

Resultando que una de las modalidades más frecuentes de acceso al local es la de entrada con consumición incluida.

Resultando que los precios de entrada con consumición en ocasiones son distintos, según la condición del usuario.

Resultando que en determinados casos el precio de la consumición mínima, según lista de precios, es superior a la contraprestación total de alguna de las dos entradas con derecho a consumición.

Considerando que el artículo 31, número 2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, se refiere exclusivamente a transmisiones de bienes o derechos de diversa naturaleza, cuando dicha transmisión se efectúe por precio único, no siendo, por tanto, aplicable a las prestaciones de servicio objeto del escrito de consulta.

Considerando que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 del Reglamento del Impuesto, la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, incluyéndose en dicho concepto cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio derivado, tanto de la prestación principal como de las accesorias a la misma.

Considerando que, de conformidad con lo establecido en el artículo 56, número 1, del citado Reglamento del impuesto, se exigirá al tipo del 12 por 100, salvo lo dispuesto en los artículos siguientes.

Considerando que el artículo 57, número 2, apartado 2.º del Reglamento del Impuesto establece que se aplicará el tipo impositivo reducido del 6 por 100 en las prestaciones de servicios de hostelería y acampamento, los de restaurante y, en general, el suministro de comidas o bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario, exceptuándose los servicios prestados por hoteles de 5 estrellas y restaurantes de 5 tenedores, que tributarán al tipo general del 12 por 100.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la contestación siguiente a la consulta vinculante formulada por la Asociación Nacional de Empresarios de Salas de Baile y Discotecas de España:

Primero.—Que cuando en una Sala de Baile, Fiesta o Discoteca, la modalidad de acceso al local sea de entrada con consumición incluida, la base imponible correspondiente al servicio prestado por el sujeto pasivo será el importe total de la contraprestación.

Segundo.—Que dentro del concepto de contraprestación del referido servicio, se comprende tanto la correspondiente a la entrada, como la relativa a la consumición si está incluida en la misma.

Tercero.—Que dicha base imponible tributa al tipo impositivo general del 12 por 100.

Madrid, 13 de febrero de 1986.—El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.

4718

*RESOLUCION de 13 de febrero de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa a las consultas vinculante formuladas por la Asociación Provincial de Empresarios Cosecheros-Exportadores de productos Hortofrutícolas de Almería (COEXPAL), conforme a lo establecido en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.*

Visto el escrito de 21 de enero de 1986 por el que la Asociación Provincial de Empresarios Cosecheros-Exportadores de productos Hortofrutícolas de Almería (COEXPAL), formula consulta vinculante al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.

Resultando que, la referida Asociación es una Organización Patronal;

Resultando que, la actividad de sus Empresas asociadas es la comercialización en régimen de consignación de los productos agrícolas entregados con dicha finalidad por agricultores;

Resultando que, las referidas Empresas, tras vender en los mercados europeos los productos hortofrutícolas entregados, abonan a los agricultores el precio neto resultante de la venta deducidos los gastos de comercialización;

Resultando que, debido a los plazos de manipulación, transporte, venta y correo, la liquidación de las operaciones se produce, generalmente, entre 30 y 45 días con posterioridad a aquel en que los agricultores ponen las mercancías en posesión de los exportadores;

Resultando que, en consecuencia, en el momento en que los agricultores ponen sus productos en posesión de los exportadores no está determinado todavía el importe de la contraprestación a percibir por el agricultor por la entrega de los productos obtenidos en su explotación;

Resultando que de los datos de hecho consignados en los escritos de consulta parece deducirse que los denominados cosecheros exportadores son comisionistas que venden las mercancías recibidas en nombre propio pero en interés del cliente;

Considerando que, el artículo 92 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, establece que los regímenes especiales de carácter opcional, incluido el de la agricultura, ganadería y pesca, se aplicarán exclusivamente a los sujetos pasivos que hayan presentado la declaración prevista en el artículo 153, número 1, apartado 1.º del Reglamento citado, relativa al comienzo o, en su caso, modificación de las actividades que determinan la sujeción al Impuesto;

Considerando que, en consecuencia, no podrán acogerse al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca los sujetos pasivos en tanto no hayan presentado en debida forma las declaraciones relativas al comienzo de las actividades que determinan la sujeción al Impuesto;

Considerando que, los titulares de explotaciones agrícolas respecto de los que concurren los requisitos previstos en el título V, capítulo III del Reglamento del Impuesto y, además, hubiesen presentado la correspondiente declaración de alta podrán acogerse al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca;

Considerando que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 112 del Reglamento mencionado los sujetos pasivos acogidos a dicho régimen especial tendrán derecho a percibir una compensación a tanto alzado por las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que les hayan sido repercutidas en las adquisiciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados;

