya en este sentido se han dictado por la Dirección General de Tributos las Resoluciones de 18 de febrero y de 4 de marzo que establecen diversos criterios de interpretación en esta materia como tendremos ocasión de ver.

Se ha de tener en cuenta además que las operaciones que constituyen el nuevo hecho imponible adquisiciones intracomunitarias de bienes tributan a los mismos tipos que las entregas de bienes.

1. Tipo impositivo general.

El artículo 90, uno, de la Ley 37/1990 establece que el impuesto se exigirá al tipo del 15% salvo lo dispuesto en el artículo siguiente, que es el que se refiere a los tipos impositivos reducidos. Por tanto siempre se aplicará el tipo del 15% salvo que se apliquen los tipos del 6% o del 3%. Como vemos el esquema es el mismo que el existente en la legislación precedente, aunque hay novedades que pasamos a estudiar.

Por desaparecer el tipo incrementado del 28% como hemos visto, van a tributar al 15% las entregas, adquisiciones intracomunitarias, importaciones y arrendamientos de:

- Vehículos accionados a motor para circular por carretera.
- Embarcaciones y buques de recreo o deportes náuticos que tengan más de nueve metros de eslora en cubierta.
- Aviones, avionetas y demás aeronaves provistas de motor mecánico.

- *Joyas*, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.
- Prendas de vestir o de adorno personal confeccionadas con *pieles de carácter suntuario*.

El apartado 7.º del artículo 91, uno, 1 de la nueva ley determina la aplicación del 6% a la entrega de edificios, excluyendo en su párrafo segundo a las edificaciones del artículo 20, uno, 22.º, párrafo sexto, letra e), esto es, las *edificaciones* que sean *objeto de demolición* con carácter previo a una nueva promoción urbanística, que por tanto han pasado a tributar al 15%, y que por otra parte, recordemos no se le aplica la exención del artículo 20, uno, 22.º.

Según el artículo 28. 2. 10.º de la ley derogada tributaban desde el año 1989 al tipo del 6%, las prestaciones de *servicios* realizadas en el ámbito de sus profesiones por *Abogados, Procuradores y Graduados Sociales* en los procesos ante Juzgados y Tribunales. A partir de la nueva ley la tributación pasa a ser del 15%.

La tributación de las operaciones relacionadas con el mundo de la *cinematografía* ha tenido diversas modificaciones que pasamos a analizar.

En la anterior legislación estaban gravadas con el tipo reducido (6%, art. 28. 2. 4.º) la exhibición de películas, excepto las películas «X», y la producción, importación, distribución y cesión de derechos de películas, excepto las calificadas «X» que estaban gravadas al tipo incrementado del 28% (arts. 28.4 y 29.2).

En la nueva norma, según el artículo 91.2.7.º está gravada al tipo del 6% la entrada a salas cinematográficas. El resto de las operaciones tributan al tipo general del 15%. Por tanto hay operaciones que han pasado del tipo reducido al tipo general y otras que lo han hecho del incrementado al general o incluso al reducido.

Los *libros, periódicos y revistas* que contengan fundamentalmente publicidad han pasado del tipo reducido al general. Más adelante trataremos ampliamente los problemas planteados respecto a las distintas clases de estos bienes al tratar del tipo superreducido.

Igualmente pasan del tipo reducido (6%) al tipo general las *fórmulas magistrales* y los *preparados oficinales* destinados a los *animales*, que estaban incluidas en el artículo 28.1.5.º. Advirtamos que las especialidades farmacéuticas para fines veterinarios siguen tributando al 6%.

2. Tipo impositivo reducido del 6%.

Se mantiene el tipo reducido del 6% para la tributación de las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de productos destinados a la *nutrición humana o animal* y

los demás productos susceptibles de ser utilizados en la obtención de dichos productos de nutrición. Existe, sin embargo, una importante novedad en cuanto que varios productos de nutrición van a pasar al tipo superreducido del 3%.

Respecto a los productos destinados a la obtención de otros de nutrición humana o animal existe una novedad que conviene matizar: En la anterior legislación se precisaba (art. 28.1.3.º) que eran «animales, semillas y los materiales de origen animal o vegetal ... o bienes aptos para la misma finalidad que contengan otros de origen animal o vegetal y otros de distinta procedencia». Es decir, en todo caso deberían contener productos de origen animal o vegetal. Ahora (art. 91, uno, 1.2.º), sólo se requiere que sean productos aptos para la obtención de otros destinados a la nutrición. Por otra parte, se suprime de la norma anterior, en este concepto, los productos destinados a la reproducción que pasan al apartado siguiente.

