

I. Disposiciones generales

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA

5979 RESOLUCION 2/1993, de 18 de febrero, de la Dirección General de Tributos, sobre la aplicación del tipo impositivo del 3 por 100 en el Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con determinados productos alimenticios.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, ha reducido al 3 por 100 el tipo impositivo aplicable a las operaciones relativas a determinados bienes de consumo.

Concretamente, el artículo 91, apartado dos, 1, establece que se aplicará el tipo del 3 por 100 a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los siguientes bienes:

El pan común; las harinas panificables y cereales para su elaboración; la leche, incluso la higienizada, esterilizada, concentrada, desnatada, evaporada y en polvo; los quesos; los huevos y las frutas, verduras, hortalizas, legumbres y tubérculos naturales que no hayan sido objeto de ningún proceso de transformación.

En relación con la fiscalidad de estos productos se han presentado numerosas consultas en este Centro, solicitando aclaración sobre el alcance del referido tipo impositivo, por lo que parece conveniente llevar los criterios establecidos a una Resolución del Centro directivo para que, de esta forma, puedan ser objeto de difusión general en forma que facilite la unificación de criterios en la aplicación del mencionado precepto legal.

En este sentido, además del aludido precepto, habrán de considerarse especialmente las disposiciones contenidas en el Código Alimentario y en las reglamentaciones técnico-sanitarias dictadas en desarrollo del mismo, que constituyen la normativa básica en orden a las definiciones y clasificaciones de los citados productos.

Consecuentemente, de acuerdo con el texto del artículo 91.dos, 1, de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, y las mencionadas disposiciones sobre productos alimentarios, esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente Resolución:

1.º El pan común.—Según el número 1.º del referido precepto, tributa al tipo reducido del 3 por 100 el «pan común».

El epígrafe 3.20.36 del Código Alimentario establece que «se designará con el nombre de pan al producto resultante de la cocción de una masa obtenida por la mezcla de harina de trigo, sal comestible y agua potable, fermentada por la adición de levaduras activas. Cuando se empleen harinas de otros cereales, el pan se designará con el apelativo correspondiente a la clase de cereal que se utiliza».

El Real Decreto 1137/1984, de 28 de marzo, contiene la reglamentación técnico-sanitaria para la fabricación, circulación y comercio del pan y de los panes especiales.

El artículo 2.º de este Reglamento define el pan de la siguiente forma: «pan, sin otro calificativo designa el producto perecedero resultante de la cocción de una masa obtenida por la mezcla de harina de trigo, sal comestible y agua potable, fermentada por especies de microorganismos propias de la fermentación panaria».

Asimismo, distingue entre el pan común y el pan especial.

El pan común, según el artículo 3.º, «es el definido en el artículo 2.º, de consumo habitual en el día, elaborado con harina de trigo y que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 14...».

El pan especial es el no incluido en el artículo 3.º que, en su composición haya incorporado aditivos para panes especiales, haya utilizado como materia prima harina enriquecida, etc., o que tenga un formato especial que precisa de un procedimiento de elaboración y acabado no susceptible de mecanización en todas sus fases, por exigir la intervención de mano de obra en cada pieza individualizada.

Finalmente, los artículos 6.º y 7.º del referido Reglamento contienen las denominaciones del pan común y del pan especial.

En el pan común se comprenden: El pan bregado, de miga dura, español o candeal, que utiliza en su elaboración cilindros refinadores; el pan de flama o miga blanda, que tiene una mayor proporción de agua que el pan bregado y no precisa normalmente de cilindros para el refinado.

El pan especial comprende las siguientes variedades: Pan integral; pan con grañones, pan con salvado, elaborado con harina a la que se añade salvado en una proporción mínima del 20 por 100; pan de Viena y pan francés, en cuya elaboración se utilizan azúcares y leche; pan glutinado; pan al gluten; pan tostado; biscote; colines; pan de huevo, pan de leche, pan de pasas, pan con pasas y pan de miel, a los que se incorporan los ingredientes de los que toman su nombre; pan de otro cereal que se obtiene mezclando harina de trigo con harina de otro cereal en proporción mínima del 51 por 100; pan enriquecido; pan de molde o americano; pan rallado; otros como el pan dulce, pan de frutas, palillos, bastones, grisines, etc., que toman su nombre en razón de los ingredientes adicionales.