Considerando que, según se establece en el artículo 113 del mismo Reglamento, salvo los supuestos de exportación directa por el agricultor, están obligados a efectuar el reintegro de las compensaciones a que se refiere el artículo anterior los empresarios o profesionales que adquieran los productos naturales o servicios accesorios directamente de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca;

Considerando que, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 9.º, número 2, apartado 9.º del Reglamento del Impuesto tienen la consideración de entrega de bienes las transmisiones de bienes efectuadas entre comitente (agricultor) y comisionista que actúe en nombre propio realizadas en virtud de contratos de comisión de venta;

Considerando que, el anteriormente citado artículo 113 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que el reintegro de las compensaciones se efectuará en todo caso en el momento de realizarse la entrega de los productos agrícolas, cualquiera que sea el día fijado para el pago del precio que le sirva de base, mediante la suscripción de un recibo que el adquirente deberá expedir por duplicado, facilitando copia.

No obstante, el precepto citado indica que podrá demorarse el pago efectivo de las compensaciones mediando acuerdo de los interesados;

Considerando que, de conformidad con lo que se preceptúa en el artículo 112 del Reglamento del Impuesto la compensación a percibir por el agricultor que se acoga al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca será la cantidad resultante de aplicar el porcentaje que determine el Gobierno al precio de venta de los productos naturales obtenidos en sus explotaciones y de los servicios accesorios a que se refiere el artículo 109 del mismo Reglamento;

Considerando que, en los casos en que dicho precio no sea conocido en el momento en que deba hacerse efectiva la contraprestación, será de aplicación por analogía lo dispuesto en el artículo 30, número 4 del mismo Reglamento, y, en consecuencia, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente según las reglas de la lógica, sin perjuicio de su rectificación posterior cuando dicho importe fuese conocido;

Considerando que, de acuerdo con lo que se establece en el artículo 117 del Reglamento aludido, los sujetos pasivos que hayan satisfecho con arreglo a derecho las compensaciones a que se refiere el artículo 112 anterior podrán deducir su importe de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen, aplicando lo dispuesto en el título cuarto del mismo Reglamento respecto de las cuotas soportadas deducibles, siempre que estén en posesión del recibo emitido por ellos mismos ajustado a lo dispuesto en el número 2 de dicho precepto en el que deberán constar, entre otros datos, el número de identificación fiscal o en su caso, el código de identificación (completado con el carácter de control) del expedidor y del destinatario.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Asociación Provincial de Empresarios Cosecheros-Exportadores de productos Hortofrutícolas de Almería (COEXPAL):

Primero.—No pueden acogerse al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca los sujetos pasivos que no hubiesen

presentado la declaración relativa al comienzo de las actividades que determinan su sujeción al Impuesto.

La presentación de la referida declaración deberá probarse ordinariamente mediante la comunicación del número de identificación fiscal correspondiente asignado al efecto. En los casos en que, habiendo sido presentada la declaración del alta, no hubiese sido asignado el número de identificación fiscal, podrá probarse la presentación de la declaración de alta mediante copia o fotocopia de la referida declaración de alta.

Segundo.-Los adquirentes de productos naturales a agricultores no acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca no están obligados a efectuar el reintegro de las compensaciones reguladas en el artículo 112 y siguientes del Reglamento del Impuesto.

Tercero.-No son deducibles de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por el sujeto pasivo adquirente de productos agrícolas, las compensaciones satisfechas improcedentemente a agricultores no acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Cuarto.-Los sujetos pasivos que hayan satisfecho con arreglo a derecho las compensaciones correspondientes al régimen especial de la agricultura, ganadería o pesca a sujetos pasivos que, habiendo presentado la declaración de alta relativa al comienzo de las actividades que determinan la sujeción al Impuesto, estén acogidos a dicho régimen especial, podrán deducir el importe de dichas compensaciones de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen aplicando lo dispuesto en el título cuarto del Reglamento del Impuesto.

Para poder ejercitar este derecho los sujetos pasivos habrán de estar en posesión de los recibos emitidos con arreglo a lo dispuesto en el artículo 117 del mismo Reglamento, en los que deberán constar los datos de identificación personal y fiscal del expedidor y del destinatario.

Quinto.-El pago de las compensaciones correspondientes al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca deberá efectuarse, salvo acuerdo de los interesados, en el momento de la entrega de los productos naturales que las determinen, cualquiera que sea el día fijado para el pago del precio.

En los casos en que el importe del precio de venta de los productos agrícolas no sea conocido en el momento en que deba hacerse efectiva la contraprestación, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente según las reglas de la lógica, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuese conocido.

Madrid, 13 de febrero de 1986.-El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.

