

22139 *RESOLUCION de 17 de julio de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de consulta formulada con fecha 3 de junio de 1986, por la Asociación Nacional de Empresas Estibadoras y Consignatarias de Buques, en virtud de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.*

Visto el escrito de fecha 3 de junio de 1986, por el que la Asociación Nacional de Empresas Estibadoras y Consignatarias de Buques formula consulta relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986;

Resultando que la referida Asociación está legitimada para formular consultas vinculantes en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que los consignatarios de buques asisten a los buques a su llegada a Puerto, los despachan en Comandancia de Marina y, o bien cargan y descargan el buque, o encomiendan esta operación a una Empresa estibadora;

Resultando que los Puertos prestan a los usuarios de los mismos diversos servicios cuya contraprestación, en determinados supuestos, está constituida por las tasas establecidas en la Ley 1/1966, de 28 de enero, sobre Régimen Financiero de los Puertos Españoles, modificada por la Ley 18/1985, de 1 de julio;

Resultando que los servicios prestados por los referidos puertos son, fundamentalmente los siguientes:

- Primero.-Entrada y estancia de los barcos en el puerto.
- Segundo.-Utilización de instalaciones de atraque en los mismos puertos.
- Tercero.-Embarque y desembarque de mercancías y pasajeros.
- Cuarto.-Servicios relacionados con la pesca marítima fresca.
- Quinto.-Servicios prestados a embarcaciones deportivas y de recreo.
- Sexto.-Utilización de grúas de pórtico.
- Séptimo.-Otros servicios diversos no especificados;

Resultando que, se suscitan dudas sobre sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, la exención de los referidos servicios;

Resultando que, son objeto de consulta diversas cuestiones relativas al régimen de tributación de los Agentes de Aduanas;

Resultando que, finalmente, la consulta se refiere a diversos supuestos de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos pasivos no establecidos en el interior del territorio español;

Considerando que, a tenor de lo preceptuado en el artículo tercero de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, están sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, con carácter habitual u ocasional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional;

Considerando que en virtud de lo dispuesto en el artículo 16, número 7 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido están exentas del citado Impuesto las prestaciones de servicios realizadas para atender las necesidades directas de los buques afectos esencialmente a la navegación marítima internacional y los destinados exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera.

El indicado precepto establece expresamente que se entenderán comprendidas en el ámbito de aplicación de dicha exención, entre otras, cuando se realicen en relación con dichos buques las «operaciones realizadas en el ejercicio de su profesión por los corredores e intérpretes marítimos, consignatarios y agentes marítimos»;

Considerando que, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 16, número 7, letra b) del Reglamento del Impuesto citado están igualmente exentas del Impuesto, cuando se realicen en relación con el cargamento de los buques citados, las operaciones de carga y descarga de los buques, y que el referido beneficio fiscal comprende no solamente los mencionados servicios cuando sean realizados directamente por los consignatarios de los buques, sino también los que eventualmente presten otras Empresas estibadoras directamente o por delegación de los consignatarios.

En el supuesto de que los servicios de carga y descarga de dichos buques se realicen por Empresas estibadoras por delegación de los consignatarios, la exención comprende tanto los servicios prestados por los estibadores como los efectuados por los consignatarios;

Considerando que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 54 del Reglamento del Impuesto citado, en las importaciones la base imponible resultará de adicionar al «Valor en Aduana» diversos conceptos en cuanto no estén comprendidos en el mismo, entre los cuales se incluyen los gastos accesorios y complementarios tales como comisiones, embalajes, portes, transportes y seguros que se produzcan desde la entrada en el territorio peninsular español o las

islas Baleares hasta el primer lugar de destino en el interior de dichos territorios;

Considerando que, en aplicación de dicha norma formará parte de la base imponible a la importación el importe de los fletes marítimos, tanto los correspondientes a trayectos realizados fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto como los realizados en el interior de dichos territorios. El importe de la contraprestación de dichos servicios de transporte forma siempre parte de la base imponible a la importación, bien por estar incluidos en el Valor en Aduana, bien por constituir gastos accesorios y complementarios hasta el primer lugar de destino de las mercaderías importadas;

Considerando que sólo puede entenderse que una mercancía ha llegado hasta su lugar de destino cuando haya sido descargada del medio de transporte que la conduce;

Considerando que, de conformidad con lo que se establece en el artículo 45 del Reglamento mencionado, están exentas del Impuesto las prestaciones de servicios cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones a que se refieren de acuerdo con el citado artículo 54 del mismo Reglamento.

