

Considerando que, en el repetido artículo 16, número 2, del Reglamento del Impuesto se determinan también los requisitos que condicionan las exenciones relativas a los objetos incorporados a los buques, exigiéndose para justificar la aplicación de dichas exenciones que el adquirente de los objetos sea la persona o Entidad propietaria del buque o quien lo explote; que dicho adquirente remita al transmitente, en el plazo de un mes siguiente a la entrega, una copia del documento aduanero en el que se acredite la incorporación de los objetos a los buques; que los bienes permanezcan efectivamente incorporados o colocados a bordo de los mismos, y que el transmitente, además del duplicado de la factura, disponga de una copia autorizada de la inscripción del buque en la lista procedente del Registro de matrícula que le faculta para el desarrollo de la actividad exenta;

Considerando que las deducciones complementarias por régimen transitorio, previstas en el artículo 189 del Reglamento del Impuesto, se refieren exclusivamente a las exportaciones definitivas y a los envíos definitivos a Canarias, Ceuta o Melilla, realizados por los sujetos pasivos con derecho a dichas deducciones, en las condiciones y con cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado artículo;

Considerando que el referido artículo 189 del Reglamento debe interpretarse restrictivamente, por referirse a un beneficio fiscal, sin que pueda admitirse la analogía, según el artículo 24 de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1983, para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de dicho beneficio, por lo que no se ajustaría a derecho entender que originan el derecho a las mencionadas deducciones las operaciones asimiladas a las exportaciones, comprendidas en el artículo 16 del Reglamento del Impuesto, ni los servicios relacionados con las exportaciones a que se refiere el artículo 15, en sus números 3 y siguientes, del mismo Reglamento.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Asociación Nacional de Fabricantes de Redes de Pesca:

Primero.—Están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas, arrendamientos, reparación y conservación de los objetos incorporados a los buques afectos esencialmente a la navegación marítima internacional y a los destinados exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima y a la pesca costera, cuando dichos objetos se utilicen en la explotación de los buques y estén situados a bordo de los mismos o se incorporen a ellos para los mismos fines, después de su inscripción en el Registro de matrícula de buques.

Segundo.—Entre los objetos a que se refiere el número primero anterior deben entenderse comprendidas las redes empleadas en la pesca, así como las bobinas de torzales y trenzados para dichas redes.

Tercero.—Están exentas del Impuesto las operaciones indicadas cuando se refieran a los objetos incorporados a los buques de pesca costera, así como a los buques de pesca de altura y de gran altura cuando estos últimos buques resulten, de acuerdo con las previsiones reglamentarias, afectos esencialmente a la navegación marítima internacional.

Cuarto.—No estarán exentas del Impuesto las operaciones relativas a los objetos incorporados a los siguientes buques: Los no afectos esencialmente a la navegación marítima internacional, los buques de guerra y las embarcaciones deportivas o de recreo.

Quinto.—La aplicación de las exenciones a que se refieren los números anteriores estará condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos en el Reglamento del Impuesto, y, concretamente, en su artículo 16, número 2.

No obstante, en el caso de los buques de pesca costera, teniendo en cuenta las dificultades que tienen los titulares de la explotación de dichos buques, derivadas del alejamiento en muchos casos de las oficinas o servicios aduaneros, provisionalmente, y en tanto no se modifique la presente Resolución, el embarque de objetos a los mencionados buques podrá justificarse de la siguiente forma:

1. El proveedor expedirá original y dos copias de la factura correspondiente a las entregas de los objetos que han de incorporarse a los buques.

2. El armador, titular del buque, o, en su defecto, su representante, hará constar en el original y en todas las copias de cada factura su declaración relativa al destino de los bienes, justificativo de la exención del Impuesto, quedando en posesión de una copia de las referidas facturas.

