

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC052923

DGT: 29-12-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3386/2014

SUMARIO:

IVA. Tipo reducido. Aparatos y material sanitario. Aparatos para suplir deficiencias físicas. La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, ha modificado, con efectos 1 de enero de 2015, entre otros, los números 5.º y 6.º del apartado Uno.1 y el número 3.º del apartado Dos.1 del art. 91 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), siendo conveniente aclarar el alcance que ha de darse al término «susceptibles de uso directo por el consumidor final» que se contiene en el art. 91.Uno.1.6º.a) de la Ley 37/1992 (Ley IVA) mencionado. Pues bien, que sea susceptible de uso directo por el consumidor final implica que, con independencia de la persona que adquiera el producto (paciente consumidor final u otra persona, como por ejemplo, un profesional sanitario o un hospital), por sus características objetivas, en el momento de la entrega, adquisición o importación pueda ser susceptible de aplicación directa sobre un paciente consumidor final. Dicha aplicación directa se entiende con independencia de que el producto permanezca o no en el paciente así por ejemplo, los cementos y demás productos de obturación dental que se incluyan en la partida 30.06 están destinados a permanecer en el cuerpo del paciente, mientras que una gasa, que se incluya en la partida 30.05 no está destinada a permanecer en el cuerpo del paciente, si bien, ambos, en cuanto se encuentren incluidos en la categoría 30 de la Nomenclatura Combinada y, cumplan el resto de requisitos mencionados estarán sujetos al tipo impositivo del 10 por ciento. Por último añadir que, la definición de los equipos, aparatos e instrumental a que se refiere el art. 91.uno.6º.c) y apdo. octavo del Anexo de la Ley 37/1992 (Ley IVA), es una definición objetiva, de forma tal que la aplicación del tipo reducido está supeditada al cumplimiento de la condición principal que se establece en el artículo mencionado y es que se trate de productos que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, con independencia de quien resulte ser el adquirente del mismo. **Material sanitario.** Tributan al tipo reducido del 10 por ciento las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales tales como DIUs y diafragmas.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 75, 77, 79, 80, 90 y 91.

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), arts. 11 y 12.

Descripción sucinta de los hechos:

Aplicación del artículo 91.Uno.1.6º

Cuestión planteada:

Tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido

Contestación:

1.- La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. (BOE de 28 de noviembre), ha modificado, con efectos 1 de enero de 2015, entre otros, los números 5.º y 6.º del apartado Uno.1 y el número 3.º del apartado Dos.1 del artículo 91 de la Ley 37/1992, que quedan redactados de la siguiente forma:

“Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

5.º Los medicamentos de uso veterinario.

6.º Los siguientes bienes:

a) Los productos farmacéuticos comprendidos en el Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final, distintos de los incluidos en el número 5.º de este apartado uno.1 y de aquellos a los que les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3.º del apartado dos.1 de este artículo.

b) Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

c) Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el apartado octavo del anexo de esta Ley, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, sin perjuicio de lo previsto en el apartado dos.1 de este artículo.

No se incluyen en esta letra otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes.

(...)

Dos. Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

3.º Los medicamentos de uso humano, así como las formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficinales.”

Asimismo, la Ley 28/2014 referida, incorpora un nuevo apartado octavo al Anexo de la Ley, que queda redactado como sigue:

“Octavo. Relación de bienes a que se refiere el artículo 91.Uno.1.6.ºc) de esta Ley.

– Las gafas, lentes de contacto graduadas y los productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento.

– Dispositivos de punción, dispositivos de lectura automática del nivel de glucosa, dispositivos de administración de insulina y demás aparatos para el autocontrol y tratamiento de la diabetes.

– Dispositivos para el autocontrol de los cuerpos cetónicos y de la coagulación sanguínea y otros dispositivos de autocontrol y tratamiento de enfermedades discapacitantes como los sistemas de infusión de morfina y medicamentos oncológicos.

– Bolsas de recogida de orina, absorbentes de incontinencia y otros sistemas para incontinencia urinaria y fecal, incluidos los sistemas de irrigación.