En consecuencia, los servicios de descarga de mercancías a la importación de bienes quedarán exentos del Impuesto cuando se cumplan los requisitos formales del Reglamento citado, cualquiera que sea la naturaleza de los buques en los que se efectúe el transporte de las mismas, puesto que su contraprestación debe incluirse en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieren;

Considerando que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 15, número 5, están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios directamente relacionadas con las operaciones de exportación o envío de bienes a Canarias, Ceuta o Melilla, incluidas las de carga de las mercancías transportadas con destino a la exportación;

Considerando que en los preceptos referidos los beneficios fiscales indicados se condicionan a la justificación del derecho a la exención en la forma establecida en el Reglamento del Impuesto.

La justificación de las exenciones a que se refieren los preceptos anteriormente citados deberá efectuarse de la siguiente forma:

Primero.-La circunstancia de que un buque esté afecto o vaya a afectarse esencialmente a la navegación marítima internacional, deberá acreditarse por el armador, o por el propio consignatario del buque en su nombre, mediante documento en el que declaren, bajo su responsabilidad, el destino del buque.

Cuando se trate de buques cuyo titular esté establecido fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto, bastará con una declaración de las autoridades del país donde radique el establecimiento del titular, del consignatario, o del Capitán del buque, en la que se haga constar la afectación o destino del mismo.

Dichos documentos deberán remitirse a los sujetos pasivos que realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas del Impuesto o, en su caso, conservarse en poder de los consignatarios para justificar la exención aplicada en los servicios prestados por ellos mismos.

Segundo.-El destino a importación, definitiva o al amparo de regímenes aduaneros suspensivos o de áreas exentas, mediante copia de la declaración de importación.

Tercero.-La salida de las mercancías con destino a la exportación o a Canarias, Ceuta o Melilla, deberá justificarse mediante copia del documento de carga, diligenciada por la Aduana o, en su defecto, copia de la declaración de salida, en que se acredite, asimismo, el destino de las mercancías;

Considerando que el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, establece en su artículo primero que los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar factura por las operaciones que realicen y a conservar copia o matriz de las mismas ajustadas a los requisitos señalados en el artículo tercero de dicho Real Decreto.

La referida obligación se extiende a los consignatarios de buques, a las Empresas estibadoras y en general a quienes realicen operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido distintas de las mencionadas en el artículo octavo de la Ley reguladora, y con las excepciones contenidas en el artículo 2, número 2, letra b) del Real Decreto 2402/1985, citado;

Considerando que no existe precepto alguno que declare a los consignatarios y estibadores de buques no sujetos a las obligaciones formales y registrales establecidas en el título VI del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido;

Considerando que, en aplicación de lo establecido en el artículo 22, número 3 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, y a los solos efectos de la determinación del lugar de realización del hecho imponible, no se considerarán accesorios a los transportes los servicios de mediación de dichas operaciones, los cuales, por consiguiente, se entenderán prestados donde radique la sede de la actividad económica de quien los preste o, en su caso, en el lugar

donde esté situado el establecimiento permanente desde donde se preste el servicio;

Considerando que, en aplicación del artículo 29 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, la base imponible de dicho Impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo.

El apartado primero, del número 1 del mencionado artículo determina que en el concepto de contraprestación se incluyen «los gastos de comisiones, envases, embalajes, portes y transportes, seguros, primas por prestaciones anticipadas, intereses en los pagos aplazados y cualquier otro 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».

No obstante, en el apartado tercero, del número 3 del mismo artículo se establece que no se incluirán en la base imponible las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo, que figuren contabilizadas por quien entregue los bienes o preste los servicios en las correspondientes cuentas específicas.

Por consiguiente, la base imponible del servicio prestado por los Agentes de Aduanas o los consignatarios de buques estará constituida por los importes de las comisiones, los intereses y demás gastos a incluir de acuerdo con el apartado primero citado anteriormente.

La suma de dichos conceptos constituirá la contraprestación de los servicios prestados por los Agentes o por los consignatarios de buques que, a su vez, estarán exentos del Impuesto cuando así resulte de las normas contenidas en su Reglamento regulador.

Los derechos de aduanas y demás suplidos comprendidos en la factura no se integrarán en la base imponible del servicio prestado cuando concurren los requisitos anteriormente indicados.

Por lo que se refiere a la expresión «mandato expreso» del precepto comentado, no puede presumirse sino que debe probarse por cualquier medio admisible en derecho. No obstante, el mandato puede otorgarse con carácter genérico, sin necesidad de limitarlo a una operación en concreto;

Considerando que en virtud del artículo octavo de la Ley 1/1986, de 28 de enero, sobre Régimen Financiero de los Puertos Españoles, en contraprestación de los servicios que a continuación se indican los organismos y entidades portuarias deberán exigir las tarifas G-1 y G-2.

