

**29442** RESOLUCION de 23 de octubre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa a la consulta formulada con fecha 30 de junio de 1986 por la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Córdoba, en virtud de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.

Visto el escrito por el que la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Córdoba formula consulta vinculante en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, al amparo de lo establecido en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986 («Boletín Oficial del Estado» del 28);

Resultando que la citada Cámara Oficial es un Organismo autorizado para formular consultas vinculantes relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo dispuesto en dicho precepto legal;

Resultando que las Cooperativas de segundo grado agrupan a Cooperativas olivícolas de primer grado, cuyos socios cooperativistas son, frecuentemente, agricultores sometidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca;

Resultando que se formula consulta sobre los siguientes extremos relativos al citado Impuesto:

1.º Si pueden acogerse al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca los socios de una Cooperativa olivícola que entreguen el fruto en estado natural a la Cooperativa para que ésta obtenga y comercialice el aceite obtenido.

2.º Determinación del momento en que las Cooperativas deben hacer efectivo el reintegro de las compensaciones correspondientes al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

3.º Procedencia de que las Cooperativas efectúen a sus cooperativistas el reintegro de las compensaciones correspondientes a dicho régimen especial por los productos agrícolas que, habiendo sido puestos en posesión de dichas Cooperativas durante 1985, no hubiesen sido transmitidos por las mismas antes del día 1 de enero de 1986 y, en consecuencia, formasen parte de las existencias de dichas Cooperativas en dicha fecha.

4.º Devengo del Impuesto en las operaciones realizadas por las Cooperativas.

Considerando que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1.º, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» del 31), no podrán acogerse al régimen de la agricultura, ganadería y pesca, por ninguna de sus actividades económicas quienes, por sí mismos o por mediación de terceras personas, sometan total o parcialmente los productos que obtengan en sus explotaciones a procesos de transformación, elaboración o manufactura de carácter industrial.

No obstante, se entenderán transformados por los agricultores los productos entregados a Cooperativas para ser sometidos a procesos de transformación y, posteriormente, vendidos a terceros por dichas Cooperativas;

Considerando que, según el artículo 113, número 2, del citado Reglamento, el reintegro de las compensaciones a los agricultores se efectuará, en todo caso, en el momento de realizarse la entrega de los productos agrícolas, forestales, ganaderos o pesqueros, cualquiera que sea el día fijado para el pago del precio que le sirve de base, mediante la suscripción de un recibo que el adquirente deberá expedir por duplicado, facilitando copia.

No obstante, podrá demorarse el pago efectivo de las compensaciones mediando acuerdo entre los interesados;

Considerando que, de acuerdo con el artículo 9.º, número 2, apartado 5.º, del citado Reglamento, constituyen entregas de bienes las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto, en el desarrollo de su actividad empresarial, a las Sociedades de las que formen parte, incluidas las Cooperativas agrícolas;

Considerando que el artículo 23, número 1, apartado 1.º, del Reglamento del Impuesto dispone que en las entregas de bienes el tributo citado se devengará cuando los mismos se pongan en poder y posesión del adquirente, salvo los casos en que, como dispone el número 2 del citado artículo, se realicen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, en que el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos;

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Córdoba:

Primero.—Podrán acogerse al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca los titulares de explotaciones agrícolas en quienes concurren los requisitos señalados en el capítulo III, título V, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque sean socios de Cooperativas y entreguen a las mismas los productos

naturales que obtengan para que las Cooperativas transformen dichos productos naturales recibidos y los entreguen en nombre propio a terceros después de haberlos transformado.

Segundo.—Los agricultores que sean socios de Cooperativas estén acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, tendrán derecho a percibir compensaciones a tanto alzado por las entregas de productos naturales que efectúen a dichas Cooperativas, siempre que concurren los requisitos establecidos en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tercero.—El reintegro de las compensaciones se efectuará en todo caso en el momento en que los productos agrícolas se pongan a disposición de las Cooperativas, cualquiera que sea el día fijado para el pago del precio que le sirve de base.

No obstante, podrán demorarse el pago efectivo de las compensaciones mediante acuerdo entre los interesados.

Cuarto.—Los agricultores que sean socios de Cooperativas tendrán derecho a percibir compensaciones a tanto alzado en relación con los productos que hubiesen sido puestos a disposición de las Cooperativas con anterioridad al día 1 de enero de 1986.