Este apartado, referente a las *adquisiciones para actividades agrícolas y ganaderas* (art. 91, uno, 1.3.º) constituye una importante novedad de la Ley 37/1992, pasando al tipo reducido bienes que con anterioridad, tributando al tipo general muchos de ellos, constituirán una importante carga en los costes de estos sectores, ya que al estar sometidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca no funcionan con el mecanismo de la deducción de las cuotas soportadas. Se comprenden en este apartado semillas, materiales de protección y reproducción de vegetales o animales (plásticos, cobertizos), fertilizantes (abonos) y enmiendas, productos fitosanitarios, herbicidas, residuos orgánicos, aditivos para piensos y demás aditivos, quedando excluidos los utensilios, herramientas y en general la maquinaria que se emplea en las citadas actividades.

Como hemos visto anteriormente las *especialidades farmacéuticas para fines veterinarios* mantienen el tipo reducido del 6%. Sin embargo las especialidades farmacéuticas para fines *médicos* reducen su tributación al 3%.

En cuanto a los servicios de *transportes de viajeros* y sus equipajes, en principio el artículo 91, uno, 2. 1.º los incluye entre los beneficiados de la reducción del tipo general al tipo reducido, que antes sólo se refería al transporte terrestre (art. 28.2.1.º). Ahora bien, ha de tenerse en cuenta la disposición transitoria undécima de la ley que establece que durante 1993 tributan al 15% los servicios de transporte aéreo y marítimo de viajeros y sus equipajes y que respecto a estos transportes, las Leyes de Presupuestos, considerando la evolución de las variaciones económicas y el nivel de cumplimiento del impuesto, pero en todo caso antes del 31 de diciembre de 1996, determinarán la fecha de comienzo de la aplicación del 6%.

En lo referente a los servicios de hostelería se mantienen los mismos tipos con la única novedad de la inclusión en este tipo reducido de los servicios prestados por los *balnearios* que con anterioridad tributaban al tipo general como lo confirma la Resolución de la Dirección General de Tributos de 1 de septiembre de 1986.

Por el tipo reducido del 6% tributarán los *servicios accesorios de carácter agrícola, forestal y ganadero* que los titulares de las explotaciones presten a terceros, con los medios ordinariamente utilizados en dichas explotaciones, siempre que contribuyan a la realización de las producciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras de los destinatarios.

El punto cuarto de la Resolución de 4 de marzo de 1993 de la Dirección General de Tributos desarrolla esta materia. En primer lugar han de ser los servicios enumerados en el artículo 46 del Reglamento del impuesto (plantación, siembra, etc.). En segundo lugar, los referidos servicios tributan al 6% cuando estén excluidos del régimen especial de la agricultura lo que ocurrirá cuando se presenten por agricultores no acogidos al régimen especial o cuando su volumen represente más del 20% de la cifra correspondiente a la total explotación agrícola. En tercer lugar, la tributación reducida sólo puede aplicarse a los servicios que se presten por titulares de explotaciones agrícolas, estén o no acogidos al régimen especial, y con bienes o medios que se utilicen en dicha explotación, quedando por tanto excluidos del tipo impositivo del 6% los referidos servicios cuando se presten por personas que no sean titulares de dichas explotaciones. Finalmente, el destinatario ha de ser también un agricultor, puesto que los servicios se prestan para el desarrollo de actividades agrarias.

Aparece como novedad la tributación al tipo reducido (art. 91, uno, 2.8.º) de los suministros de los servicios de radiodifusión y televisión a quienes no actúen como empresarios o profesionales mediante el pago de cuotas o abonos. Dos consideraciones tenemos que hacer en este punto. En primer lugar, que cuando entró en vigor la anterior ley del impuesto, Ley 30/1985, no existían en España las televisiones privadas por lo que no existía en la anterior legislación ninguna referencia a estos servicios. En segundo lugar, que en el supuesto que el destinatario del servicio sea un empresario o profesional, por ejemplo un hotel o un bar, se ha de tributar al tipo general. No se dice nada en las normas respecto a la forma de asegurarse las entidades prestadoras de los servicios la condición de los destinatarios. Parece quedar, no obstante claro que si el destinatario se deduce las correspondientes cuotas de estos servicios están actuando como empresarios o profesionales y no podrían soportar unas cuotas que han tributado al 6%.

Lo normal es que los *servicios sanitarios* estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 20 de la ley. Ahora bien, cuando se trata de asistencia sanitaria, dental o curas termales que no gocen de exención, por ejemplo hospitales que no actúen en régimen de precios autorizados, se les aplica el tipo del 6%.