La tarifa G-1 es exigible por la entrada y estancia de los buques en los puertos, y en particular por la utilización de las instalaciones de señales marítimas y balizamiento, canales de acceso, esclusas y puentes móviles, obras de abrigo y zonas de fondeo.

La tarifa G-2 es exigible por la utilización de instalaciones de atraque en los puertos, y en especial por la utilización de las obras de atraque y los elementos fijos de amarre y defensa;

Considerando que el artículo 16, número 1 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, establece el deber, a cargo de los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios, de repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, con independencia de la nacionalidad o residencia del destinatario;

Considerando que en virtud del artículo noveno de la Ley 1/1986, están obligados al pago de las tarifas G-1 y G-2 los armadores y los consignatarios de los barcos que utilicen los respectivos servicios;

Considerando que de conformidad con lo preceptuado en el artículo 16, número 7, letra a) del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido están exentas de dicho tributo las prestaciones de servicios de entrada, estancia y utilización de instalaciones de atraque por los buques afectos esencialmente a la navegación marítima internacional, y los destinados exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima y a la pesca costera.

La referida exención no se extiende a los buques no afectos a los destinos enumerados anteriormente, a los de guerra, ni a las embarcaciones deportivas o de recreo.

La afectación o destino del buque que justifica la aplicación de la exención deberá acreditarse por el armador o, en su caso, por el consignatario del buque en nombre de aquél ante los organismos gestores de los puertos por los medios establecidos en el Reglamento del Impuesto o, bien, mediante declaración dirigida a dichos organismos, sin perjuicio de la responsabilidad que proceda con arreglo a derecho por el disfrute indebido de beneficios fiscales en los supuestos en que la referida declaración no refleje la verdadera afectación o destino de los buques. Las mencionadas declaraciones surtirán efectos en tanto no sean modificadas por otras posteriores;

Considerando que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo segundo de la Ley 18/1985, de 1 de julio, denominada tarifa G-3 se exige en contraprestación de los siguientes servicios relativos al embarque y desembarque de mercancías y pasajeros: Utilización de las aguas del puerto, dársenas, accesos terrestres, vías de circulación, zonas de manipulación y servicios generales de policía.

Están obligados al pago de la tarifa establecida en contraprestación de dichos servicios los armadores o los consignatarios de los barcos que utilicen los servicios y los propietarios del medio de transporte cuando las mercancías entren y salgan del puerto por medios exclusivamente terrestres, si bien responderán subsidiariamente del pago de la tarifa los propietarios de las mercancías o, en su defecto, sus representantes autorizados, salvo que prueben haber hecho provisión de fondos a los responsables principales;

Considerando que, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 16, número 7, letra b) del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido están exentos de dicho Impuesto los servicios de embarque y desembarque de mercancías y pasajeros cuya contraprestación se instrumenta mediante la tarifa G-3 cuando se realicen para atender las necesidades directas de los buques afectos esencialmente a la navegación marítima internacional y los destinados exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima, con las salvedades y excepciones antes indicadas.

La justificación de la afectación o el destino del buque podrá efectuarse en la misma forma anteriormente descrita respecto de los servicios de entrada y estancia de buques y utilización de atraques (tarifas G-1 y G-2);

Considerando que el artículo 45 del Reglamento del Impuesto antes citado declara exentas las prestaciones de servicios, distintas de las comprendidas en el artículo 13 del mismo Reglamento, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de los bienes a que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el artículo 54 del citado Reglamento.

En consecuencia, si las mercancías puestas a bordo de buques proceden de territorios no comprendidos en el ámbito espacial del Impuesto y se destinan a la importación definitiva en el territorio peninsular español o las islas Baleares, los servicios cuya retribución se efectúa mediante la tarifa G-3, se integran en la base imponible de la importación de acuerdo con el artículo 54 del Reglamento antes aludido y, en consecuencia, quedarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cualquiera que sea la naturaleza del buque que las transporte.

El destino a importación definitiva de las mercancías podrá acreditarse mediante copia, diligenciada por la Aduana, del manifiesto de carga y de los correspondientes conocimientos de embarque;

Considerando que, en aplicación de lo establecido en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto, están exentas del citado tributo las prestaciones de servicios relacionadas directamente con importaciones de bienes exentas del Impuesto por estar realizadas al amparo de regímenes aduaneros suspensivos (importación temporal, admisión temporal o tránsito) o de áreas arancelarias exentas (Zonas Francas, Depósitos Francos y Depósitos Aduaneros).

