

expedir y entregar facturas por las operaciones que realicen y a conservar copia o matriz de las mismas;

Considerando que el deber de expedir y entregar factura es siempre exigible cuando los destinatarios tengan la condición de empresarios o profesionales y actúen en su condición de tales;

Considerando que, en virtud de lo establecido en el artículo cuarto de dicho Real Decreto y en el artículo 152, número 3, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» número 261, de 31 de octubre), tratándose de operaciones realizadas para quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales que actúen en el desarrollo de su actividad específica, serán de aplicación las siguientes reglas:

a) En las ventas al detall sometidas al régimen especial del Recargo de equivalencia no será obligatoria la expedición de facturas ni de otros documentos sustitutivos.

b) Las facturas podrán ser sustituidas por talonarios de vales numerados o, en su defecto, tickets expedidos por máquinas registradoras en las ventas al por menor, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de los productos entregados.

Se consideran, a estos efectos, ventas al por menor, las entregas de bienes muebles o semovientes cuando el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional sino como consumidor final;

Considerando que, de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido no están sujetos al Impuesto citado los envíos de productos elaborados desde la fábrica al despacho de venta al público y, en consecuencia, no resulta procedente documentar mediante facturas las indicadas operaciones,

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de La Coruña:

Primero.—Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar facturas por las operaciones que realicen y a conservar copia o matriz de las mismas.

El indicado deber será siempre exigible cuando los destinatarios de las operaciones gravadas tengan la condición de empresarios o profesionales y actúen en su condición de tales.

Segundo.—Tratándose de operaciones realizadas para quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o no actúen en su condición de tales se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.<sup>a</sup>. No será obligatoria la expedición de facturas ni de otros documentos sustitutivos en las ventas al detall sometidas al régimen especial del Recargo de equivalencia.

2.<sup>a</sup>. Las facturas podrán ser sustituidas por talonarios de vales numerados o, en su defecto, tickets expedidos por máquinas registradoras en las demás ventas al por menor, incluso si se realizan por fabricantes o elaboradores de los productos entregados.

Tercero.—No están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los envíos de productos elaborados por el sujeto pasivo desde su fábrica a los puntos de venta al público.

No resulta procedente documentar mediante facturas las indicadas operaciones.

Madrid, 4 de septiembre de 1986.—El Director general, Francisco Javier Eiroa Villanova.

**25135** *RESOLUCION de 4 de septiembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 20 de mayo de 1986, por el que la Confederación Española de Cajas de Ahorros formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.*

Visto el escrito de fecha 20 de mayo de 1986 por el que la Confederación Española de Cajas de Ahorros formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que dicha Confederación es una organización patronal autorizada para formular consultas vinculantes referentes a dicho tributo en virtud de lo preceptuado en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre;

Resultando que diversas Cajas de Ahorros realizan una modalidad de imposición a plazo fijo que tiene una retribución combinada, en efectivo y en especie, siendo la retribución en especie por anticipado en el momento de formalizar la imposición y la retribución en efectivo con abono periódico;

Resultando que en relación con dichas operaciones se suscitan las siguientes dudas interpretativas:

Primero.—Sujeción al Impuesto de la entrega de bienes en especie para pago de intereses realizada por las Cajas de Ahorros.

Segundo.—Si la realización de dichas operaciones constituye una actividad empresarial diferenciada de las de carácter financiero realizadas por dichas Entidades.

Tercero.—Si el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por la adquisición de bienes entregados es deducible y, en su caso, incidencia de la regla de prorrata.

Cuarto.—Determinación de la base imponible de dichas operaciones y de la cuota a repercutir al impositor por este concepto.