Consecuentemente, considerando las disposiciones en materia alimentaria indicadas y el texto del precepto legal, sólo será de aplicación el tipo impositivo del 3 por 100 a las variedades de pan que corresponden a las denominaciones indicadas anteriormente de pan común, es decir, el pan bregado, de miga dura y el pan de flama o miga blanda. Las restantes variedades indicadas como denominaciones del pan especial tributarán al tipo del 6 por 100.

2.º Las harinas panificables y cereales para su elaboración.—El número 2.º del precepto mencionado de la Ley del Impuesto establece que se aplicará el 3 por 100 a las operaciones relativas a «las harinas panificables y cereales para su elaboración».

De conformidad con el epígrafe 3.20.05 del Código Alimentario, se entenderá por harinas sin otro calificativo

«el producto de la molturación del trigo industrialmente limpio. Las harinas de otros cereales y/o leguminosas deberán llevar adicionado a su nombre genérico el del grano del cual procedan».

Asimismo, el epígrafe 3.20.36 del citado Código dice que, cuando se empleen (en la elaboración del pan) harinas de otros cereales, el pan se designará con el apelativo correspondiente a la clase de cereal que se utilice.

Resulta de estos preceptos, que si bien es la harina de trigo la que fundamentalmente se utiliza en la elaboración del pan, también se emplean, aunque sea en menor proporción, las harinas de otros cereales.

El artículo 3.17.01 del mismo Código establece que «se entenderá bajo la denominación de cereal a las plantas gramíneas y a sus frutos maduros enteros, sanos y secos. También se considerará en este epígrafe el aforfón o trigo sarraceno, de la familia de las poligonáceas».

Cualquier cereal de los definidos en el Código podrá ser utilizado en la alimentación humana o del ganado, considerándose útiles para estos fines, según el epígrafe 3.17.02 el alpiste, arroz, avena, cebada, centeno, maíz, mijo, sorgo y trigo.

Consecuentemente, considerando el texto del precepto indicado de la Ley del IVA y el contenido de las referidas normas alimentarias, deberá aplicarse el tipo reducido del 3 por 100 a todas las especies de harinas que, objetivamente consideradas puedan utilizarse en la elaboración del pan y a los cereales que se destinen por el adquirente a la obtención de harinas panificables.

3.º *La leche.*—Según el artículo 91. dos, 1, el tipo impositivo del 3 por 100 se aplicará también en relación con los siguientes productos:

«3.º La leche, incluso la higienizada, esterilizada, concentrada, desnatada, evaporada y en polvo.»

El Código Alimentario contempla estos productos en su capítulo XV, estableciendo en el epígrafe 3.15.02 que «con la denominación genérica de leche se comprende única y exclusivamente la leche natural de vaca. Las leches producidas por otras hembras de animales domésticos se designarán indicando además el nombre de la especie correspondiente: Leche de oveja, leche de cabra, leche de burra, leche de yegua y leche de camella».

En el epígrafe siguiente se clasifican las leches naturales atendiendo al tratamiento que se aplique a las mismas, en leches higienizadas, certificadas, especiales (dentro de las cuales se comprenden las concentradas, desnatadas, fermentadas, enriquecidas) y conservadas (que comprenden las esterilizadas, evaporadas, condensadas y en polvo).

Asimismo, el Real Decreto 2561/1982, de 4 de septiembre, enumera en su artículo 2.º las diferentes clases de leches y productos lácteos, que son los siguientes:

Leches naturales, leche certificada, leche pasteurizada, leche esterilizada, leche UHT, leche concentrada, leche evaporada, leche condensada, leche en polvo, leches fermentadas, quesos, cuajada, quesos fundidos, nata, mantequilla, suero y mazada, suero y mazada en polvo, requesón, lactosa, caseína, caseínatos, lactoalbúmina y coprecipitados, productos lácteos fraccionados, grasas lácteas deshidratadas y preparados lácteos cuyo componente básico sea la leche o sus derivados.