Los artículos 17 y 18 del mismo Reglamento declaran exentas las prestaciones de servicios directamente relacionadas con entregas de bienes destinados a ser situados en áreas exentas, las relacionadas con entregas de bienes situados en áreas exentas o en regímenes aduaneros suspensivos y las referentes a bienes situados en las mencionadas áreas exentas o regímenes aduaneros suspensivos.

En aplicación de dichas normas quedarán exentos del Impuesto los servicios relativos a mercancías que se retribuyen mediante la tarifa G-3 cuando se importen al amparo de los regímenes aduaneros suspensivos o de áreas exentas antes mencionados o se beneficien de las demás exenciones correspondientes a dichos regímenes aduaneros suspensivos o de áreas exentas.

La procedencia de la exención podrá justificarse mediante copia del manifiesto y de los correspondientes conocimientos diligenciados por la Aduana;

Considerando que, el artículo 15, número 5, del Reglamento del Impuesto declara exentas del mismo las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y prestaciones accesorias, directamente relacionadas con las exportaciones y los envíos de bienes a Canarias, Ceuta o Melilla, con carácter definitivo o temporal.

Dicha exención se aplica a los servicios comprendidos en la tarifa G-3 cuando se refieran a los bienes destinados a ser exportados o enviados a Canarias, Ceuta o Melilla, tanto si se prestan a los exportadores como a personas que actúen por cuenta de los mismos, como sería el caso de los transitarios y consignatarios, siempre que se justifique en la forma prevista en el referido precepto reglamentario.

El destinatario de los servicios deberá entregar a quien haya de prestarlos un escrito en el que declare que los bienes a que se refieren los mismos serán objeto de exportación o envío a Canarias, Ceuta o Melilla.

La salida de los bienes del territorio de aplicación del Impuesto deberá efectuarse en el plazo de tres meses siguientes a la fecha de realización del servicio y acreditarse mediante copia o fotocopia del documento aduanero correspondiente, que deberá remitirse por el destinatario del servicio a quien los preste;

Considerando que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16, número 7, del Reglamento mencionado, están exentos del Impuesto los servicios comprendidos en el artículo tercero de la Ley 18/1985, de 1 de julio, relativo a la tarifa G-4.

Dichos servicios son los de utilización, por los buques pesqueros en actividad y los productos de la pesca marítima fresca, de las aguas del puerto, instalaciones de balizamiento, muelles, dársenas, zonas de manipulación y servicios generales de policía.

La procedencia de la exención se acreditará mediante declaración del armador o patrón del buque relativa al destino o afectación del mismo. Dicha declaración producirá efectos en tanto no sea modificada;

Considerando que, con independencia del anterior beneficio fiscal, los servicios accesorios a las importaciones de productos de pesca cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de los bienes a que se refieran, estarían igualmente exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo establecido en el artículo 45 de su Reglamento y siempre que se justifique la exención mediante copia del documento de carga diligenciado por la Aduana;

Considerando que los servicios generales prestados a las embarcaciones deportivas o de recreo, por cuya prestación es exigible la denominada tarifa G-5, están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que les sean de aplicación los beneficios fiscales previstos en el artículo 16, número 7, del Reglamento del citado Impuesto.

Dichas exenciones no se aplican a las embarcaciones deportivas o de recreo por prescripción expresa del citado artículo 16, número 1, párrafo segundo;

Considerando que el artículo quinto de la Ley 18/1985, de 1 de julio, establece que a los cruceros turísticos les será de aplicación las tarifas G-1, G-2 y G-3 con las reducciones en sus cuantías que procedan, por lo que, en consecuencia, procederá aplicar los beneficios fiscales anteriormente descritos cuando según los criterios interpretativos indicados en los anteriores considerandos resulte procedente;

Considerando que la utilización de las grúas de pórtico convencionales o no especializadas, cuya contraprestación consiste en la tarifa E-1, constituye una prestación de servicios exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 16, número 7, del Reglamento de dicho tributo, cuando se preste para su utilización por buques afectos esencialmente a la navegación marítima internacional y los destinados exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera.

La referida exención, que no se extiende a los buques de guerra ni a las embarcaciones deportivas o de recreo, deberá justificarse en la forma prevista en los considerandos anteriores;

Considerando que, con independencia de los beneficios fiscales mencionados, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 15, número 5 del Reglamento del Impuesto estarán exentas las operaciones de cesión de grúas pórtico para ser utilizadas exclusivamente en operaciones de carga o descarga de mercancías destinadas a ser exportadas al extranjero o enviadas a Canarias, Ceuta o Melilla.