3. Los proveedores de buques de pesca que opten por justificar el embarque de las mercancías mediante este procedimiento deberán confeccionar cada mes natural un documento aduanero B-3, comprensivo de todas las facturas de entregas efectuadas durante dicho periodo a los buques de pesca, y los remitirán, en unión de una copia de dichas facturas, a la aduana en cuya circunscripción radique el establecimiento donde se efectúen las entregas exentas del Impuesto.

Sexto.—Las operaciones asimiladas a las exportaciones, comprendidas en el artículo 16 del Reglamento del Impuesto, entre las cuales se hallan las entregas, arrendamientos, reparación y conservación de los objetos incorporados a los buques, no originan el derecho a las deducciones complementarias correspondientes a las exportaciones efectuadas durante el año 1986, a que se refiere el artículo 189 del Reglamento del Impuesto.

Madrid, 29 de abril de 1986.—El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.

11327 *RESOLUCION de 29 de abril de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 24 de febrero de 1986, por el que el Colegio Oficial de Agentes y Comisionistas de Aduanas de Irún formula consulta vinculante, al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

Visto el escrito de fecha 24 de febrero de 1986, por el que el Colegio Oficial de Agentes y Comisionistas de Aduanas de Irún formula consulta vinculante en relación a la interpretación de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Resultando que, la consulta formulada se refiere a la interpretación de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con diversas operaciones en que intervienen los Agentes de Aduanas en el desarrollo de su profesión.

Considerando que, el Colegio Oficial de Agentes y Comisionistas de Aduanas de Irún está autorizado a formular consultas vinculantes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 53, número 1, apartado 2.º de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.

Considerando que, el artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, establece las reglas para la determinación de la base del Impuesto en las importaciones de bienes, disponiendo que dicha base estará integrada por el Valor en Aduana, los derechos, gravámenes y tributos devengados con ocasión de la importación, y los gastos accesorios y complementarios hasta el primer lugar de destino en el territorio peninsular español o islas Baleares.

Considerando que, el primer lugar de destino, según el artículo 54, apartado 2.º, segundo párrafo, de dicho Reglamento, es el que figura en el documento de transporte al amparo del cual los bienes son introducidos en el territorio peninsular español o islas Baleares y, en su defecto, el primer lugar en que se efectúen las operaciones de desagregación o separación del cargamento en el interior de dichos territorios, es decir, el lugar en que se efectúe la descarga de las mercancías del medio de transporte que las conduce desde el extranjero, bien para su transbordo a otro medio de transporte, para ser introducidos en almacén, o para otros destinos.

Considerando que, la llegada al primer lugar de destino sólo puede entenderse producida efectivamente cuando la mercancía haya sido descargada del medio de transporte en dicho lugar, y no mientras permanece a bordo de dicho medio, por lo que en la base imponible de la importación se integrarán todos los gastos, de cualquier clase, producidos hasta la descarga inclusive en el lugar de destino, y quedarán excluidos los que se produzcan después de la descarga.

Considerando que, la importación de bienes constituye una modalidad diferenciada de hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, que se rige por normas específicas en lo relativo a la configuración de los elementos fundamentales de la relación jurídica tributaria como el sujeto pasivo, devengo, base imponible y exenciones, distintas de las que regulan esas mismas cuestiones respecto de los otros dos hechos imponibles del Impuesto: Entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Las exenciones comprendidas en el artículo 16, número 7 de dicho Reglamento, relativas al cargamento de los buques contemplados en dicho precepto, deben entenderse sin perjuicio de las normas que regulan la base imponible de las importaciones de bienes, de modo que aquellas prestaciones de servicios estarán exentas como operaciones interiores incluso en los casos en que el importe de la contraprestación de las mismas debe integrarse en la base imponible de las importaciones de los bienes a que se refieren.

Considerando que, con independencia de los beneficios fiscales antes mencionados, y para evitar la doble imposición, el artículo 45 del Reglamento del Impuesto declara exentas las prestaciones de servicios incluidas en la base imponible de las importaciones de bienes.