El texto del precepto de la Ley del IVA transcrito anteriormente adolece de cierta imprecisión literal, puesto que las variedades de leche que se enumeran después del término «incluso» responden también al concepto de leche con el que se inicia el número 3.º

Considerando, no obstante, la clasificación de este producto contenida en las disposiciones alimentarias antes indicadas y de acuerdo con los criterios interpre-

tativos de las normas, relativos al contexto de las mismas, a su espíritu y finalidad, a que se refiere el artículo 3.º del Código Civil, debe entenderse que el precepto legal refiere a la aplicación del tipo impositivo del 3 por 100 a las variedades de leche común, por contraposición a las especiales y conservadas, así como también, dentro de estos dos últimos grupos, a aquellas variedades expresamente recogidas en el texto legal.

Es decir, se comprenderán en el tipo del 3 por 100, además de las variedades de leche común en el sentido indicado, las concentradas y desnatadas dentro de las especiales y las esterilizadas, evaporadas y en polvo, como variedades de las conservadas.

Debe también subrayarse que, de conformidad con el epígrafe 8.15.02 del Código Alimentario, la denominación genérica de «leche», que es utilizada por la Ley del IVA, sólo comprende la leche natural de vaca, no las leches producidas de otras especies animales. Por tanto, si la Ley utiliza expresamente el término «leche», el tipo impositivo del 3 por 100, será aplicable exclusivamente a la leche de vaca; los productos por otras especies animales tributarán al 6 por 100.

Finalmente, la interpretación restrictiva que debe hacerse del precepto, en aplicación del artículo 24 de la Ley General Tributaria, determina que en él sólo podrán incluirse los productos naturales y los que resultan de los procesos que originan las variedades de leches especiales y conservadas a que también se ha hecho referencia anteriormente, pero no los productos considerados por el Código como derivados de la leche, que tampoco se contemplan en el precepto.

En consecuencia, tributarán al tipo impositivo del 3 por 100 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 conservadas.

Y tributarán al tipo del 6 por 100:

La leche condensada, las leches fermentadas o acidificadas, leches enriquecidas, leches producidas por hembras animales distintas de la vaca y los productos lácteos derivados de la leche diferentes del queso (que se contempla en el apartado 4.º del precepto legal que se analiza), entre los que se comprenden la cuajada, nata, mantequilla, suero y mazada, requesón, lactosa, caseína, productos lácteos deshidratados y demás productos lácteos a base de leche o de sus derivados.

4.º *Los quesos.*—El número 4.º del artículo 91. dos, 1, de la Ley del IVA establece que se aplicará el tipo del 3 por 100 a las operaciones relativas a «los quesos».

El epígrafe 3.15.26 del Código Alimentario define los quesos como aquellos productos «frescos o madurados» obtenidos por separación del suero, después de la coagulación de la leche natural, de la desnatada total o parcialmente, nata, suero de mantequilla o de sus mezclas. En el epígrafe siguiente se clasifican los quesos en frescos, madurados o fermentados y fundidos.

En relación con estos productos, el texto legal no establece limitación alguna ni tampoco se deduce del Código Alimentario.

En consecuencia, se comprenderán en el tipo del 3 por 100 todos los mencionados por el Código Alimentario en la clasificación anterior: Quesos frescos, madurados y fundidos, sin limitación alguna.

5.º *Los huevos.*—El artículo 91. dos, 1.5.º, de la Ley del IVA dispone que se aplicará también el tipo del 3 por 100 a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de «los huevos».

Este producto se define en el epígrafe 3.14.01 del Código Alimentario de la siguiente forma: «Con la deno-

minación genérica de huevos se entiende única y exclusivamente los huevos de gallináceas. Los huevos de otras aves se designarán indicando además la especie de que procedan.»