– Prótesis, ortesis, ortoprotésis e implantes quirúrgicos, en particular los previstos en el Real Decreto 1030/2006, de 15 de septiembre, por el que se establece la cartera de servicios comunes del Sistema Nacional de Salud y el procedimiento para su actualización, incluyendo sus componentes y accesorios.

– Las cánulas de traqueotomía y laringectomía.

– Sillas terapéuticas y de ruedas, así como los cojines antiescaras y arneses para el uso de las mismas, muletas, andadores y grúas para movilizar personas con discapacidad.

– Plataformas elevadoras, ascensores para sillas de ruedas, adaptadores de sillas en escaleras, rampas portátiles y barras autoportantes para incorporarse por sí mismo.

– Aparatos y demás instrumental destinados a la reducción de lesiones o malformaciones internas, como suspensorios y prendas de compresión para varices.

– Dispositivos de tratamiento de diálisis domiciliaria y tratamiento respiratorios.

– Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, destinados a compensar un defecto o una incapacidad, que estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia visual y auditiva. – Los siguientes productos de apoyo que estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia física, mental, intelectual o sensorial:

• Productos de apoyo para vestirse y desvestirse: calzadores y sacabotas con mangos especiales para poder llegar al suelo, perchas, ganchos y varillas para sujetar la ropa en una posición fija.

• Productos de apoyo para funciones de aseo: alzas, reposabrazos y respaldos para el inodoro.

- Productos de apoyo para lavarse, bañarse y ducharse: cepillos y esponjas con mangos especiales, sillas para baño o ducha, tablas de bañera, taburetes, productos de apoyo para reducir la longitud o profundidad de la bañera, barras y asideros de apoyo.

- Productos de apoyo para posibilitar el uso de las nuevas tecnologías de la información y comunicación, como ratones por movimientos cefálicos u oculares, teclados de alto contraste, pulsadores de parpadeo, software para posibilitar la escritura y el manejo del dispositivo a personas con discapacidad motórica severa a través de la voz.

- Productos de apoyo y dispositivos que posibilitan a personas con discapacidad motórica agarrar, accionar, alcanzar objetos: pinzas largas de agarre y adaptadores de agarre.

- Estimuladores funcionales.»

2.- Alcance que ha de darse al término “susceptibles de uso directo por el consumidor final” que se contiene en el artículo 91.Uno.1.6º.a) de la Ley 37/1992 mencionado:

El precepto referido establece la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a aquellos productos farmacéuticos, distintos de los medicamentos ya sean de uso humano o veterinario, que se encuentran comprendidos en el Capítulo 30 “Productos farmacéuticos” de la Nomenclatura Combinada, a los que se exige, asimismo que sean susceptibles de uso directo por el consumidor final.

La aplicación del tipo reducido en este supuesto requiere el cumplimiento de cuatro requisitos conjuntamente:

- Que se trate de productos que se encuentren incluidos en la categoría 30 de la Nomenclatura Combinada.

- Que se trate de productos que no sean medicamentos.

- Que se trate de productos cuya entrega, adquisición o importación no esté exenta del Impuesto, por cuanto la categoría 30 mencionada incluye, por ejemplo en la partida 30.02 a la sangre humana, que se encuentra sujeta y exenta al Impuesto.

- Que sea susceptible de uso directo por el consumidor final, lo que implica que, con independencia de la persona que adquiera el producto (paciente consumidor final u otra persona, como por ejemplo, un profesional sanitario o un hospital), por sus características objetivas, en el momento de la entrega, adquisición o importación pueda ser susceptible de aplicación directa sobre un paciente consumidor final, lo que excluye, por ejemplo, a los deshechos farmacéuticos, que se incluyen en la partida 30.06, en los que no cabe dicha aplicación.