Finalmente y en relación con los *parques de atracciones*, el artículo 91, uno, 2.7.º de la ley establece el tipo reducido del 6%. Habiéndose planteado dudas respecto si este tipo es asimismo aplicable al disfrute de atracciones propias de estos recintos, la Dirección General de Tributos en la Resolución de 4 de marzo de 1993 considera que sí se hace extensible dicho tipo reducido, pero por el contrario no se aplica este tipo a las entregas de bienes o servicios que no sean las propias de dichos recintos, como ocurre con los servicios de restaurante, suministro de bebidas, etc., que deberán tributar al tipo que les corresponda según la naturaleza y categoría propia de este servicio.

3. Tipo impositivo reducido del 3%.

Como decíamos anteriormente, este tipo reducido, llamado comúnmente superreducido, surge nuevo en la Ley 37/1992 (art. 91, dos). Por tanto, las entregas, adquisiciones intracomunitarias, importaciones y servicios a los que afecta han modificado su tributación, en cuanto al tipo aplicable. Dichas operaciones son las siguientes:

PRIMERO.

Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de determinados productos para la alimentación humana:

1. El pan común:

Habiendo surgido dudas en lo que debe considerarse como tal a estos efectos, la Resolución de 18 de febrero de 1993 aclara su tributación.

Por una parte, y de acuerdo con el Reglamento técnico-sanitario (R.D. 1137/1984, de 28 de marzo), el pan común es el de consumo habitual en el día, elaborado con harina de trigo, considerándose según el mismo Reglamento como pan común, el pan migado, de miga dura y el pan de flama o miga blanda. Las restantes variedades indicadas como denominaciones del pan especial (pan integral, pan de viena, de molde, tostado, rallado, etc.) tributan al 6%.

2. Las harinas panificables y cereales para su elaboración.

En el caso de estos productos el tipo superreducido no se limita como en el caso del pan común al trigo, sino que según aclara la Resolución de 18 de febrero de 1993, el tipo superreducido se aplica a todas las especies de harinas que objetivamente consideradas pueden utilizarse en la elaboración del pan y a los cereales que se destinen por el adquirente a la obtención de harinas panificables. Estas harinas y cereales son: alpiste, arroz, avena, cebada, centeno, maíz, mijo, sorgo y trigo.

3. La leche.

Según la Resolución de 18 de marzo de 1993, el tipo impositivo del 3% se aplica a las siguientes variedades de leche: Las leches de vaca naturales, certificadas, pasteurizadas, UHT, las concentradas y desnatadas de las especiales, y las esterilizadas, evaporadas y en polvo de las especiales.

Tributarán por tanto al tipo del 6% las leches que no sean de vaca, y las que aun siendo de vaca no estén en el párrafo anterior, como la leche condensada, la leche enriquecida, la cuajada, la nata, la mantequilla y el requesón.

4. Los quesos.

No existe especial problema en estos productos si bien la Resolución de 18 de marzo de 1993 aclara que se comprenden en el tipo del 3% los quesos frescos, madurados y fundidos sin limitación alguna.

5. *Los huevos.*

Habiéndose planteado dudas respecto a este producto establece la repetida Resolución de febrero que tributan al 3% los huevos de gallináceas frescos, refrigerados, conservados y defectuosos, aptos para la alimentación, a que se refiere el epígrafe 3.14.02 del Código Alimentario.

Por el contrario, tributan al 6% los huevos de las demás especies de aves y los productos derivados de los huevos (por ejemplo, yema de huevo deshidratada).

6. *Frutas, verduras y legumbres.*

El apartado 6.º del artículo 91, dos.1, dispone que tributarán al 3% las operaciones relativas a las frutas, verduras, hortalizas, legumbres y tubérculos naturales que no hayan sido objeto de ningún proceso de transformación.

En relación con estos productos los problemas se plantean especialmente con los procesos de transformación que ha resuelto la citada Resolución:

- a) Legumbres. Se aplica el tipo del 3% a las judías, lentejas, garbanzos, guisantes secos, habas secas, altramuces, soja, cacahuete, garrafonos y algarrobas, así como las anteriores legumbres simplemente mondadas. Sin embargo los purés y harinas de las citadas legumbres tributan al tipo del 6%.
- b) Tubérculos. Tributan al tipo del 3% las patatas frescas, peladas, conservadas, deshidratadas y congeladas, los boniatos, la batata y las chufas. Por el contrario tributarán al 6% los productos derivados de los anteriores tubérculos, tales como la harina de patata, fécula de patata y las patatas fritas.
- c) Hortalizas y verduras. El tipo del 3% se aplica a los frutos, bulbos, coles, hojas y tallos tiernos, inflorescencia (alcachofas), legumbres verdes, pepónides, raíces, tallos jóvenes y setas que pueden presentarse frescos, desecados, deshidratados y congelados. Lo harán al tipo del 6% los productos derivados de los anteriores como los encurtidos, el chucrut y los extractos de verduras y hortalizas.
- d) Frutas. La tributación del 3% se aplica a las frutas carnosas, secas u oleaginosas que de conformidad con el Código Alimentario tienen la consideración de frutas naturales, excluyéndose las frutas secas no comprendidas en este grupo, especialmente las sometidas a procesos de tostado o asado y complementarios. También se excluyen del 3% los productos derivados de las frutas, tales como zumos, compotas, mermeladas y macedonias.