Quinto.—El Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las entregas de bienes efectuadas por las Cooperativas se devengará cuando los bienes entregados se pongan en poder y posesión del adquirente, sin que proceda demorar dicho devengo hasta el momento del cobro del precio, cuando la percepción de la contraprestación sea posterior al de la puesta a disposición del adquirente de dichos bienes.

No obstante, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados, anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Madrid, 23 de octubre de 1986.—El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.

**29443** RESOLUCION de 23 de octubre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 20 de junio de 1986 por el que la Federación Nacional de Empresas de Instrumentación Científica, Médica, Técnica y Dental (FENIN) formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, al amparo del artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.

Visto el escrito de fecha 20 de junio de 1986 por el que la Federación Nacional de Empresas de Instrumentación Científica, Médica, Técnica y Dental formula consulta vinculante en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que dicha Federación es una organización patronal autorizada para formular consultas vinculantes referentes al Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 28);

Resultando que se consulta el tipo tributario del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas e importaciones de los denominados «profilácticos» destinados a prevenir enfermedades transmisibles por contacto sexual y a la regulación preventiva de la fertilidad, y de las medias elásticas terapéuticas;

Considerando que, conforme a lo establecido en el artículo 56 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» del 31), el Impuesto se exigirá al tipo del 12 por 100, salvo lo dispuesto en los artículos siguientes;

Considerando que, de acuerdo con el artículo 57, número 1, apartado quinto, del mismo Reglamento, será de aplicación el tipo impositivo del 6 por 100 a las entregas o importaciones de material sanitario;

Considerando que en el mismo precepto se define el material sanitario como los artículos, aparatos e instrumental que por su naturaleza y función se destinen a usos medicinales, es decir, que tengan por objeto prevenir, diagnosticar, tratar, curar o aliviar las enfermedades o dolencias del hombre y de los animales;

Considerando que, por consiguiente, será de aplicación el tipo impositivo del 6 por 100 a las entregas e importaciones de los siguientes artículos o productos:

1.º Los que exclusivamente puedan ser utilizados como medicamentos o material sanitario.

2.º Los que ordinariamente se utilicen como medicamentos o material sanitario, aunque sean susceptibles de destinarse a otros usos, siempre que se adquieran por oficinas de farmacia, establecimientos de hospitalización o asistencia sanitaria u otras Entidades que lleven a cabo actividades sanitarias cuya realización requiera la utilización de los citados artículos o productos;

Considerando que, según manifiesta la Dirección General de Farmacia y Productos Sanitarios, en su informe de 17 de octubre del año 1986, el objetivo de la utilización de los denominados «profilácticos» es conseguir, en forma preventiva, la regulación de la fertilidad y que esta finalidad se encuentra recogida entre las propias de un medicamento, por lo que procede la inclusión de dicho producto en el concepto de material sanitario;

Considerando que las medias elásticas terapéuticas son las destinadas a ejercer sobre la pierna una presión exterior que ayude a corregir manifestaciones patológicas de la circulación venosa de las extremidades inferiores, ejerciendo una presión que sustituya al efecto valvular deteriorado;

Considerando que no todas las medias elásticas tienen un carácter terapéutico.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Federación Nacional de Empresas de Instrumentación Científica, Médica, Técnica y Dental:

Será de aplicación el tipo impositivo del 6 por 100 a las entregas e importaciones de los siguientes productos:

1.º Los artículos denominados «profilácticos» destinados a prevenir las enfermedades transmitidas por contacto sexual y a la regulación de la natalidad.

2.º Las medias elásticas terapéuticas que, objetivamente consideradas, estén destinadas a ejercer sobre la pierna una presión externa que ayude a corregir manifestaciones patológicas de la circulación venosa de las extremidades inferiores, ejerciendo una presión que sustituya el efecto valvular deteriorado.

Madrid, 23 de octubre de 1986.-El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.

**29444** RESOLUCION de 24 de octubre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa a la consulta formulada con fecha 30 de junio de 1986 por la Asociación Autónoma de Autoescuelas de Jaén, al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.