Quinto.—Diferencias entre las entregas de dinero y las entregas en especie a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Considerando que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3, número 1, párrafo primero, de la Ley 30/1985, de 2 de agosto («Boletín Oficial del Estado» número 190, del 9), están sujetas al 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;

Considerando que el artículo 18, número 1 de la citada Ley establece en su párrafo primero que en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes;

Considerando que las transmisiones de bienes distintos del dinero efectuados por las Cajas de Ahorros a los impositores en retribución parcial de sus imposiciones a plazo fijo tiene la consideración de entregas de bienes efectuadas a título oneroso en el desarrollo de la actividad empresarial de las Cajas de Ahorros y, en consecuencia, están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido;

Considerando que si bien el artículo 10, apartado tercero, párrafo segundo del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» número 261, del 31), establece que a efectos de lo dispuesto en dicho Reglamento se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional aquéllos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos y que, se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, con arreglo a lo dispuesto en el Decreto 2518/1974, de 9 de agosto, y demás disposiciones complementarias, el mismo precepto reglamentario aclara que no se reputará a estos efectos distinta la actividad accesoria a otra principal que contribuya a su realización, cuando el volumen de operaciones realizado el año precedente en dicho sector de actividad no excediera del 5 por 100 de la principal.

Por consiguiente, la actividad de entregas de bienes en especie realizada por las Cajas de Ahorros no se reputará distinta de la actividad financiera principal llevada a cabo por dichas Cajas cuando el volumen de operaciones realizado el año precedente en dicho sector de actividad no excediera del 5 por 100 del de la principal financiera durante el mismo año;

Considerando que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 59 del Reglamento citado las Cajas de Ahorros podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas como consecuencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio peninsular español y las islas Baleares las que hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de los bienes adquiridos para ser entregados a los impositores en retribución de las imposiciones a plazo fijo por ellos efectuadas, siempre que concurren los demás requisitos y con arreglo al procedimiento previsto en el título IV del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido;

Considerando que en el caso de que la actividad de entregas de bienes a los impositores no constituya una actividad separada de la actividad financiera llevada a cabo por las Cajas de Ahorros, y, aún no concurriendo dicha circunstancia, cuando así se autorice por la Administración, procederá aplicarse un régimen de deducción común a las actividades financiera y a la accesoria de entregas de bienes a impositores, y será de aplicación la regla de prorrata según lo dispuesto en los artículos 68 y siguientes del Reglamento del Impuesto, para efectuar las deducciones del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes;

Considerando que el artículo 25 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que los empresarios y profesionales deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto devengado sobre aquél para quien se realice la operación gravada.

En consecuencia la cuota impositiva a repercutir a los impositores adquirentes de bienes en especie será la resultante de aplicar a la base imponible de la operación gravada el tipo tributario correspondiente;

Considerando que el artículo 8, apartado segundo del Reglamento del Impuesto establece que no están sujetas al mismo las entregas de dinero a título de contraprestación o pago, sin que

dicho precepto se aplique a las entregas en especie por el mismo título.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Confederación Española de Cajas de Ahorros:

Primero.—Están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes en especie a sus impositores efectuadas por las Cajas de Ahorros en retribución de las imposiciones a plazo efectuadas en dichas Cajas.

Segundo.—Se considerará como base imponible en dichas operaciones la que se hubiere acordado en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes y en la misma fase del proceso de distribución de los bienes entregados.

Tercero.—La cuota tributaria que las Cajas de Ahorros deben repercutir a sus clientes por la realización de dichas operaciones resultará de aplicar el tipo impositivo correspondiente a la base imponible determinada con arreglo a lo previsto en el apartado segundo anterior.

Cuarto.—No se reputará distinta de la actividad económica financiera principal la de entrega de bienes en especie a los impositores en retribución de imposiciones a plazo fijo, siempre que el volumen total de operaciones realizado el año precedente en dicho sector de actividad no haya excedido del 5 por 100 del de aquélla.

Quinto.—Las Cajas de Ahorros podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas como consecuencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, las soportadas en las adquisiciones de bienes adquiridos para ser entregados a los impositores en retribución de las imposiciones a plazo fijo por ellos efectuadas.

Para la práctica de dichas deducciones deberán aplicar las normas establecidas en el título IV del Reglamento del Impuesto, siendo de aplicación la regla de prorrata cuando de acuerdo con dichas normas resultase procedente.

Sexto.—Están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes, distintos del dinero, efectuadas por los empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional a título de contraprestación o pago de adquisiciones de bienes o servicios por ellos efectuadas.

Madrid, 4 de septiembre de 1986.—El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.

