

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 asigando 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