Visto el escrito presentado por la Asociación Autónoma de Autoescuelas de Jaén, por el que se formula consulta respecto a la interpretación de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo establecido en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986 («Boletín Oficial del Estado» del 28);

Resultando que la citada Asociación es una Organización patronal;

Resultando que el objeto de la consulta es determinar el tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de automóviles de turismo, nuevos o usados, efectuadas por empresarios o profesionales a las autoescuelas, así como el tipo impositivo aplicable a las entregas realizadas por dichas autoescuelas, cuando el destinatario sea otra autoescuela o un particular;

Resultando que igualmente se solicita aclaración sobre el plazo y forma del ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición de automóviles, locales, terrenos de prácticas, material didáctico, etc.;

Considerando que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 58, número 1, apartado 1.º, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» del 31), se aplicará el tipo impositivo incrementado del 33 por 100 a las entregas, arrendamientos o importaciones de vehículos accionados a motor para circular por carretera, con las excepciones previstas en el citado precepto, entre las cuales no figuran las operaciones referentes a vehículos de turismo adquiridos por las autoescuelas;

Considerando que el artículo 59 del citado Reglamento establece que los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas las que hayan soportado en las adquisiciones e importaciones de bienes y en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el artículo 61, número 3, del Reglamento del Impuesto;

Considerando que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 63 del citado Reglamento, sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que, en el momento en que ejerciten dicho derecho, estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

Son documentos justificativos del derecho a deducir los relacionados en el número 2 del citado artículo, entre los que destacan la

factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio ajustada a lo establecido en el propio Reglamento y en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 30).

En ningún caso procederá la deducción cuando los documentos justificativos del mencionado derecho no se expidan a cargo del sujeto pasivo que ejercite el referido derecho, o no se consigne en el mismo la identificación del destinatario;

Considerando que el artículo 65, número 1, del Reglamento del Impuesto establece que, en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los periodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles devengadas y soportadas en dicho periodo del importe total de las cuotas del Impuesto devengadas por el propio sujeto pasivo durante el mismo periodo de liquidación, como consecuencia de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por él realizadas;

Considerando que, en virtud de lo establecido en el artículo 65, número 3, del citado Reglamento, el derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en la de los sucesivos, siempre que no haya transcurrido el plazo de un año contado a partir del nacimiento del citado derecho.

No obstante, cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser deducido por orden cronológico en las declaraciones-liquidaciones inmediatamente posteriores, en la cuantía máxima posible en cada una de ellas y hasta un plazo de cinco años contados a partir de la fecha de terminación del periodo en que se originó el derecho a deducir, sin perjuicio de la opción por la devolución, en los términos establecidos en el Reglamento del Impuesto;

Considerando que, en virtud de lo dispuesto en los artículos 64, número 1 y 65, número 4, del Reglamento del Impuesto, el derecho a deducir nace en el momento en que se devenguen las cuotas deducibles y que dichas cuotas deducibles se entienden soportadas en el momento en que su titular reciba la correspondiente factura o, en su caso, el documento justificativo del derecho a deducir,

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Asociación Autónoma de Autoescuelas de Jaén:

Primero.-El tipo impositivo aplicable a las entregas de automóviles de turismo, ya sean éstos nuevos o usados, efectuadas a las autoescuelas de conductores, es el incrementado del 33 por 100.

Segundo.-Tributarán igualmente al tipo impositivo del 33 por 100 las entregas de vehículos efectuadas por las autoescuelas de conductores, cualquiera que sea el destinatario de dichas entregas, y con independencia de que las autoescuelas hayan adquirido los vehículos con anterioridad o posteriormente al día 1 de enero de 1986.

Tercero.-Para poder efectuar la deducción de las cuotas soportadas como consecuencia de las adquisiciones de bienes o servicios que les hayan sido prestados, las autoescuelas deberán estar en posesión de las correspondientes facturas o documentos justificativos que cumplan los requisitos establecidos en el Reglamento del Impuesto y en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.

Cuarto.-En las declaraciones-liquidaciones de cada uno de los periodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho periodo, del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo periodo de liquidación en el territorio peninsular español o las islas Baleares, como consecuencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios por ellos realizadas.

Quinto.-El derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en el periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en los sucesivos, siempre que no haya transcurrido el plazo de un año contado a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que su titular reciba la correspondiente factura o, en su caso, el documento justificativo del derecho a deducir.

En los casos a que se refiere el artículo 64, número 2, del Reglamento del Impuesto, las cuotas deducibles se entenderán soportadas en el momento en que nazca el derecho a la deducción.

Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser deducido por orden cronológico en las declaraciones-liquidaciones inmediatamente posteriores en la cuantía máxima posible en cada una de ellas y hasta un plazo de cinco años, contados a partir de la fecha de terminación del periodo en que se originó el derecho a la deducción.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de