En el epígrafe siguiente se clasifican en: Frescos, refrigerados, conservados, averiados o defectuosos.

De acuerdo con el texto del precepto legal deberán comprenderse en el tipo reducido del 3 por 100 las diferentes clases de huevos comprendidas en la clasificación indicada anteriormente, con excepción de aquéllos que no sean propios para la alimentación humana.

Sin embargo, no podrán comprenderse los productos derivados de los huevos que, según la normativa alimentaria, son productos diferentes y no quedan, por tanto, amparados en el término del precepto legal.

En los epígrafes 3.14.09 y siguientes del Código Alimentario se contemplan los referidos productos derivados de los huevos, definidos como «los productos constituidos total o parcialmente con huevo de gallina (o de otra especie animal), desprovistos de cáscara y destinados a servir de materia prima para la elaboración de productos alimenticios».

Entre estos productos derivados se comprenden los huevos congelados, los huevos en polvo (derivado seco obtenido por evaporación del agua de constitución del huevo mediante procedimientos tecnológicos autorizados), la yema de huevo deshidratada y la clara de huevo desecada.

Son productos todos ellos sometidos a determinados procesos industriales, que se utilizan fundamentalmente como materia prima para la elaboración de otros productos alimenticios; no se utilizan para su consumo inmediato ni responden al concepto genérico de «huevos», sino de «derivados de los huevos».

Consecuentemente, tributarán al 3 por 100 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.

Tributarán al 6 por 100 los huevos de las demás especies de aves y los productos derivados de los huevos (huevos congelados, en polvo, la yema de huevo deshidratada y la clara de huevo desecada).

6.º *Frutas, verduras y legumbres.*—El número 6.º del artículo 91. dos, 1, dispone que tributarán al 3 por 100 las operaciones relativas a:

«6.º Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres y tubérculos naturales que no hayan sido objeto de ningún proceso de transformación.»

En relación con estos productos se plantea el problema de interpretar la referencia a los procesos de transformación contenida en el texto legal.

No existe en la Ley del IVA un concepto específico de transformación relativo a estos productos, por lo que, en principio, debería aplicarse la definición del artículo 10 de la Ley, según el cual, «salvo lo dispuesto en otros preceptos de esta Ley, se considerará transformación cualquier alteración de los bienes que determine la modificación de los fines específicos para los cuales eran utilizables».

Sin embargo, debe considerarse que este concepto está basado en la posibilidad de diferentes alternativas, que permitan determinar, según las circunstancias que se den en cada caso, que los procesos de elaboración, trabajo o perfeccionamiento aplicados a los bienes constituyen o no una transformación de los mismos.

Razonablemente, este concepto sólo es aplicable respecto de aquellos bienes que «pueden ser o no transformados», en el sentido de que, según el proceso de elaboración a que se sometan los bienes, resultará otro bien al que corresponda una utilización en los mismos o distintos fines que el original.

No se dan estas circunstancias en relación con los productos alimenticios que se estudian ahora. Ningún proceso de elaboración o tratamiento de dichos productos daría lugar a la transformación definida en el artículo 10, porque, en todos los casos, los productos iniciales y finales de dichos procesos se utilizan en los mismos fines: la alimentación humana.

Por ello, y según el texto del precepto, que se refiere a productos «naturales» que no hayan sido objeto de transformación, debe considerarse que la voluntad del legislador ha querido contraponer los productos naturales a los productos transformados, que son los correspondientes productos derivados, o sea, los elaborados a partir de los productos naturales.

En otro sentido, por interpretación lógica y teniendo en cuenta el espíritu y finalidad de la norma, deberán excluirse del concepto de transformación/elaboración de estos productos las operaciones que tampoco se consideran transformación en relación con el régimen especial de la agricultura, de conformidad con el artículo 45 del Reglamento del Impuesto: en particular, la refrigeración, congelación, secado, clasificación, embalaje, descortezado, etc., de los referidos productos.