**25136**

*RESOLUCION de 5 de septiembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 17 de junio de 1986, por el que la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Sevilla formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.*

Visto el escrito de fecha 17 de junio de 1986 por el que la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Sevilla formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que la Entidad consultante es una Cámara Oficial autorizada para formular consultas vinculantes relativas a dicho Impuesto al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 28);

Resultando que varias Empresas han creado un economato laboral colectivo en forma de comunidad de bienes que pertenece a todas ellas;

Resultando que dicho economato realiza entregas de bienes al por menor a los trabajadores de las Empresas a las que pertenece mediante un precio inferior al del coste;

Resultando que las diferencias entre los precios de venta a los trabajadores y los costes de adquisición y explotación de los productos vendidos se sufragan por las Empresas a las cuales pertenece el economato laboral colectivo mediante aportaciones trimestrales;

Resultando que la Entidad consultante considera que dichas aportaciones son contraprestación del servicio de economato que la comunidad de bienes presta a los comuneros;

Resultando que se formula consulta sobre la calificación fiscal de las operaciones descritas y la sujeción de las mismas al Impuesto sobre el Valor Añadido;

Considerando que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo tercero, número 1, de la Ley 30/1985, de 2 de agosto («Boletín Oficial del Estado» número 190, del 9), están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por Empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional;

Considerando que a tenor de lo preceptuado en el artículo 15, número 2, de la citada Ley tiene la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades que, careciendo de personalidad jurídica constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición;

Considerando que en virtud de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, el Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados;

Considerando que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos noveno y undécimo del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» número 261, del 31), en el supuesto de hecho que se describe en el escrito de consulta solamente se realizan por el economato laboral colectivo una de las modalidades de hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido: Entregas de bienes a los trabajadores de las Empresas partícipes, sin que pueda interpretarse que dicho economato preste servicios a las Empresas copropietarias del mismo;

Considerando que en el caso de que se entendiese, como pretende la Entidad consultante, que la comunidad de bienes prestase servicios a las Empresas a las cuales pertenece, dichos servicios estarían sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido al no ser de aplicación en este caso lo dispuesto en el artículo octavo, apartado décimo, del Reglamento del citado tributo, que declara no sujetas al mismo las prestaciones de servicios a título gratuito que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o Convenios Colectivos, toda vez que la obligación de establecer economatos laborales colectivos no afecta a la comunidad de bienes, sujeto pasivo del Impuesto;

Considerando que, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 29, número 1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, la base imponible de dicho tributo está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, y que, en consecuencia debe comprender no sólo el precio pagado por los trabajadores por los bienes entregados, sino también las aportaciones efectuadas por las Empresas a las cuales pertenece el economato;

Considerando que según lo establecido en el artículo 31, números 3 y 5 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando, existiendo vinculación entre las partes que intervengan en las operaciones sujetas al Impuesto se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, la base imponible no podrá ser inferior al precio de adquisición de los bienes entregados o, en su caso, a la base imponible que hubiera prevalecido para la liquidación del Impuesto a la importación de los mismos.

Tratándose de bienes sometidos a procesos de elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo transmitente o por su cuenta, la base imponible no podrá ser inferior al coste, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de los bienes entregados, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad;

Considerando que existe una evidente vinculación entre los economatos laborales colectivos, las Empresas a que pertenecen y los trabajadores de las mismas,

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Sevilla:

Primero.—La base imponible de las entregas de bienes realizadas por los economatos laborales colectivos a los trabajadores de las Empresas partícipes estará constituida por el importe total de la contraprestación de las mismas procedentes de los trabajadores que adquieran los productos entregados y de las Empresas a las cuales pertenezca el economato.

Forman parte de dicha base imponible las cantidades que periódicamente reciba el Economato laboral colectivo de las Empresas que lo han constituido.

Segundo.—Cuando para la realización de dichas entregas se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, la base imponible no podrá ser inferior al precio de adquisición de los bienes entregados o, en su caso, a la que hubiera prevalecido para la liquidación del Impuesto a la importación de los mismos.

Tratándose de bienes sometidos a procesos de elaboración o transformación por el propio transmitente o por su cuenta, se considerará base imponible el coste, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de los bienes entregados, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

Madrid, 5 de septiembre de 1986.—El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.