

tipo del 33 por 100 a las operaciones que tengan por objeto entregas, arrendamientos o importaciones de:

«Joyas, alhajas, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales o cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con metales preciosos, así como la bisutería fina que contenga piedras preciosas o semipreciosas, o los referidos metales, aunque sea en forma de bañado o chapado.

A efectos de este Reglamento tendrán la consideración de metales preciosos el oro y el platino.

No se incluyen en el apartado anterior.

c) Los objetos de exclusiva aplicación industrial, clínica o científica.»

Considerando que la Ley 17/1985, de 1 de julio, sobre objetos fabricados con metales preciosos en su artículo 1.º, 1, otorga tal consideración a los objetos fabricados con metales preciosos que contengan total o parcialmente platino, oro o plata, en la proporción legal en la misma establecida, si bien el artículo 2.º de la misma Ley establece que quedan exceptuados del ámbito de aplicación de la misma determinados artículos, bien por tratarse de objetos de exclusiva aplicación industrial, clínica o científica, bien por tener el carácter de antigüedades o de moneda.

Entre los objetos de oro o platino de exclusiva aplicación industrial, clínica o científica se citan expresamente: «Las materias primas destinadas a la fabricación de objetos, incluyendo lingotes, chapas, hojas, láminas, varillas, hilos, bandas y tubos, excepto cuando sean directamente comercializadas para el público, en cuyo caso deben contar con las mismas garantías que los restantes objetos fabricados con metales preciosos.

Las partes de artículos o de productos semimanufacturados incompletos, las cuales sólo podrán ser transferidas entre fabricantes.

Las piezas para las prótesis dentarias y uso médico.

Las piezas o instrumentos de uso científico, destinados a laboratorios o al uso industrial o a aplicaciones estratégicas.»

Considerando que de los preceptos anteriormente transcritos resulta que no es de aplicación el tipo impositivo del 33 por 100 en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones de los objetos de exclusiva aplicación industrial, clínica o científica antes mencionados, siempre que se importen o se entreguen a otros empresarios o profesionales para su posterior transformación o manufactura o destino a uso industrial, clínico o científico.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Asociación de Empresas de Metales Preciosos de España (ANEMEPRE):

Primero.—El tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de objetos de oro o platino es el del 33 por 100.

Tributarán, en todo caso, al tipo del 33 por 100, cualquiera que sea la condición del adquirente y el uso a que se destinen los objetos manufacturados elaborados con oro o platino, incluidas las monedas y los lingotes que, por sus características y forma de presentación, se destinen para su venta al público.

Segundo.—No obstante, será de aplicación el tipo impositivo del 12 por 100 a las entregas e importaciones de los siguientes objetos:

- Los que contengan los referidos metales en forma de bañado o chapado con un espesor inferior a 35 micras.
- Los damasquinados.
- Los objetos de exclusiva aplicación industrial, clínica o científica.

Tercero.—Tendrán la consideración de material de exclusiva aplicación industrial los siguientes objetos elaborados con oro o platino:

- Los lingotes no preparados para su venta al público, chapas, láminas, varillas, chatarra, hilos, bandas, polvo y tubos que contengan metales preciosos, siempre que todos ellos se adquieran por fabricantes, artesanos o protésicos para su transformación, o por comerciantes mayoristas de metales preciosos o de artículos de joyería para su reventa a dichos fabricantes, artesanos o protésicos, o bien para ser cedidos a otros fabricantes o artesanos con el fin de que, previa ejecución de obra, confeccionen objetos con dichos metales preciosos que, una vez devueltos a los dueños de la obra, sean comercializados por éstos.
- Las partes de artículos o productos semimanufacturados incompletos, cuando se transfieren entre fabricantes para su transformación o elaboración posterior.

Cuarto.—Las piezas para prótesis dentarias y uso médico tendrán la consideración de material de exclusiva aplicación clínica, aunque estén elaboradas con metales preciosos.

Quinto. Asimismo, se considerarán de exclusiva aplicación científica las piezas de oro o platino destinadas solamente al uso industrial, a laboratorios o a aplicaciones estratégicas.

Madrid, 4 de septiembre de 1986.—El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.

26523

RESOLUCION de 4 de septiembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 30 de junio de 1986, por el que la Federación Nacional de Empresas de Instrumentación Científica, Médica, Técnica y Dental formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.