Analizando ahora, cada uno de los productos comprendidos en el referido número 6.º, resulta lo siguiente:

a) *Legumbres.*—Las legumbres secas se definen en el epígrafe 3.18.01 del Código como «las semillas secas, limpias y sanas y separadas de la vaina, procedentes de plantas de la familia de las leguminosas, de uso corriente en el país y que directa o indirectamente resulten adecuadas para la alimentación».

De acuerdo con el epígrafe siguiente, 3.18.02, se comprenden entre ellas las judías, lentejas, garbanzos, guisantes secos, habas secas, altramuces, soja, cacahuete, garrofes y algarrobas.

Todos estos productos, en aplicación del mencionado precepto, tributarán al tipo impositivo del 3 por 100.

En el epígrafe 3.18.03 se contemplan los derivados de las leguminosas que son «los productos obtenidos por la elaboración de legumbres secas aptos para alimentación o destinados a servir de materia prima para la fabricación de productos alimenticios».

Se comprenden entre estos derivados, según el Código, las legumbres mondadas, los purés de legumbres y las harinas de legumbres, que son productos obtenidos previa elaboración apropiada, diferentes de las materias primas utilizadas y que sirven también, normalmente, como materia prima para la fabricación de otros alimentos.

Por las razones indicadas anteriormente, no se consideran productos derivados a los efectos de la aplicación del tipo reducido del 3 por 100 las legumbres simplemente mondadas, que se beneficiarían de dicho tipo impositivo, mientras que el resto de los citados productos derivados (purés y harinas) tributarían al tipo del 6 por 100.

b) *Tubérculos.*—Se comprenden en el capítulo XIX del Código Alimentario.

En el epígrafe 3.19.01 se establece que «con la denominación genérica de "patatas" se conocerán los tubérculos procedentes de la planta "solanumtuberosum", sanos, maduros, limpios de tierra u otras impurezas y que, en su estado natural o debidamente conservados, sean aptos para el consumo humano».

Este producto se clasifica en patata fresca y pelada, obtenida esta última a partir de patatas frescas, a las que se ha desprovisto de la piel y acondicionado convenientemente para mantenerlas durante un cierto tiempo en buen estado sanitario con su alto nivel de calidad.

En el epígrafe 3.19.07 se definen los productos derivados de las patatas como los obtenidos por elaboración de las mismas, aptos para la alimentación o destinados a servir de materia prima para la fabricación de productos

alimenticios, comprendiéndose entre ellos las patatas conservadas, deshidratadas, congeladas, fritas, harina de patata, fécula de patata, copos de patata y otros productos.

Sin embargo, y por las razones ya indicadas, deben considerarse como productos no «transformados» y, por tanto, comprendidos entre los naturales las patatas conservadas, deshidratadas y congeladas, a las que deberá aplicarse el tipo impositivo del 3 por 100, mientras que las demás variedades citadas como derivados de la patata quedarán sujetas al 6 por 100.

En el epígrafe 3.19.10 del Código se enumeran también otros tubérculos que, en estado natural, deben también beneficiarse del tipo reducido del 3 por 100.

Son estos los boniatos y batatas, la chufa de granza y la chufa cosechero.

Consecuentemente, tributarán al tipo del 3 por 100 las patatas frescas, peladas, conservadas, deshidratadas y congeladas, los boniatos, la batata y las chufas, tal como se definen en el Código Alimentario.

Al tipo del 6 por 100 tributarán los productos derivados de los mencionados tubérculos que se han citado anteriormente.

c) Hortalizas y verduras.—El epígrafe 3.21.01 dispone que con la denominación genérica de hortaliza «se designa a cualquier planta herbácea, hortícola, en sazón que se puede utilizar como alimento, ya sea en crudo o cocinada»; y con la denominación de verdura «a un grupo de hortalizas en las que la parte comestible está constituida por sus órganos verdes».

Se comprenden en estos productos 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.