En tales casos se requiere, además, para la procedencia de la exención que los usuarios de los correspondientes servicios sean los propios exportadores o, en su caso, los remitentes de las mercancías o bien personas que actúen en nombre o por cuenta de ellos, incluso las Empresas estibadoras en las que concurran dicha condición.

La procedencia del beneficio fiscal deberá justificarse en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento del Impuesto;

Considerando, de acuerdo con lo establecido en el artículo 45 del Reglamento del Impuesto también están exentas del mismo las cesiones de uso de grúas pórtico utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones de desestiba y descarga de mercancías objeto de importación, cuando la contraprestación de dichas operaciones esté incluida en la base imponible de las importaciones de los bienes a que se refieran, incluso en los casos en que las referidas importaciones estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido;

Considerando que, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 17 y 18 del Reglamento citado, están exentas del Impuesto las cesiones de uso de grúas pórtico exclusivamente utilizadas en la prestación de servicios relacionados directamente con entregas de bienes destinados a ser situados al amparo de regímenes de áreas exentas o regímenes aduaneros suspensivos y las referentes a bienes situados en las mencionadas áreas o regímenes;

Considerando que, en aplicación de lo establecido en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto, están exentas del mismo las cesiones de uso de grúas pórtico para ser utilizadas exclusivamente en la prestación de servicios directamente relacionadas con importaciones que gocen de exención, realizadas al amparo de regímenes aduaneros suspensivos y de áreas exentas;

Considerando que, en virtud de lo dispuesto en el artículo octavo de la Ley 1/1966, de 28 de enero, la tarifa E-2 -Almacenaje,

locales y edificios- es exigible al usuario de los correspondientes servicios por la utilización de explanadas, coberturas, tinglados, almacenes, depósitos, locales y edificios con sus servicios generales de policía;

Considerando que, de acuerdo con el artículo 15, número 5 del Reglamento del Impuesto, los servicios comprendidos en la tarifa E-2 estarán exentos del Impuesto cuando se presten en relación con mercancías exclusivamente destinadas a ser exportadas al extranjero o enviadas a Canarias, Ceuta o Melilla, siempre que se justifique el destino de los bienes de acuerdo con lo indicado en el citado precepto;

Considerando que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 51, número 1 del Reglamento del Impuesto, los referidos servicios incluidos en la tarifa E-2 estarán exentos del Impuesto si se prestan exclusivamente en relación con bienes destinados a ser importados al amparo de regímenes aduaneros suspensivos o de áreas arancelarias exentas;

Considerando que, con análogo fundamento, están exentos del Impuesto los servicios comprendidos en la tarifa E-2 cuando estén directa y exclusivamente relacionados con entregas de bienes destinados a ser colocados al amparo de regímenes aduaneros suspensivos o de áreas exentas y los referentes exclusivamente a bienes situados en los mencionados regímenes aduaneros o áreas exentas;

Considerando que, de conformidad con el artículo octavo de la Ley 1/1966, de 28 de enero, la denominada tarifa E-3 es exigible por los productos y energía suministrados a los buques y por la prestación de servicios de utilización de las instalaciones para la prestación de los mismos.

Las operaciones a que se refiere la tarifa E-3 quedarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando consistan en entregas de productos de avituallamiento puesto a bordo de buques que realicen navegación marítima internacional o asimilada, de acuerdo con el artículo 16, número 5 del Reglamento del Impuesto, o bien buques afectos al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera (exceptuadas en este último caso las provisiones de a bordo).

A estos efectos se considerará navegación marítima internacional o asimilada la realizada por buques que, partiendo de territorio peninsular español, islas Baleares o de un país extranjero, concluya en Canarias, Ceuta, Melilla u otro país extranjero, o viceversa.

La exención comprende los suministros a buques cuya escala inmediata sea el extranjero, Ceuta o Melilla y, asimismo, los realizados a buques que, navegando con destino a dichos puertos, realicen dos o más escalas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin efectuar en dichas escalas operaciones de descarga de mercancías o de desembarco de pasajeros procedentes, unas y otros, de otros puertos situados en el territorio peninsular español o las islas Baleares.

Las circunstancias que determinan la exención se acreditarán mediante declaración del armador o del consignatario del buque en la que hagan constar los extremos pertinentes;

Considerando que el artículo séptimo de la Ley 18/1985, de 1 de julio, establece que la denominada tarifa E-4 («servicios diversos») se exigirá por la prestación de cualesquiera otros servicios efectuados por los Organismos portuarios no enumerados en las tarifas anteriores.

