

Navegación formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que el citado Consejo Superior está autorizado para formular consultas vinculantes relativas 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 determinados empresarios realizan la actividad empresarial de confección de marcos para cuadros destinados al personal de nacionalidad norteamericana de la Base Naval de Rota;

Resultando que se consulta si las entregas de dichos cuadros al personal de la mencionada Base Naval están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido y si, en su caso, las citadas entregas originan el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado;

Considerando que, en aplicación del artículo 2.º del Real Decreto 669/1986, de 21 de marzo («Boletín Oficial del Estado» de 10 de abril), por el que se precisa el alcance de la sustitución de determinados impuestos por el Impuesto sobre el Valor Añadido en aplicación de Convenios con los Estados Unidos de América, están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en los términos previstos en el artículo 10 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto («Boletín Oficial del Estado» de 9 de agosto), las siguientes operaciones:

«1. Las entregas de mercancías a las Fuerzas de los Estados Unidos de América para los fines que se determinan en el artículo 1.º, número 1, de este Real Decreto cuando la base imponible de cada operación iguale o supere las 100.000 pesetas.

4. Las entregas de provisiones y demás mercancías que en los términos y con las condiciones del artículo 19 del Convenio Complementario Cinco se efectúen a o por las cantinas, economatos, centros sociales y recreativos establecidos en España por las Fuerzas de los Estados Unidos.»

Considerando que en el referido artículo 19 del Convenio Complementario Cinco (Estatuto de las Fuerzas de los Estados Unidos en España), se prescribe que los economatos, cantinas, centros sociales y recreativos establecidos en España por las Fuerzas de los Estados Unidos de América para el uso exclusivo de los miembros de la Fuerza, del elemento civil y de las personas a cargo, estarán exentos de cualquier impuesto o carga español.

Las organizaciones en él enumeradas podrán:

Importar libres de derechos españoles cantidades razonables de provisiones y otras mercancías.

Adquirir provisiones y otras mercancías en el mercado interior español con el beneficio del régimen fiscal previsto en el artículo 11.1 del referido Convenio.

Vender las provisiones y demás mercancías así importadas o adquiridas con exención de cualquier impuesto, derecho o carga español.

Exportar a las Entidades gubernamentales de los Estados Unidos de América, con exención de derechos españoles, las referidas provisiones y demás mercancías;

Considerando que el artículo 3.º del aludido Real Decreto 669/1986, de 21 de marzo, preceptúa que las Fuerzas de los Estados Unidos de América podrán actuar por los siguientes órganos:

- El Grupo Militar Conjunto de los Estados Unidos (JUSMG).
- El Grupo Consultivo de Ayuda Militar (MAAG).
- La XVI Fuerza Aérea (16th Air Force).
- Oficial Encargado de la Construcción (OICC).
- Oficina de Compras de las Fuerzas Armadas (Air Procurement Office).
- Oficina de Enlace de los Astilleros de la Marina de los Estados Unidos (NAVSHIPLO).
- Jefe de Actividades Navales (COMNAVACTS).
- A petición del JUSMG, cualquier órgano que pueda crearse para contribuir a la ejecución del Convenio, previa aprobación del Ministerio de Economía y Hacienda;

Considerando que, según preceptúa el mencionado artículo 2.º del Real Decreto 669/1986, las indicadas operaciones están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos previstos en el artículo 10 de la Ley 30/1985, es decir, de las exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones, las cuales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32, número 3, apartado 1.º, letra c) de la misma Ley, originan el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios recibidos.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por el Consejo Superior de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación de España:

Primero.—Están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de marcos para cuadros a las Fuerzas de los Estados Unidos de América, en las condiciones y con los requisitos establecidos en el Real Decreto 669/1986, de 21 de marzo, en los siguientes supuestos:

1. Si se destinan por las citadas Fuerzas para su uso exclusivo en el cumplimiento de fines oficiales, cuando la base imponible de cada operación iguale o supere las 100.000 pesetas.

2. Si se efectúan a o por los economatos, cantinas, centros sociales y recreativos establecidos en España por las Fuerzas de los Estados Unidos, para uso exclusivo de dichas Fuerzas, del elemento civil o de las personas a su cargo.

Segundo.—Los sujetos pasivos que realicen las operaciones exentas mencionadas en el apartado primero de esta contestación podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas como consecuencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el territorio peninsular español o las islas Baleares las que, devengadas en dichos territorios, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las entregas de marcos plenamente exentas del impuesto en virtud de los Acuerdos con los Estados Unidos de América, o en las demás operaciones que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 61, número 3 del Reglamento del Impuesto, originen el derecho a la deducción.