Todos estos productos tributarán al tipo impositivo del 3 por 100.

Por el contrario, tributarán al 6 por 100 los derivados de los mismos, entre los que el Código Alimentario comprende los encurtidos, el chucrut y los extractos de verduras y hortalizas.

d) Frutas.—El Código Alimentario las contempla en su capítulo XXII.

Según el epígrafe 3.22.01 del Código con la denominación genérica de frutas se comprende el fruto, la infrutescencia, la semilla o las partes carnosas de órganos florales, que hayan alcanzado un grado adecuado de madurez y sean propias para el consumo humano.

En el epígrafe 3.22.05 se clasifican las frutas, por su naturaleza, en carnosas, secas y oleaginosas y por su estado en frescas, desecadas, deshidratadas y congeladas.

Las frutas carnosas son aquellas cuya parte comestible posea, en su composición, más de un 50 por 100 de agua (brevas, ciruelas, naranjas, mandarinas, peras, etc.), y fruta seca, la que tenga en su composición menos del 50 por 100 de agua (almendra, avellana, castaña, nuez, etc.).

Las frutas oleaginosas son las empleadas para la obtención de grasas y para el consumo humano (aceituna, cacahuete, girasol), etc.

Las frutas secas, además de presentarse al consumidor en su forma natural, pueden adoptar modalidades distintas: Almendras y avellanas tostadas, saladas (tostadas con sal), peladas (tostadas sin piel) y castañas asadas y peladas (asadas sin piel).

Estas formas de frutas secas no se comprenden, de conformidad con el Código Alimentario, entre las frutas naturales, lo que determinará también su exclusión de los productos a los que es aplicable el tipo impositivo del 3 por 100, que sólo puede referirse a los productos naturales y a los que, de acuerdo con los criterios de

interpretación indicados, pueden considerarse como tales.

Finalmente, en el epígrafe 3.22.16 se definen los derivados de las frutas de la forma siguiente: «A efectos de este Código tienen la consideración de derivados de frutas los zumos, néctares, derivados de tomate y confecciones obtenidas a partir de cualquier tipo o variedad de fruta o frutos frescos, mediante tratamiento o manipulación adecuados.»

Se comprenden entre estos derivados los zumos y néctares (zumos frescos, naturales, conservados, concentrados, azucarados, etc.), las cortezas, zumo de tomate, puré, pasta y concentrado de tomate, compotas, confituras, mermeladas, jaleas, fruta hilada, frutas en almíbar (macedonia), fruta confitada, fruta glaseada.

Consecuentemente, tributarán al tipo del 3 por 100 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, citadas anteriormente.

Asimismo, se excluyen del tipo impositivo del 3 por 100 los productos definidos por el Código como derivados de las frutas, a los que también se ha hecho referencia en los párrafos precedentes.

Madrid, 18 de febrero de 1993.—El Director general de Tributos, Miguel Cruz Amorós.

MINISTERIO DE OBRAS PUBLICAS Y TRANSPORTES

5980 *CORRECCION de erratas de la Orden de 16 de febrero de 1993 por la que se crea en el Centro de Estudios y Experimentación de Obras Públicas la Escuela de Formación Técnica del Ministerio de Obras Públicas y Transportes.*

Advertida errata en la inserción de la mencionada Orden, publicada en el «Boletín Oficial del Estado» número 48, de fecha 25 de febrero de 1993, página 6053, se transcribe a continuación la oportuna rectificación:

Donde dice: «Primero.—Se crea el Organismo autónomo Centro de Estudios y Experimentación...», debe decir: «Primero.—Se crea en el Organismo autónomo Centro de Estudios y Experimentación...».

MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACION

5981 *RESOLUCION de 1 de marzo de 1993, de la Dirección General de Sanidad de la Producción Agraria, en relación con el comercio de ganado porcino procedente de Holanda e Italia.*

La situación sanitaria de la ganadería porcina en Holanda e Italia ha hecho que la Comisión de las Comunidades Europeas adopte, mediante la Decisión de 26