Considerando que, los servicios relacionados con las importaciones de bienes realizadas al amparo de los regímenes aduaneros suspensivos (tránsito, importación temporal y tráfico de perfeccionamiento activo) o de las áreas arancelarias exentas, si están incluidos en las respectivas bases imponibles estarán exentos del Impuesto de acuerdo con el artículo 45, y en otro caso quedarán

igualmente exentos por aplicación del artículo 18 del Reglamento mencionado.

Considerando que, según el artículo 15, número 5, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, están exentos del Impuesto los servicios directamente relacionados con las exportaciones. En dichos servicios deben comprenderse los prestados directamente al exportador o bien a persona que actúe por cuenta del mismo, pero no los relativos a una fase anterior del proceso de exportación, es decir, los prestados a personas que no actúen por cuenta de los exportadores aunque los destinatarios de dichos servicios presten, a su vez, servicios a dichos exportadores o a quienes actúen por su cuenta.

Considerando que la exención contemplada en el artículo 15, número 5, mencionado anteriormente, está condicionada a la justificación de la salida de los bienes a que se refieren los indicados servicios, y que dicha justificación deberá acreditarse mediante la copia del documento aduanero correspondiente a la salida de los bienes.

Considerando que, según el artículo 4 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido están sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, y que según lo dispuesto en el artículo 11, número 15, del mismo texto legal, se consideran prestaciones de servicios las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno.

Considerando que, el artículo 29 del mismo Reglamento determina que la base imponible del Impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación y que, de acuerdo con el número 3, apartado 1.º, del mencionado artículo, no se incluyen en la base imponible las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones que por su naturaleza y función no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto, distintas de las contempladas en el número 2 anterior.

Considerando que, el artículo 54 del citado Reglamento dispone que, para determinar la base imponible de las importaciones de bienes, se adicionará al Valor en Aduana, además de los gastos accesorios y complementarios hasta el primer lugar de destino, los derechos del Arancel Aduanero y cualesquiera otros gravámenes y tributos devengados con ocasión de la importación, entre los cuales deben comprenderse las tasas que procedan legalmente y devengadas por la obtención de los documentos necesarios para los despachos de importación de bienes, ya que el precepto se refiere expresamente a los tributos devengados con ocasión de la importación, lo que debe interpretarse en el sentido de que no sólo se comprenderán los devengados en el momento de producirse el hecho imponible de la importación de los bienes, sino también los devengados antes o después de dicho momento siempre que estén relacionados con dichas importaciones o se deriven de las mismas.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la contestación siguiente a la consulta vinculante formulada por el Colegio Oficial de Agentes y Comisionistas de Aduanas de Irún:

Primero.-Deberán integrarse en la base imponible de las importaciones de bienes los gastos producidos hasta la descarga inclusive de la mercancía en el primer lugar de destino, incluidos los de transporte, seguro, comisiones, embalajes, los correspondientes a las tarifas portuarias, descarga, y otros análogos que se hayan originado tanto fuera del ámbito territorial del Impuesto como dentro de dicho ámbito hasta el mencionado primer lugar de destino.

A estos efectos se considera primer lugar de destino el que figure consignado en el correspondiente documento de transporte (carga de porte, conocimiento de embarque, documento de tránsito, etc.) o, en su defecto, aquél en que se efectúen las operaciones de desagregación o separación del cargamento en el interior de dichos territorios.

Segundo.-Las comisiones oficiales de los Agentes de Aduanas, percibidas por su intervención en los despachos de mercancías ante la Aduana, no se integrarían en la base imponible de las importaciones por corresponder a prestaciones de servicios que se realizan con posterioridad a la descarga de las mercancías.

Dichos servicios están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, porque ni se integran en la base imponible de las importaciones, ni resultan amparados por el artículo 16, número 7, del Reglamento del Impuesto, debiendo, por tanto, el Agente de Aduanas liquidar y repercutir al importador el Impuesto correspondiente a los mismos.