Las deducciones deberán ajustarse a lo establecido en el título IV del Reglamento del Impuesto.

Tercero.—Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un periodo de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 65 del Reglamento del Impuesto por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación de dicho año.

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

1860

RESOLUCION de 23 de diciembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 26 de junio de 1986, por el que la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Santiago de Compostela 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 26 de junio de 1986 por el que la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Santiago de Compostela 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 («Boletín Oficial del Estado» del 28);

Resultando que la citada entidad está autorizada para formular consultas vinculantes relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en la mencionada Ley;

Resultando que las empresas de transporte de mercancías de carga fraccionada reciben mercancías en una determinada ciudad, las agrupan y posteriormente las envían a los puntos de destino;

Resultando que en ocasiones la entrega de las mercancías en los puntos de destino se efectúa por otras empresas distintas de las primeras;

Resultando que los contratos de transporte pueden realizarse a porte pagado si su importe se satisface por el remitente al tiempo de celebrar el contrato o a porte debido si dicho pago ha de realizarse por el destinatario al tiempo de recibir la mercancía;

Resultando que es objeto de consulta la determinación del sujeto pasivo del Impuesto en las operaciones descritas y de la forma de documentar las citadas operaciones;

Considerando que el artículo 3.º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido («Boletín Oficial del Estado» del 9), establece que 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 y las operaciones a ellas asimiladas que se describen en los artículos 6.º, número 3, y 7.º, número 3, de dicha Ley;

Considerando que el artículo 7.º, número 2, apartados 8 y 15, de la mencionada Ley prescribe que tienen la consideración de prestaciones de servicios, entre otras, las siguientes operaciones:

Los transportes.

Las operaciones de mediación y las de agencia y comisión cuando el comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en

nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

Considerando que en virtud de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 31), el Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible;

Considerando que el artículo 15, número 1, apartado 1.º, de la Ley 30/1985, prescribe que son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas que desarrollen actividades empresariales o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto;

Considerando que el artículo 16 de la aludida Ley establece que los referidos sujetos pasivos deberán repercutir el Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo.

La referida repercusión deberá efectuarse mediante factura o documento equivalente;

Considerando que, según ha manifestado en reiteradas resoluciones esta Dirección General, no tienen la consideración de facturas los albaranes ni las cartas de porte;

Considerando que según preceptúa el artículo 67 de la Ley reguladora del Impuesto, los sujetos pasivos que realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto están obligados a expedir y entregar factura por las operaciones realizadas en la forma y con los requisitos establecidos en el Reglamento del Impuesto y en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 30);

Considerando que las operaciones a que se refiere el escrito de consulta pueden instrumentarse jurídicamente de muy diversas formas, lo que determina, según los casos, la distinta configuración de las prestaciones de servicios sujetas al Impuesto en cada caso;

Considerando que, en defecto de un concepto legal preciso, la doctrina más autorizada define el contrato de transporte de cosas como aquel contrato por el que una persona, el porteador, se compromete, mediante un precio, a realizar las operaciones necesarias para trasladar una cosa material de un lugar a otro, bajo su propia custodia;

Considerando que según se indicó anteriormente, en los casos en que sean varias las empresas que concurren a realizar las operaciones de transporte, las citadas operaciones pueden instrumentarse mediante procedimientos jurídicos diversos;

Considerando que una primera modalidad consistiría en la contratación directa de la operación con diversas empresas, cada una de las cuales se compromete a realizar una parte del transporte.

En los casos a que se refiere el párrafo anterior cada una de dichas empresas de transporte devengará el Impuesto sobre el Valor Añadido por el servicio parcial por ella prestado, debiendo emitir la correspondiente factura a cargo de la persona o entidad a la que se preste el servicio;

Considerando que en otra de las posibles modalidades de contratación, la persona que pretende contratar el servicio concierne la totalidad del mismo con una sola empresa y ésta, a su vez, subcontrata parcialmente el servicio actuando en nombre propio con una o varias empresas de transporte.

En este segundo supuesto el primer contratista presta un único servicio a la persona para quien se realice el servicio de transporte, a cuyo cargo debe emitir la correspondiente factura, y los subcontratistas prestan los correspondientes servicios al transportista principal, debiendo asimismo expedir y entregar a dicho transportista las facturas referentes a los servicios que presten;

Considerando que una tercera modalidad de contratación puede instrumentarse si el transportista se obliga únicamente a efectuar el desplazamiento de la mercancía en una fase del recorrido total y a contratar con otro u otros transportistas en nombre y por cuenta del cliente la realización de la parte restante del transporte.

En tales casos, cada una de las empresas transportistas devengará el Impuesto sobre el Valor Añadido por el servicio parcial por ella prestado, quedando obligada a emitir factura a cargo de la persona a quien se preste el servicio;

Considerando que el artículo 373 del Código de Comercio se refiere a una cuarta modalidad de transporte con pluralidad de porteadores, efectuada en virtud de pactos o servicios combinados con diversos porteadores.

En los transportes combinados varias empresas se obligan a efectuar la totalidad del transporte de la mercancía y asumen frente a la otra parte contratante la responsabilidad solidaria de la realización del mismo, si bien cada uno de ellos efectúa únicamente la parte parcial del trayecto que le corresponda;

Considerando que en el transporte combinado el primer porteador asume la obligación de realizar el transporte frente a la persona que lo hubiese contratado, cediendo al porteador sucesivo las relaciones jurídicas activas y pasivas derivadas del contrato original de forma tal que cada porteador asumirá todas las obligaciones

y derechos del que le haya precedido en la conducción de las mercancías transportadas.

En tales casos el primer porteador que actuase en nombre propio prestará el servicio total del transporte a la persona que lo contrate, y los sucesivos porteadores que contraten en idénticas condiciones lo prestarán, por la parte de trayecto restante, al porteador precedente, debiendo emitir cada uno de ellos las correspondientes facturas;

Considerando que, además de las indicadas, existen otras posibles modalidades de configuración de las referidas operaciones de transporte;

Considerando que en virtud de lo dispuesto en el artículo 374 del Código de Comercio los consignatarios que reciban las mercancías transportadas sin reserva ni protesta tienen la obligación de pagar el precio y los gastos de transporte, al manifestar mediante dicho acto su voluntad de acceder al contrato, asumiendo las obligaciones correspondientes, por lo que puede inducirse que, salvo los casos en que resulte otra cosa de los pactos suscritos entre las partes contratantes, en las entregas de mercancías a portes debidos, el consignatario de las mercancías que las reciba es el destinatario de la operación principal de los servicios de transporte.

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

Primero.-En las operaciones de transporte de mercancías de carga fraccionada la configuración de las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido se determinará en cada caso en función de los pactos celebrados entre las partes interesadas o, en su defecto, de los usos mercantiles.

Segundo.-Tendrá la consideración de sujeto pasivo del Impuesto la persona o entidad que preste en cada caso los servicios de transporte definidos según los criterios señalados en el párrafo anterior.

Los mencionados sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquellos para quienes realicen las operaciones gravadas, quedando éstos obligados a soportarlo.

Cuando no resulte con claridad de los contratos suscritos, se considerará que las operaciones gravadas se realizan para quienes, con arreglo a derecho, están obligados frente al sujeto pasivo a efectuar el pago de la contraprestación de las mismas.

Tercero.-En los casos a que se refiere el escrito de consulta, si no resultara lo contrario de los pactos existentes entre las partes, se aplicarán las siguientes reglas:

A) Tratándose de los transportes de carga fraccionada, concertados por la empresa de transportes de la plaza de origen en nombre propio y a portes pagados, se considerará que dicha empresa presta el servicio de transporte al cargador y, a su vez, recibe un servicio parcial de las empresas corresponsales que efectúen las entregas a los consignatarios.

B) En los transportes de carga fraccionada a portes debidos se considerará que la empresa corresponsal que efectúe la entrega actuando en nombre propio presta el servicio principal de transporte al consignatario de las mercancías y, a su vez, recibe un servicio parcial de la empresa de transportes de la plaza de origen.

C) Cuando cualesquiera de las empresas mencionadas actuase frente a los clientes en nombre y por cuenta de las otras, se considerará que los comitentes prestan los servicios de transporte a dichos clientes y los comisionistas prestan sus servicios a los comitentes.

Madrid, 23 de diciembre de 1986.-El Director general, Francisco Javier Eiroa Villanovo.

1861

RESOLUCION de 23 de diciembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 6 de febrero de 1986 por el que la Asociación Provincial de Empresarios Cosecheros-Exportadores de Productos Hortofrutícolas de Almería (COEXPHAL) formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.

Visto el escrito de fecha 6 de febrero de 1986 por el que la Asociación Provincial de Empresarios Cosecheros-Exportadores de Productos Hortofrutícolas de Almería (COEXPHAL) formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Resultando que la citada Asociación está autorizada para formular consultas vinculantes relativas a dicho tributo en virtud de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 16/1985, de 27 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 28);

Resultando que determinadas Asociaciones, que agrupan a Empresas dedicadas al cultivo y exportación de productos hortofru-