Los servicios mencionados están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en aplicación de lo dispuesto en el artículo tercero de la Ley 30/1985, de 2 de agosto. Su eventual exención dependerá de la naturaleza del servicio prestado y de su destinatario (el buque o la carga), siendo de aplicación a este respecto los criterios anteriormente indicados y los demás establecidos en el Reglamento del Impuesto;

Considerando que, en virtud de lo establecido en el artículo quinto, apartado sexto de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las tasas especiales por inspección o vigilancia de obras por referirse a servicios prestados directamente por la Administración mediante el pago de un tributo distinto de los servicios portuarios;

Considerando que las concesiones administrativas que implican la cesión de facultades de derecho público, y las autorizaciones administrativas, por las que se remueve un obstáculo para que el particular pueda ejercer una actividad determinada son operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que no suponen el ejercicio de una actividad empresarial o profesional;

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 imponible de 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 segundo, segundo párrafo, del 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, bien 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 de las mercancías importadas inclusive en el lugar de destino de las mismas, y quedarán excluidos los que se produzcan después de dicha descarga;

Considerando que, las comisiones cobradas por los Agentes de Aduanas constituyen la contraprestación de los servicios prestados por dichos profesionales relativos a su intermediación en las operaciones de despacho de mercancías ante la Aduana, y que dichos servicios se prestan ordinariamente después de realizada la descarga de la mercancía en puerto, aeropuerto o punto fronterizo;

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 jurídico tributaria como el sujeto pasivo, devengo, base imponible y exenciones, diferenciadas 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 deba integrarse en la base imponible de las importaciones de los bienes a que se refieran;

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, la circular 931 de la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales de fecha 29 de noviembre de 1985, que se cita en el escrito de consulta, regula la determinación del Valor en Aduana, que es uno de los componentes de la base imponible de la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido pero no el único, y que dicha circular, como el resto de la legislación relativa al valor en Aduana, no alcanza a regular la determinación de los gastos accesorios y complementarios no comprendidos en dicho Valor en Aduana y que también forman parte de la mencionada base imponible;

Considerando que, según el artículo 15, número 5, del Reglamento del Impuesto, están exentos del Impuesto los servicios directamente relacionados con las exportaciones. En dichos servicios deben comprenderse los prestados directamente a los exportadores o bien a personas que actúen por cuenta de los mismos, pero no los relativos a una fase anterior, es decir, los prestados a personas que no actúen por cuenta de los exportadores aunque dichas personas presten, a su vez, servicios a dichos exportadores o a quienes actúen por su cuenta;

Considerando que, en virtud de lo establecido en el artículo 15, número 5 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido están exentos del Impuesto los servicios prestados por los Agentes de Aduanas al intervenir en los despachos de exportación, ya que dichos servicios están directamente relacionados con las exportaciones de bienes y se prestan directamente a exportadores de bienes o a personas que actúan por cuenta de éstos;

Considerando que, el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido declara exentas de dicho tributo las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las importaciones de bienes exentas del Impuesto por realizarse al amparo de regímenes aduaneros suspensivos o regímenes de áreas exentas;

Considerando que el régimen jurídico de las devoluciones a personas no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto está regulado en el Título IV, Capítulo II, Sección Segunda del Reglamento del Impuesto;

Considerando que, según el artículo 90 del Reglamento del Impuesto sólo podrán ser objeto de devolución cuando concurren los requisitos legales y reglamentarios establecidos al efecto, las cuotas soportadas directamente por el sujeto que ejercita la

devolución en adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios recibidos.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la contestación siguiente a la consulta formulada por la Asociación Nacional de Empresas Estibadoras y Consignatarias de Buques:

Primero.—Están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados por los consignatarios de buques y por los estibadores en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Segundo.—Están exentos del Impuesto los siguientes servicios prestados por consignatarios y estibadores de buques:

1.º Los servicios de carga y descarga de los buques afectos esencialmente a la navegación marítima internacional y los destinados exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca.

2.º Los servicios de descarga cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de las mercancías a que se refieran, cualquiera que sea la naturaleza de los buques en los que se efectúe el transporte de las mismas.

3.º Las prestaciones de servicios directamente relacionadas con las operaciones de exportación o envío de bienes a Canarias, Ceuta o Melilla, incluidas las de carga y descarga de mercancías transportadas con destino a la exportación.

Tercero.—Los consignatarios de buques y los estibadores están obligados a cumplir las obligaciones formales y registrales establecidas en el Real Decreto 2402/1985, y en las demás normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso en relación a las operaciones exentas del citado tributo.

Cuarto.—La base del Impuesto sobre el Valor Añadido en las prestaciones de servicios realizadas por los consignatarios de buques o los Agentes de Aduanas estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, incluidas las comisiones, intereses por pagos aplazados y cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la prestación del servicio derivado, tanto de la prestación principal, como de las accesorias a la misma.