No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta que la inclusión en la categoría 30 de la Nomenclatura Combinada implica, para algunos productos, el cumplimiento de determinados requisitos de presentación, así por ejemplo, la partida 30.05 relativa a “Guatas, gasas, vendas y artículos análogos (por ejemplo: apósitos, esparadrapos, sinapismos), impregnados o recubiertos de sustancias farmacéuticas o acondicionados para la venta al por menor con fines médicos, quirúrgicos, odontológicos o veterinarios” según las notas explicativas al “Sistema armonizado de Designación y Codificación de Mercancías Quinta edición (2012)” hace referencia a la forma en que se acondicionan o a su modo de presentación como destinados exclusivamente a la venta directa a los usuarios (particulares, hospitales, etc).

Dicha aplicación directa se entiende con independencia de que el producto permanezca o no en el paciente así por ejemplo, los cementos y demás productos de obturación dental que se incluyan en la partida 30.06 están destinados a permanecer en el cuerpo del paciente, mientras que una gasa, que se incluya en la partida 30.05 no está destinada a permanecer en el cuerpo del paciente, si bien, ambos, en cuanto se encuentren incluidos en la categoría 30 de la Nomenclatura Combinada y, cumplan el resto de requisitos mencionados estarán sujetos al tipo impositivo del 10 por ciento.

3.- Productos incluidos en la categoría 30 de la Nomenclatura combinada:

La competencia para determinar si un producto está o no incluido en una categoría de la Nomenclatura Combinada no corresponde a este Centro directivo. En relación a la clasificación de mercancías el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, ha emitido informe a solicitud de este Centro directivo, que establece:

“La clasificación de la mercancía en materia aduanera se rige por el Reglamento (CEE) número 2658/87, del Consejo de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, y sus modificaciones posteriores. La nomenclatura combinada (NC) se basa en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (en lo sucesivo, SA), establecido por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de designación y codificación de mercancías (Bruselas, 14 de junio de 1983).

Cada subpartida de la NC tiene atribuido un código numérico cuyas seis primeras cifras corresponden a los códigos atribuidos a las partidas y subpartidas del SA, a las que se añaden dos cifras que forman subdivisiones propias de dicha Nomenclatura. La NC es adaptada anualmente mediante reglamentos; la versión de la NC aplicable a partir del 1 de enero de 2015 es la resultante del texto del Reglamento de Ejecución (UE) no 1101/2014 de la Comisión, de 16 de octubre de 2014, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) no 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.

Toda clasificación arancelaria de mercancías debe ser efectuada de conformidad con el SA y con las Reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada —que son de aplicación obligatoria para los usuarios el sistema— contenidas en el Reglamento número 2658/87, y cuya correcta aplicación conduce a la determinación de la partida, posición o código que corresponde a cada mercancía.

De conformidad con lo establecido en los artículos 11 y 12 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario cualquier persona interesada podrá solicitar a las autoridades aduaneras por escrito información relativa a la aplicación de la normativa aduanera que, en el caso de la información arancelaria tendrá carácter vinculante. A este respecto señalar que según establece Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, corresponde al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales dictar, las decisiones relativas a la Información Arancelaria Vinculante previstas en el Derecho de la Unión Europea.

En la sede electrónica de la AEAT se encuentra disponible el formulario de solicitud de información arancelaria vinculante (IAV).

Finalmente, a título informativo se señala que en la página web. www.aeat.es se puede tener información sobre la clasificación de una mercancía en la Nomenclatura Combinada, además de poder conocer qué tipos de derechos de aduanas le corresponde a cada partida arancelaria. Para poder hacer esta consulta es necesario estar en posesión de un certificado de usuario de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (FNMT). También se puede consultar el código arancelario de una mercancía a través de la siguiente página web de la Unión Europea: www.europa.eu. Para acceder a esta página no es necesario certificado de usuario.

www.aeat.es : Inicio -> Portal de aduanas e impuestos especiales -> Oficina virtual -> TARIC
www.ec.europa.eu: http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds/tarhome_es.htm. “

En todo caso hay que tener en cuenta que, la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a que se refiere el artículo 91.uno.1.6º de la Ley 37/1992 a un producto farmacéutico, requiere que el mismo esté incluido en la categoría 30 de la Nomenclatura combinada y que cumpla el resto de requisitos a que se refiere el punto 2 anterior.