**4719** *RESOLUCION de 13 de febrero de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa a la consulta formulada por la Federación Española de Industrias de la Alimentación y Bebidas, al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.*

Visto el escrito de fecha 4 de febrero de 1986, por el que la Federación Española de Industrias de la Alimentación y Bebidas formula consulta vinculante, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, en relación al tratamiento tributario de la cesión de envases reutilizables en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Resultando que la Entidad consultante es una Federación de Organizaciones Patronales.

Resultando que las Empresas agrupadas en la referida Federación entregan productos de su fabricación o comercio contenidos en envases que, en determinados casos, son reutilizables y susceptibles de devolución al transmitente.

Resultando que en algunos casos las Empresas convienen, en relación con dichos envases, contratos denominados por las partes de «depósito» o «comodato» con una garantía o fianza de devolución de los envases retornables cedidos que, en su cuantía, no se corresponde con el coste de reposición del envase.

Considerando que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, la base del Impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo y que en particular se incluyen en el concepto de contraprestación, entre otros, los gastos de envases o embalajes y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado tanto de la operación principal como de las accesorias a la misma.

Considerando que las operaciones de entregas de productos alimenticios y bebidas contenidos en envases retornables tienen una naturaleza y efectos concretos, acuñados por los usos mercantiles que determinan la calificación como compraventa mercantil del conjunto de las operaciones realizadas.

En efecto, en dichas operaciones, ordinariamente el transmitente entrega un determinado producto con su correspondiente envase y al adquirente se le atribuye el derecho a devolver los envases entregados u otros de análoga naturaleza y formato a cambio de la restitución de una parte de la contraprestación satisfecha.

Considerando que la verdadera naturaleza jurídica o económica de las citadas operaciones no puede ser alterada por la forma o denominación que quieran atribuirles las partes contratantes, sin que pueda modificarse la eficacia de las normas que determinan la base imponible de las referidas operaciones por pactos que no alteren la referida naturaleza jurídica o económica.

Considerando que, en particular, no se ajustaría a la verdadera naturaleza del contrato celebrado la calificación de las operaciones relativas a los envases retornables como de depósito, ya que ni su finalidad (que no es la custodia de los referidos envases), ni las relaciones jurídicas que se generan corresponden a un contrato de esa naturaleza.

La realidad de los usos mercantiles pone de relieve que el contenido sustancial de las obligaciones efectivas derivadas de dichas operaciones, no consisten en la obligación de custodiar los envases recibidos y devolver los mismos envases en el tiempo y forma pactados, sino en el derecho del adquirente a obtener la restitución de una parte del precio entregado mediante la devolución de envases de la misma especie y calidad que los recibidos conjuntamente con las mercancías adquiridas. En la práctica, muy raramente se pueden identificar los envases objeto de estas transacciones.

Considerando que tampoco puede calificarse la referida operación como de comodato porque el objeto de la misma no es la cesión gratuita de determinadas cosas no fungibles con estipulación de su futura devolución al cedente, sino como anteriormente se ha puesto de manifiesto, la atribución al adquirente del derecho a devolver envases de la misma especie y calidad que los recibidos.

El comodato es un contrato unilateral que engendra obligaciones para el comodatario. Por el contrario, la finalidad fundamental de los pactos suscritos en las ventas de productos con envases retornables es hacer efectivo el derecho del adquirente a obtener la restitución de una parte del precio satisfecho anteriormente mediante la devolución, no de los mismos envases entregados, sino de otros de igual formato y características.

Considerando que, en consecuencia, la denominada «fianza de devolución» no es en realidad sino una forma no ajustada a la realidad de los hechos de denominar la contraprestación correspondiente a las entregas de los envases retornables.

Considerando que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 del mismo Reglamento, la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en el artículo 29 anterior, se reducirá en el importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Federación Española de Industrias de la Alimentación y Bebidas:

En las entregas de productos alimenticios contenidos en envases reutilizables, la base del Impuesto sobre el Valor Añadido estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, incluyendo el importe de los envases, incluso los reutilizables, y cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la entrega de dichos productos.

En el referido importe estarán incluidas ordinariamente las cantidades a percibir por los envases de los productos alimenticios entregados, incluso en los casos de que dichos envases sean susceptibles de devolución al sujeto pasivo que efectúe las correspondientes entregas.

No obstante, la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en el artículo 29 del Reglamento del Impuesto, se reducirá en el importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

Madrid, 13 de febrero de 1986.-El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.

**4720** *RESOLUCION de 13 de febrero de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa a la consulta formulada por el Colegio Oficial de Farmacéuticos de Madrid, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.*

Visto el escrito de fecha 27 de enero de 1986, por el que el Colegio Oficial de Farmacéuticos de Madrid, formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, al amparo de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre;

Resultando que, el Colegio Oficial de Farmacéuticos de Madrid puede formular consultas vinculantes en relación al citado tributo