No obstante, no se incluirán en la base imponible las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso (verbal o escrito) del mismo, que figuren contabilizadas por quienes entreguen los bienes o presten los servicios en las correspondientes cuentas específicas.

En consecuencia, los derechos de Aduana y los demás suplicidos incluidos en la factura no deberán incluirse en la base imponible del tributo cuando concurren los requisitos anteriormente mencionados.

Quinto.—Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, cualquiera que sea su nacionalidad o residencia, quedando este último obligado o soportarlo.

Sexto.—Están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios portuarios que a continuación se relacionan si se prestan a buques afectos esencialmente a la navegación marítima internacional o los destinados exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera o, en su caso, relativos al cargamento de los referidos buques:

1.º Servicios de entrada y estancia de los buques en los puertos, y en particular los de utilización de las instalaciones de señales marítimas y balizamiento, canales de acceso, esclusas y puentes móviles, obras de abrigo y zonas de fondeo cuya contraprestación está constituida por la tarifa G-1.

2.º Utilización de las instalaciones de atraque en los puertos (utilización de las obras de atraque y los elementos fijos de atraque y defensa) cuya contraprestación está constituida por la tarifa G-2.

3.º Prestación de servicios relativos al embarque y desembarque de mercancías y pasajeros (incluidos los de utilización de las aguas del puerto, dársenas, accesos terrestres, vías de circulación, zonas de manipulación y servicios generales de policía) cuya contraprestación está constituida por la tarifa G-3.

4.º Utilización por los buques pesqueros en actividad, y los productos de la pesca marítima fresca de las aguas del puerto, instalaciones de balizamiento, muelles, dársenas, zonas de manipulación y servicios generales de policía, cuya contraprestación está constituida por la tarifa G-4.

5.º Utilización de las grúas de pórtico convencionales no especializadas cuya contraprestación consiste en la tarifa E-1.

6.º Servicios directos prestados al buque o a su cargamento cuya contraprestación está constituida por la tarifa E-4.

La exención no alcanzará a los servicios mencionados cuando se presten a buques de guerra o a embarcaciones deportivas o de recreo.

La afectación o destino del buque que justifica la aplicación de la exención deberá acreditarse por el armador o, en su caso, por el consignatario del buque en nombre de aquél por los medios de prueba establecidos en el Reglamento del Impuesto o, en su defecto, mediante declaración dirigida a los organismos gestores de los puertos, sin perjuicio de la responsabilidad que proceda con arreglo a derecho en caso de disfrute indebido de beneficios fiscales.

Séptimo.—Con independencia de las exenciones indicadas, están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios que se indican a continuación, cuando su contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de los bienes a que se refieran:

1.º Los servicios de embarque y desembarque de mercancías cuya retribución se efectúe mediante la tarifa G-3.

2.º Los servicios cuya contraprestación se efectúa mediante la tarifa G-4.

3.º Las cesiones de uso de grúas de pórtico (tarifa E-1), utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones de desestiba y descarga de mercaderías objeto de importación.

4.º Servicios de almacenaje y utilizaciones de superficies, locales y edificios comprendidos en la tarifa E-2.

5.º Las prestaciones de servicios cuya contraprestación está constituida por la tarifa E-4 cuando concurren las mismas circunstancias previstas en el apartado tercero anterior.

Octavo.—Asimismo, estarán exentas del Impuesto las siguientes prestaciones de servicios relativas a bienes destinados a ser importados al amparo de regímenes aduaneros suspensivos o de áreas arancelarias exentas, los destinados a ser colocados al amparo de dichos regímenes, y los ya situados al amparo de los mencionados regímenes aduaneros suspensivos o de áreas arancelarias exentas:

1.º Servicios de embarque y desembarque de mercancías cuya contraprestación se instrumente mediante la tarifa G-3.

2.º Cesión de grúas pórtico (tarifa E-1) utilizadas exclusivamente en relación con dichos bienes.

3.º Servicio de almacenaje y utilización de superficies, locales y edificios comprendidos en la tarifa E-2.

4.º Servicios diversos incluidos en la tarifa E-4.

La procedencia de la exención se acreditará mediante documento intervenido por Aduana.

Noveno.—Estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios que a continuación se relacionan cuando estén directamente relacionados con los envíos de bienes a Canarias, Ceuta o Melilla o bien con exportaciones de bienes al extranjero, tanto si se prestan a exportadores como a personas que actúen por cuenta de los mismos (transitarios, estibadores o consignatarios) y se justifiquen en la forma establecida en el artículo 15, número 5 del Reglamento del Impuesto:

1.º Servicios de embarque y desembarque de mercancías cuya contraprestación se instrumente mediante la tarifa G-3.