Visto el escrito de fecha 30 de junio de 1986, por el que la Federación Nacional de Empresas de Instrumentación Científica, Médica, Técnica y Dental formula consulta vinculante en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que la citada Federación es una organización patronal autorizada para formular consultas vinculantes referentes a dicho tributo, en virtud de lo establecido en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» número 311, del 28);

Resultando que la consulta se refiere a la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de determinadas operaciones y, en su caso, las reglas de fijación de la base imponible, el tipo impositivo y el devengo del Impuesto;

Resultando que la primera de las operaciones se instrumenta mediante un contrato, en virtud del cual, un empresario se obliga a ceder a otro determinadas máquinas, facultándole para la utilización normal de las mismas y una determinada cantidad de material fungible, garantizando el adecuado funcionamiento de dichas máquinas durante un período de tiempo.

Por su parte el cesionario se obliga a pagar un precio determinado durante tres años por la adquisición del material fungible que va necesariamente vinculado a la disponibilidad de la máquina.

En el contrato se dice que la máquina se cede a título de depósito, sin contraprestación.

Resultando que la segunda de las operaciones indicadas se instrumenta mediante un contrato de compraventa, cuyo precio se hace efectivo por la Empresa adquirente a través de un incremento del precio de determinado material fungible que el comprador se obliga a adquirir durante un período de tres años;

Resultando que la tercera operación se instrumenta mediante un contrato de arrendamiento con opción de compra gratuita de dichas máquinas.

El pago de la renta de dicho contrato se hace efectiva mediante la adquisición de material fungible en cantidad, precio y tiempo determinados, que el usuario se obliga a satisfacer.

Considerando que en virtud de lo establecido en el artículo 1.281 del Código Civil en la interpretación de los contratos, la intención evidente de los contratantes debe prevalecer sobre las palabras empleadas en la formulación del mismo;

Considerando que el artículo 1.282 del mismo Código Civil prescribe que para juzgar la intención de los contratantes deberá atenderse principalmente a los actos de éstos, coetáneos y posteriores al contrato;

Considerando que de acuerdo con el artículo 25 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 («Boletín Oficial del Estado» del 31), el Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o, en su caso, económica del hecho imponible, cualquiera que sea la forma o denominación utilizada por los interesados;

Considerando que todos los contratos aportados al expediente tienen como contenido común el de que la Empresa cedente pone determinadas máquinas a disposición del destinatario para ser utilizadas por éste durante un período de tiempo indefinido, y a suministrar al mismo periódicamente material fungible, reservándose la propiedad de las máquinas entregadas hasta un momento concreto en que el usuario puede adquirir la propiedad de dichas máquinas.

Los contratantes acuerdan asimismo que el importe de ambas operaciones se perciba conjunta y periódicamente, coincidiendo con el suministro del material fungible.

Considerando que en virtud de lo dispuesto en el artículo 1.445 del Código Civil por el contrato de compra y venta uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y la otra a pagar por ella un precio cierto en dinero o signo que lo represente;

Considerando que según dispone el artículo 1.543 del Código Civil por el contrato de arrendamiento de cosas una de las partes se obliga a ceder a otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto;

Considerando que según preceptúa el artículo 9, número 1, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» del 31), se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales;

Considerando que el número 2, apartado 8.º de dicho artículo, establece que tendrá la consideración de entregas de bienes las

cesiones de los mismos en virtud de contratos de arrendamientos venta o asimilados.

A efectos de este Impuesto se asimilarán a los arrendamientos-venta los arrendamientos con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los arrendamientos de bienes con cláusulas de transferencia de la propiedad vinculantes para ambas partes.

Considerando que el artículo 11, número 1 del citado Reglamento establece que, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 9.º del Reglamento aludido.

No tienen la consideración de prestaciones de servicios las importaciones de bienes.

Considerando que el número 2, apartado 2.º de dicho precepto reglamentario dispone que, en particular, se consideran prestaciones de servicios los arrendamientos de bienes, con o sin opción de compra, distintos de los calificados como entregas según el artículo 9.º del mismo Reglamento;

Considerando que el artículo 23, número 1, apartado 1.º del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, establece que, fuera de los casos de pago anticipado del precio, se devengará el Impuesto en las entregas de bienes, cuando los mismos se pongan en poder y posesión del adquirente, o bien cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

Tratándose de entregas de bienes que consistan en la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, si los bienes se ponen en posesión del adquirente antes de que se produzcan los efectos traslativos de la entrega, el Impuesto se devengará en el momento en que tengan lugar dichos efectos.

No obstante, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de ventas a plazos con pacto de reserva de dominio o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente o, si dichos bienes estuviesen en posesión del mismo con anterioridad, cuando se formalice la cláusula vinculante de transferencia de propiedad.

Considerando que según preceptúa el apartado 6.º del mismo artículo reglamentario, en los arrendamientos de bienes y en las demás operaciones de tracto sucesivo el Impuesto se devengará en el momento en que resulte exigible la parte de precio que comprenda cada percepción.