4.- Tributan al tipo reducido del 10 por ciento las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales tales como DIUs y diafragmas.

5.- Si la definición de los equipos, aparatos e instrumental a que se refiere el artículo 91.uno.6º.c) y apartado octavo del Anexo de la Ley 37/1992, es una definición de carácter objetiva o subjetiva.

De la redacción del precepto hay que concluir que se trata de una definición objetiva, de forma tal que la aplicación del tipo reducido está supeditada al cumplimiento de la condición principal que se establece en el artículo mencionado y es que se trate de productos que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, con independencia de quien resulte ser el adquirente del mismo.

Sentado lo anterior y por lo que a las concretas dudas, respecto de las relaciones de productos que se contienen en el mencionado Anexo, a las que resulta de aplicación el tipo reducido del 10 por ciento, cabe señalar que dicho tipo se aplica a:

- Gafas, lentes de contacto y productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento: la aplicación del tipo reducido afecta a las gafas graduadas, tanto lentes con monturas como a las lentes; a las lentes de contacto graduadas y a los líquidos de lentillas, no entendiéndose incluidos los estuches para la conservación de las lentes o de las gafas, las lágrimas artificiales o soluciones oculares de limpieza, lubricación e hidratación u otras soluciones salinas, sin perjuicio de que a estos productos les pueda resultar aplicable el tipo reducido del 10 por ciento, por aplicación de algún otro precepto de la Ley 37/1992 y, sin perjuicio de que su entrega o adquisición se realice de forma conjunta con las gafas, lentes de contacto u otros productos y sea considerada accesoria a la entrega de la misma, conforme se desarrolla en el punto 7 de esta contestación.

- Dispositivos de punción, dispositivos de lectura automática del nivel de glucosa, dispositivos de administración de insulina y demás aparatos para el autocontrol y tratamiento de la diabetes: medidores y sus tiras reactivas, plumas de insulina y sus agujas y bombas de insulina, ya se adquieran de forma conjunta o por

separado. No se entienden incluidas las lancetas, dado que por sus características objetivas no son susceptibles de uso personal y exclusivo de personas con deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales.

- Dispositivos para el autocontrol de los cuerpos cetónicos y de la coagulación sanguínea y otros dispositivos de autocontrol y tratamiento de enfermedades discapacitantes como los sistemas de infusión de morfina y medicamentos oncológicos: medidores y sus tiras reactivas, ya se adquieran de forma conjunta o por separado.

- Prótesis, ortesis, ortoprotésis e implantes quirúrgicos, en particular los previstos en el Real Decreto 1030/2006, de 15 de septiembre, por el que se establece la cartera de servicios comunes del Sistema Nacional de Salud y el procedimiento para su actualización, incluyendo sus componentes y accesorios.

De acuerdo con el precepto, se incluyen dentro de la relación todos los productos considerados como prótesis, órtesis, ortoprotésis e implantes quirúrgicos, estén o no incluidos en el Real Decreto 1030/2006, siempre que, por sus características objetivas estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, con independencia de la finalidad concreta que pueda darse a los mismos, como por ejemplo, las prótesis, órtesis e implantes que se utilizan en el campo dental, las lentes intraoculares tóricas y multifocales o las prótesis mamarias.

La aplicación del tipo impositivo reducido del 10 por ciento se extiende a los componentes y accesorios de las prótesis, órtesis, ortoprotésis e implantes quirúrgicos (en adelante, la referencia se hace con carácter general a los componentes y accesorios de prótesis), ya se entreguen de forma conjunta o separada a la prótesis.

Se incluirían como componentes, las piezas de una prótesis en general, diseñadas y fabricadas como parte integral de la misma y que sean necesarias para su funcionamiento, como por ejemplo, los implantes cocleares, que se venden de forma conjunta con sus distintos componentes, esto es, el micrófono, el procesador de voz, el transmisor, el receptor estimulador, los electrodos etc.