2.º Cesión de uso de grúas pórtico (tarifa E-1) destinadas a ser utilizadas exclusivamente en operaciones de carga y descarga de mercancías destinadas a ser enviadas a Canarias, Ceuta o Melilla o exportadas al extranjero.

3.º Servicios de almacenaje y utilización de superficies, locales y edificios comprendidos en la tarifa E-2 destinados exclusivamente a la finalidad indicada en el apartado segundo anterior.

4.º Servicios diversos incluidos en la tarifa E-4, cuando concurren las mismas circunstancias previstas en los apartados segundo y tercero anteriores.

Décimo.—Están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de productos de avituallamiento (incluso aquellos cuya contraprestación está constituida por la tarifa E-3) puestas a bordo de buques que realicen navegación marítima internacional o asistida, o bien a buques afectos al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera (exceptuadas en este último caso las provisiones de a bordo).

Las circunstancias que determinan la exención se acreditarán ante los Organismos gestores de los puertos en la forma prevista en el artículo 16, número 5, del Reglamento del Impuesto, o, en su defecto, mediante declaración del armador o del consignatario en la que hayan constar los extremos pertinentes.

Undécimo.—Deberán integrarse en la base imponible de las importaciones de bienes los gastos producidos hasta la descarga, inclusive, de los bienes importados en el primer lugar de destino, incluidos los de transportes, 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 de los bienes importados.

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

Duodécimo.—Las comisiones oficiales de Agentes de Aduanas, percibidas por su intervención en los despachos de mercancías ante la Aduana, no se integrarán ordinariamente en la base imponible de las importaciones de los bienes a que se refieran por tratarse de servicios realizados con posterioridad a la descarga de las mercancías.

Por regla general, dichos servicios estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, si el primer lugar de destino de los bienes no estuviese situado en un puerto, aeropuerto o punto aduanero fronterizo, estará exenta del Impuesto la prestación de dichos servicios cuando su contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieran por corresponder a despachos provisionales o definitivos efectuados antes de llegar los bienes importados al lugar de destino.

Esta exención estará condicionada a la justificación documental prevista en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Decimotercero.—Estarán exentas del Impuesto las prestaciones de servicios realizados por Agentes de Aduanas cuando estén directamente relacionadas con las operaciones siguientes:

Primero.—Las exportaciones de bienes al extranjero, tanto si se efectúan con carácter definitivo como temporal.

Segundo.—Los envíos de bienes a Canarias, Ceuta o Melilla, igualmente con carácter definitivo o temporal.

Tercero.—Las importaciones de bienes exentas del Impuesto por realizarse al amparo de regímenes aduaneros suspensivos.

Cuarto.—Las importaciones de bienes en las áreas exentas.

La efectividad de las referidas exenciones estará condicionada a la justificación documental de las mismas en la forma reglamentariamente establecida.

Decimocuarto.—Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio peninsular español o las islas Baleares podrán ejercitar el derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado directamente en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados cuando concurren los requisitos y con arreglo al procedimiento establecido en el título IV, capítulo II, sección segunda del Reglamento del Impuesto.

Madrid, 17 de julio de 1986.—El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarovo.

22140 RESOLUCION de 21 de julio de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 13 de junio de 1986, por el que el ilustre Colegio de Economistas de Madrid formula consulta vinculante en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, al amparo del artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.

Visto el escrito de fecha 13 de junio de 1986 por el que el ilustre Colegio de Economistas de Madrid formula consulta vinculante respecto a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido,

Resultando que la Entidad consultante es un Colegio Profesional;

Resultando que se formula consulta sobre el tipo impositivo aplicable a las entregas de libros totalmente terminados realizadas por las empresas de Artes Gráficas a las Editoriales que los encargan;

Considerando que de conformidad con lo establecido en el artículo 56, número 1, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, el impuesto se exigirá al tipo del 12 por 100, salvo lo dispuesto en los artículos siguientes;

Considerando que el artículo 57, número 1, apartado 4.º, preceptúa que se aplicará el tipo del 6 por 100 a las entregas o, en su caso, importaciones de libros, revistas y periódicos;

Considerando que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.º, número 2, apartado 4.º, del referido Reglamento, tienen la consideración de entregas de bienes a efectos de este tributo, las ejecuciones de obras en las que el coste de los materiales aportados por el empresario exceda del 20 por 100 de la base imponible, y, en todo caso, las que tuviesen por objeto la construcción o ensamblaje de bienes muebles por el empresario, previo encargo del dueño de la obra,