SEGUNDO. *Libros, periódicos y revistas.*

Ya nos hemos referido anteriormente a estos productos al tratar del tipo general; como señalábamos, tributan al 15% los que tienen fundamentalmente publicidad.

El artículo 91, dos. 1.7.º establece que se aplica el tipo del 3% a los que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único.

De los términos del precepto y, según la Resolución de 18 de marzo de 1993, resulta clara la tributación de las publicaciones que contengan únicamente publicidad y de las que no contengan publicidad alguna: Las primeras tributan al 15% y las segundas al 3%.

El problema se plantea cuando la publicidad de las publicaciones ocupe una parte del total contenido de las mismas.

En estos casos, la ley determina que se aplicará el 3% cuando los ingresos que se obtengan por publicidad no lleguen al 75% del total que corresponda a la publicación. Para el cálculo del porcentaje y tratándose de publicaciones periódicas se han de computar los ingresos obtenidos en el año precedente, mientras que tratándose de publicaciones no periódicas, se han de considerar los ingresos que correspondan a la publicación concreta de que se trate.

Por otra parte, los sujetos pasivos que realizan las operaciones en los casos de entregas de ejecuciones de obra, por ejemplo impresores, deben aplicar uno u otro tipo impositivo en función de la declaración escrita que podrán exigir a los editores, en la que éstos, bajo su responsabilidad, comunicarán el tipo que proceda.

Asimismo se han planteado problemas sobre la tributación de ciertos productos que comprenden conjuntamente dos soportes informativos: Uno que se ofrece en la forma tradicional de impresión total o por fascículos y otro, que ofrece la misma información, pero sustituyendo los volúmenes trimestrales en papel por un disco óptico con la misma información.

Como se ha visto anteriormente los elementos complementarios entregados conjuntamente con libros, periódicos y revistas tributan al 3%, aclarando el precepto que tienen la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros y videos magnéticos similares cuyo coste de adquisición no supere el 50% del coste unitario de venta al público.

Por tanto y en relación con el problema planteado de los discos ópticos, cuando el conjunto de soporte tradicional y disco óptico, se venden conjuntamente por precio único y el coste de adquisición del disco no supere el 50% del precio total de venta al público, el conjunto tributa al 3%. Por el contrario si el disco óptico no cumple las condiciones anteriores debe tributar al tipo general.

TERCERO. Productos y especialidades farmacéuticas.

Los productos a que se refiere el apartado 8.º del artículo 91, dos, 1 de la ley son las especialidades farmacéuticas, las fórmulas magistrales y los preparados oficinales, así como las sustancias medicinales utilizadas en su obtención para fines médicos. Estos productos son los que corresponden estrictamente con las definiciones contenidas en la Ley 25/1990, de 20 de diciembre, del Medicamento.

Por otra parte, los productos que según esta ley se comprendan en el concepto de «productos higiénicos» tributan al tipo general.

CUARTO. Bienes y servicios destinados a minusválidos.

Dos clases de bienes se comprenden en relación con estas personas en lo que se refiere al tipo superreducido.

Por una parte los coches de minusválidos a que se refiere el n.º 20 del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre el Tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía.

Por otra parte, las prótesis y ortesis para personas con minusvalía. Las prótesis son los aparatos externos usados para reemplazar total o parcialmente un segmento de un miembro ausente o deficiente. Se incluye en este concepto cualquier aparato que tenga una parte en el interior del cuerpo por necesidades estructurales o funcionales. Las ortesis son aparatos externos para modificar las condiciones estructurales o funcionales del sistema neuromuscular o del esqueleto. En relación con estos aparatos ha de tenerse en cuenta que son personas con minusvalía las que así se definen en el artículo 31 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Finalmente el artículo 91, dos, 2 de la ley establece que tributan al tipo del 3% los servicios de reparación de los coches y de las sillas de ruedas más arriba indicados y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con minusvalía.

QUINTO. Viviendas de protección oficial.

El apartado 11 del artículo 91, dos, 1 establece que tributan al tipo superreducido las operaciones relativas a las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial cuando las entregas se efectúen por los promotores de las mismas.