Se exceptúan de la regla anterior las entregas de bienes efectuadas como consecuencia de los contratos de arrendamientos-venta, arrendamientos con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad, vinculante para ambas partes, respecto de los cuales será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1.º, párrafo 3.º del mismo artículo antes citado.

Considerando que el artículo 31, número 2 del mencionado Reglamento dispone que cuando en una misma operación y por precio único se transmitan bienes o derechos de diversa naturaleza, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de dichos bienes o derechos transmitidos;

Considerando que el artículo 56 del Reglamento del Impuesto dispone que el citado tributo se exigirá al tipo del 12 por 100, salvo lo dispuesto en los artículos siguientes del mismo Reglamento;

Considerando que el artículo 57, número 1, apartado 5.º establece que se aplicará el tipo del 6 por 100 a las entregas e importaciones de material sanitario, sin que dicho tipo impositivo se aplique a las prestaciones de servicios que tengan por objeto dichos bienes.

Considerando que en el escrito de consulta no se acredita la naturaleza de material sanitario de la maquinaria o material fungible entregados a que el mismo se refiere,

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Federación Nacional de Empresas de Instrumentación Científica, Médica, Técnica y Dental:

Primero.-La calificación de las operaciones descritas en el escrito de consulta deberá efectuarse con arreglo a la verdadera naturaleza del hecho imponible, cualquiera que sea la forma o denominación utilizada por los interesados.

Segundo.-Para juzgar la intención de los contratantes deberá atenderse principalmente a los actos de éstos, coetáneos o posteriores al contrato.

Tercero.-Las operaciones a que se refieren los escritos de consulta se deben calificar a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en principio, como entregas de bienes, salvo que los actos

coetáneos o posteriores de las partes interesadas pongan de relieve que se trata de arrendamientos de bienes sin cláusula de transferencia de la propiedad vinculantes para ambas partes.

Cuarto.-En consecuencia, el devengo del Impuesto se producirá, en principio, cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión de los adquirentes, salvo los supuestos de pago anticipado del precio.

No obstante, si de los actos coetáneos y posteriores resultara que las referidas operaciones tienen la consideración de arrendamientos de bienes sin cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, el Impuesto se devengará en el momento en que resulte exigible la parte de precio que comprenda cada percepción.

Quinto.-Al haberse fijado en el contrato un precio global para las entregas o, en su caso, arrendamientos de maquinaria y de material fungible, la base imponible correspondiente se determinará en proporción al valor en el mercado de los bienes o derechos transmitidos o, en su caso, arrendados.

Sexto.-El tipo impositivo aplicable a las operaciones objeto de consulta es el del 12 por 100, salvo los casos en que las operaciones gravadas se califiquen de entregas de bienes y tengan por objeto artículos o producto que, según las normas reguladoras del Impuesto, tengan la consideración de material sanitario.

Madrid, 4 de septiembre de 1986.-El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.

26524 RESOLUCION de 5 de septiembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 30 de junio de 1986 por el que la Confederación Española de Cajas de Ahorros formula consulta vinculante en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.

Visto el escrito de fecha 30 de junio de 1986 por el que la Confederación Española de Cajas de Ahorros formula consulta vinculante en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que dicha Confederación es una organización patronal autorizada para formular consultas vinculantes referentes al citado tributo en virtud de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 28);

Resultando que determinadas Empresas realizan análisis clínicos de muestras sanguíneas mediante precio, siendo el destinatario de dichos servicios la Administración;

Resultando que dichas actividades se realizan con la finalidad de colaborar en el Plan Nacional de Prevención de la Subnormalidad;

Resultando que se consulta si los referidos servicios deben tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, cuál es el tipo impositivo aplicable;

Considerando que el artículo 13, número 1, apartado 3.º del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» número 261, del 31), dispone que están exentos del citado tributo la asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el ordenamiento jurídico, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación del servicio, incluso si se efectúa en establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

La exención se extiende a las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria relativas a la prevención, diagnóstico y el tratamiento de enfermedades humanas, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas;

Considerando que, en consecuencia, para que los servicios de análisis clínicos estén exentos del Impuesto, es preciso que concurren los siguientes requisitos:

- 1.º Que se realicen en el ejercicio de profesiones médicas o sanitarias definidas como tales por el ordenamiento jurídico.
- 2.º Que se refieran a diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades humanas, incluida la prevención de la subnormalidad;

Considerando que el tipo impositivo aplicable a las prestaciones de servicios de análisis clínicos es el del 12 por 100, en virtud de lo establecido en el artículo 56 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido,

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Confederación Española de Cajas de Ahorros:

Primero.-Están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los análisis clínicos de muestras sanguíneas humanas efectuados