Cabe considerar accesorio de una prótesis al artículo que es destinado específicamente a ser utilizado de forma conjunta con la misma, para que ésta pueda utilizarse de conformidad con su finalidad, como por ejemplo los tornillos de las prótesis dentales, sin los cuales no puede sujetarse o implantarse la prótesis y que permanece en el cuerpo del paciente al igual que la prótesis.

Según se menciona en el escrito de consulta hay múltiples accesorios, por lo que habrá que estar a cada supuesto en particular.

A modo de ejemplo se citan en la consulta: productos de un solo uso, que son accesorios necesarios del implante, que se utilizan en un único paciente para preparar la vía de abordaje y poder poner el implante, como por ejemplo, las cánulas, agujas de biopsia, rellenadores de cemento que ayudan al implante en las cifoplastias, las jeringas, cánulas introductoras de los cementos, fijadores externos de los implantes, protectores de agujas para fijación de fracturas, las jeringas precargadas con las lentes intraoculares, los sistemas de retracción de iris o las guías quirúrgicas así como los productos de punción para la infusión en los PORTs.

En todos los casos se trata de instrumental para la implantación de la prótesis, que una vez implantada se desechan, por lo que no cabe calificarlos de accesorios a efectos de que les resulte de aplicación el tipo reducido del 10 por ciento, sin perjuicio de que dicho tipo les pueda resultar aplicable, en base a otro precepto de la Ley 37/1992 y, salvo que su adquisición o entrega se realice conjuntamente con la prótesis y sea considerada accesoria a la entrega de las mismas, conforme se desarrolla en el punto 7 de esta contestación.

Lo mismo cabe concluir respecto de los otros ejemplos que se contienen en el escrito de consulta como los accesorios que se utilizan en la colocación de los stents u otros implantes cardiovasculares, neuromodulación y afines como llaves, alargaderas, introductores, guías para permitir la entrada percutánea en los vasos y facilitar la introducción del dispositivo intravascular, balones para predilatar la lesión, balones dimensionadores para seleccionar el ocluidor de tamaño correcto, catéter guía para acceder a la lesión, microcatéteres, manómetros para inflar la prótesis a implantar, los introductores y las vainas de implantación para proporcionar una vía de colocación de un implante cardíaco, que o bien se comercializan y facturan junto con el implante en un kit estéril de un solo uso, o bien se comercializan por separado, pero que en ambos casos son accesorios del implante, necesarios para su implantación y de uso personal y exclusivo de personas con deficiencias, al igual que los equipos utilizados en la monitorización remota de implantes cardíacos o los dispositivos de activación de monitores cardíacos tipo holter, etc., que son de uso personal y exclusivo de personas con deficiencias.

En muchos de los casos se trata de instrumental para la implantación de la prótesis, que una vez implantada se desecha, por lo que no cabe calificarlos de accesorios a efectos de que les resulte de aplicación el tipo reducido del 10 por ciento, sin perjuicio de que dicho tipo les pueda resultar aplicable, en base a otro precepto de la Ley 37/1992 y, salvo que su adquisición o entrega se realice conjuntamente con la prótesis y sea considerada accesoria a la entrega de las mismas, conforme se desarrolla en el punto 7 de esta contestación.

- Sillas terapéuticas y de ruedas, así como los cojines antiescaras y arneses para el uso de las mismas, muletas, andadores y grúas para movilizar personas con discapacidad.

Se incluyen en este precepto los productos a que se refiere el mismo, sin que se exija la existencia de una discapacidad, siempre que por sus características objetivas estén diseñados para uso personal y exclusivo de

personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, con independencia de la finalidad concreta a la que se destinen.

- Aparatos y demás instrumental destinados a la reducción de lesiones o malformaciones internas, como suspensorios y prendas de compresión para varices: Bragueros y suspensorios; tejidos elásticos destinados a la protección o reducción de lesiones o malformaciones internas; inmovilizadores; prendas de compresión de varices; medias elásticas terapéuticas y vendas enyesadas.

6.- Determinación del tipo impositivo vigente en las entregas de bienes y prestaciones de servicios como consecuencia de la variación de los tipos:

De acuerdo con el artículo 90, apartado dos, de la Ley del Impuesto, el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo, que se regula en los artículos 75 a 77 de dicha Ley, en particular, en cuanto a las operaciones interiores, en el citado artículo 75.

En el supuesto de que se hubieran efectuado pagos a cuenta, anteriores al 1 de enero de 2015, vinculados a la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios por operaciones interiores a las que afecte la modificación de los tipos impositivos introducida por la Ley 28/2014, el tipo impositivo aplicable habrá sido el vigente en el momento en que tales pagos se hubiesen realizado efectivamente. El tipo impositivo aplicado en dichos pagos anticipados no será objeto de modificación posterior, si las entregas de bienes o prestaciones de servicios, vinculadas a dichos pagos a cuenta, se produce con posterioridad al 31 de diciembre de 2014.

En aquellos supuestos de modificación de la base imponible, previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto (devolución de envases y embalajes, otorgamiento de descuentos, bonificaciones y rappels con posterioridad a la realización de las operaciones, alteraciones de precios y resolución, total o parcial de operaciones), la rectificación debe efectuarse teniendo en cuenta los tipos que se aplicaron cuando se produjo el devengo de las operaciones objeto de modificación, y no el que esté vigente en el momento de realizarse la correspondiente rectificación. También se procederá de la misma forma en el caso de otras causas de modificación de la base imponible (inaplicación de una exención, errores en la cuantificación de la base imponible, etc.) o bien en el supuesto de una consignación errónea del tipo impositivo aplicable.

En el caso de la contratación administrativa, cuando se produce una elevación de los tipos impositivos, la Administración está obligada a soportar el tipo que esté vigente en el momento de realizarse las operaciones, con independencia de que el tipo impositivo determinado al formularse la correspondiente oferta fuera inferior.

7.- Tratamiento de los productos vendidos conjuntamente por un único precio, cuando el tipo aplicable a cada uno de ellos de forma individual es diferente.

En cuanto al posible carácter accesorio o complementario de unos productos que se ceden conjuntamente con otros, siguiendo la Resolución 5/2004, de 23 de diciembre (BOE de 4 de diciembre), sobre el tratamiento de la cesión, efectuada por los productores, fabricantes y distribuidores de bebidas y productos alimenticios a empresas comercializadoras, de aparatos o instalaciones relacionadas con la venta o distribución de dichos productos o bebidas, en la parte en que hace referencia al concepto de accesoriedad, se refiere de al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el cual, en su sentencia de 25 de febrero de 1999, Asunto C-349/96, CardProtection Plan LTD, ha señalado lo siguiente:

“29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24).

31. En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de

seguro y una prestación de servicio de registro de tarjetas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46).”

Como se observa, esta Sentencia establece que una prestación debe ser considerada accesoria de otra principal cuando no constituye para su destinatario un fin en sí misma, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la operación principal. En el mismo sentido se pronuncian las siguientes sentencias del mencionado Tribunal: asunto C-76/99 de 11 de enero de 2001, asunto C-380/99 de 3 de julio de 2001 y asunto C-111/05 de 29 de marzo de 2007, entre otras.

En consecuencia, la prestación accesoria recibirá el mismo tratamiento fiscal que el correspondiente a la operación principal objeto de entrega, debiendo entenderse que, en realidad, se ha realizado una única operación, siendo el tipo impositivo aplicable al total de la operación el que corresponda al producto o dispositivo principal que es objeto de entrega.

Por su parte, el artículo 79, apartado dos de la Ley 37/1992 dispone que:

“Dos. 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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto.”

En este sentido, cuando lo que se produzca sea la adquisición o entrega de distintos productos, con independencia del formato o presentación de los mismos, ya se vendan de forma conjunta como pudiera ser el caso de Kits o packs, o separada, solo procederá la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento, a aquellos productos que cumplan las condiciones mencionadas en el apartado 2 anterior de este escrito.

8.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.