No obstante, si el primer lugar de destino estuviese situado en el interior del territorio de aplicación del Impuesto, las comisiones relativas a los despachos provisionales o definitivos efectuados en frontera se integrarían en la base imponible de las correspondientes importaciones de bienes, pero no así las que correspondan a los despachos efectuados en el primer lugar de destino, en relación con

los cuales sería de aplicación la regla general anteriormente indicada.

Tercero.-Estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las prestaciones de servicios, no comprendidas en el artículo 13 del Reglamento del Impuesto, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones a que se refieren, de acuerdo con el artículo 45 del Reglamento del Impuesto.

2. Las prestaciones de servicios, incluso las no incluidas en la base imponible de las importaciones de bienes cuando se presten para atender las necesidades del cargamento de los buques afectos esencialmente a la navegación marítima internacional.

A tales efectos no se considerarán prestados para atender a las necesidades directas del cargamento de los buques indicados, los servicios realizados con posterioridad a la descarga de las mercancías, que en consecuencia, estarán sujetos y no exentos del Impuesto.

Cuarto.-Estarán exentas del Impuesto las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las importaciones de bienes realizadas al amparo de los regímenes aduaneros suspensivos o de áreas arancelarias exentas, incluidos los de intermediación de los Agentes de los correspondientes despachos.

Quinto.-Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con los envíos de bienes a Canarias, Ceuta o Melilla o con las exportaciones de bienes, incluidos los de intermediación de Agentes de Aduanas en los despachos de exportación, estarán exentos del Impuesto siempre que se presten directamente al exportador o a persona que actúe por cuenta del mismo.

Sexto.-En el caso de que los Agentes de Aduanas no prestasen sus servicios directamente a los importadores sino a otros Agentes de Aduanas que, a su vez presten sus servicios a dichos importadores, las obligaciones formales son distintas en función de la forma de actuación de dichos Agentes.

Si los Agentes intermediarios actúan en nombre y por cuenta de otros Agentes deberán liquidar y repercutir el Impuesto a estos últimos por el servicio que presten a los mismos.

Los Agentes intermediarios que actúan en nombre y por cuenta del cliente importador deberán ajustarse, en el cumplimiento de sus obligaciones, a lo indicado en el número segundo anterior.

Séptimo.-Las tasas legalmente exigibles, relativas a la obtención de los documentos necesarios para efectuar los despachos de importación de bienes, deberán integrarse en la base imponible de dichas importaciones, a tenor de lo dispuesto en el artículo 54, párrafo primero, apartado primero, del Reglamento del Impuesto.

Octavo.-Los gastos originados por la devolución de efectos impagados no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido por constituir indemnizaciones que no responden al concepto de contraprestación o compensación del servicio efectuado. No obstante, integrarán la base del Impuesto los intereses moratorios que se perciban conjuntamente con dichos gastos.

Noveno.-La justificación de la salida de los bienes del territorio peninsular español o islas Baleares se realizará mediante la copia del documento aduanero correspondiente, en la forma establecida reglamentariamente, admitiéndose a estos efectos como documento justificativo de la salida la declaración de exportación, los documentos de tránsito de sus diversas modalidades, el documento de carga (sobordo) con los respectivos conocimientos de embarque y cualquier otro documento que, intervenido por la Aduana, acredite la efectiva salida de los bienes.

Madrid, 29 de abril de 1986.-El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.

11328

RESOLUCION de 29 de abril de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 5 de marzo de 1986 por el que el ilustre Colegio de Economistas de Murcia formula consulta vinculante, al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Visto el escrito de fecha 5 de marzo de 1986 por el que el ilustre Colegio de Economistas de Murcia formula consulta vinculante respecto del régimen fiscal de los servicios prestados por las personas que realizan trabajos a domicilio sin relación laboral alguna con la Empresa que les proporciona el trabajo;

Resultando que la Entidad consultante es un Colegio profesional;

Resultando que se suscitan asimismo otras cuestiones relativas a la Licencia Fiscal de actividades comerciales e industriales;

Considerando que el Centro competente para evacuar la contestación en lo que se refiere a la Licencia Fiscal de actividades comerciales e industriales es la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales;