

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 portadores, efectuada en virtud de pactos o servicios combinados con diversos portadores.

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 portadores 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-

tícolas, tienen por finalidad primordial la representación, defensa y fomento de los intereses comunes de sus miembros;

Resultando que entre las actividades realizadas por las citadas Asociaciones se incluyen las siguientes:

Organizar actividades de carácter asistencial y otras de finalidad primordial cultural y formativa en beneficio de sus socios.

Negociar, concertar y suscribir los acuerdos o convenios, provinciales, nacionales o internacionales, que afecten o interesen a sus miembros de forma corporativa o comunitaria.

Implantar cuantos servicios puedan resultar de interés para sus asociados.

Formar parte y asistir, en representación de sus asociados, a las reuniones de Comisiones sectoriales para la exportación.

Ser órganos gestores de los cupos de exportación.

Realizar y gestionar, por cuenta de los exportadores, las licencias de exportación.

Asistencia a ferias y exposiciones internacionales en el extranjero.

Realizar misiones comerciales y prospección de mercados en el exterior.

Realizar campañas de promoción en el exterior de los diversos productos de los exportadores.

Cualquier otra actividad lícita autorizada que precise una actuación de conjunto en el sector exportador.

Resultando que entre los recursos propios de la Asociación se citan las cuotas a cargo de los asociados, los productos y rentas de sus bienes, los ingresos que puedan derivarse de la explotación de servicios, publicaciones o actividades de desarrollo;

Resultando que se consulta si las Asociaciones que se describen están exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 15, número 5, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en caso afirmativo, si las cuotas soportadas por la referida Asociación son deducibles.

Considerando que el artículo 13, número 1, apartado 12, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» del 31), dispone que están exentas del mismo las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por Organismos o Entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que, además, no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus Estatutos.

Se entenderán incluidas en el párrafo anterior los Colegios Profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los Organismos o Entidades a que se refiere este apartado.

La exención no alcanzará a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas para terceros o mediante contraprestación distinta de las cotizaciones fijadas en sus Estatutos.

El disfrute de esta exención requerirá el previo reconocimiento del derecho de los sujetos pasivos con arreglo a lo dispuesto en el número 2 de dicho artículo 13.

Considerando que en aplicación de lo prescrito en el citado artículo 13, número 2, el reconocimiento del derecho de los sujetos pasivos a gozar de la exención anteriormente mencionada se efectuará por la Delegación de Hacienda en cuya circunscripción territorial radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo, previa solicitud del interesado y surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha del correspondiente acuerdo.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará, además, condicionada a la concurrencia de los requisitos que, según lo dispuesto en el citado Reglamento, fundamentan la exención.

Considerando que el artículo 15, número 5, del mismo Reglamento preceptúa que están exentas del Impuesto las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gozan de exención conforme al artículo 13 del Reglamento, cuando estén directamente relacionadas con las operaciones siguientes:

1.º Las exportaciones de bienes al extranjero, tanto si tienen carácter definitivo como temporal.

2.º Los envíos de bienes a Canarias, Ceuta o Melilla, igualmente de carácter definitivo o temporal.

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 dichos bienes del territorio peninsular español o islas Baleares habrá de efectuarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de realización del servicio. Dicha circunstancia se

acreditará mediante copia del documento aduanero correspondiente que deberá remitirse por el destinatario de los servicios a quien los preste en los diez días siguientes a la salida.

Transcurridos los plazos indicados anteriormente sin haberse recibido el documento indicado por el sujeto pasivo que preste el servicio deberá éste liquidar el Impuesto que corresponda.

Considerando que el artículo 61, número 3, apartado primero, letras a) y c), del aludido Reglamento preceptúa que las cuotas soportadas serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización, entre otras, de las siguientes operaciones:

«1.º Las efectuadas en el territorio peninsular español e islas Baleares que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas, y no exentas, al Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que gocen de exención en virtud de lo dispuesto en los artículos 15 y 16 de dicho Reglamento.»

Considerando que entre las operaciones que originan el derecho a la deducción no se incluyen las que están exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 13, número 1, apartado 12, de su Reglamento regulador.

Esta Dirección General de Tributos considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Asociación Provincial de Empresarios Cosecheros-Exportadores de Productos Hortofrutícolas de Almería (COEXPHAL):

Primero.—El reconocimiento de las exenciones a que se refiere el artículo 13, número 1, apartado 12, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido sólo podrá efectuarse por la Delegación de Hacienda en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo.

Segundo.—Las cuotas soportadas por Asociaciones sin fines de lucro no serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen la repercusión de las mismas se utilicen en la realización de operaciones que estén exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 13, número 1, apartado 12, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tercero.—Si las citadas Asociaciones prestasen servicios, distintos de los declarados exentos en virtud del precepto antes mencionado, que gozasen de exención en virtud de lo establecido en el artículo 15, número 5, del Reglamento del Impuesto o estuviesen sujetos y no exentos del citado tributo, las cuotas por ellas soportadas serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las operaciones que se describen en el artículo 61, número 3, del Reglamento del Impuesto, siempre que se cumplan las demás circunstancias y requisitos que, a efectos del ejercicio del derecho a la deducción, se establecen en el Reglamento del Impuesto.

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

1862

*RESOLUCION de 23 de diciembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 10 de marzo de 1986, por el que la Confederació de Comerç de Catalunya 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 10 de marzo de 1986, por el que la Confederació de Comerç de Catalunya formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que la citada Confederación es una organización patronal autorizada para formular consultas vinculantes en relación a dicho Impuesto 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 si una Sociedad que realice simultáneamente operaciones de venta al detall y otras al por mayor puede acogerse al régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles por la totalidad de las citadas operaciones;

Resultando que, asimismo, se consulta la determinación de los libros registros que, de acuerdo con las disposiciones vigentes, deben llevar los comerciantes minoristas sometidos al mencionado régimen especial.

Considerando que el artículo 138 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de