

En los casos en que las aeronaves realicen dos escalas consecutivas en el territorio de aplicación del Impuesto con bajada y subida de pasajeros o carga y descarga de mercancías, no se considerará de navegación aérea internacional la parte de vuelo realizada entre las escalas interiores. En consecuencia, las entregas de productos de avituallamiento destinadas a ser consumidas en el trayecto entre dos escalas en el territorio de aplicación del Impuesto no estarán exentas del referido tributo cuando concurren las circunstancias descritas.

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

1937

*RESOLUCION de 23 de diciembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 4 de abril de 1986 por el que la Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) 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 4 de abril de 1986 por el que la Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) 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 relativas al citado tributo 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 las Empresas de Transporte de Mercancías de Carga Fraccionada documentan los envíos de mercancías en documentos denominados «albaranes» que contienen los datos que se indican en el artículo 157 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y además, eventualmente, expiden facturas-resumen donde se relacionan determinados albaranes;

Resultando que se formula consulta sobre la procedencia de establecer series distintas de albaranes que no lleven numeración correlativa sino numeración independiente, y omitir la numeración de las facturas resúmenes en las que se consignan los albaranes que ya estaban previamente numerados;

Considerando que el artículo 156 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» del 31), establece que los empresarios o profesionales, sujetos pasivos del Impuesto, están obligados a expedir y entregar factura por cada una de las operaciones que realicen y a conservar copia o matriz de las mismas, incluso en los casos de autoconsumo.

Deberán ser objeto de facturación la totalidad de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Se exceptúan de la regla anterior, entre otras, las operaciones que autorice el Centro de Gestión y Cooperación Tributaria, en los casos en que los destinatarios de las mismas no pudiesen efectuar la deducción total o parcial de las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición o importación de los bienes o servicios a que se refieran;

Considerando que el artículo 2.º, número 2, del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 31), exceptúa de la obligación de facturación las operaciones que autorice el Centro de Gestión y Cooperación Tributaria en los casos en que los destinatarios de las mismas no exijan la entrega de factura completa para poder efectuar las minoraciones o deducciones en la base o en la cuota de los tributos de los que sean sujetos pasivos;

Considerando que el artículo 157 del Reglamento del Impuesto preceptúa que en toda factura y sus copias o matrices deberá figurar el número y, en su caso, la serie de la misma. La numeración de las facturas será correlativa. Los sujetos pasivos podrán establecer series diferentes, especialmente si disponen de diversos centros de facturación;

Considerando que en virtud de lo prescrito en los artículos 4.º del Real Decreto 2402/1985, y 158 del Reglamento del Impuesto, en las operaciones realizadas para quienes no tengan la condición de sujetos pasivos del Impuesto actuando en su condición de tales, el Centro de Gestión y Cooperación Tributaria podrá autorizar la sustitución de las facturas por talonarios de vales numerados o, en su defecto, tickets expedidos por máquinas registradoras;

Considerando que la factura cumple determinadas funciones que se especifican en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, tales como la de ser instrumentos formales de repercusión del Impuesto, justificativo del derecho a la deducción, que determinan la improcedencia de su sustitución por otros documentos configurados por el ordenamiento jurídico con diferente naturaleza y función;

Considerando que, en particular, las facturas no pueden ser sustituidas por los albaranes justificativos de las entregas de mercaderías, ni por las cartas de porte;

Considerando que según ha manifestado reiteradamente esta Dirección General, entre otras en su Resolución de 22 de febrero de 1986 («Boletín Oficial del Estado» de 21 de marzo), los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido no están obligados a emitir albaranes acreditativos de la puesta a disposición del cliente de las mercancías entregadas.

Los albaranes que, en su caso, pudieran expedir los referidos sujetos pasivos no están sujetos a requisito formal alguno en las normas reguladoras del citado tributo;

Considerando que el artículo 353 del Código de Comercio establece que los títulos legales del contrato entre el cargador y el porteador serán las cartas de porte, por cuyo contenido se decidirán las contestaciones que ocurran sobre su ejecución y cumplimiento, sin admitir más excepciones que las de falsedad y error material en su redacción;

Considerando que a diferencia de lo previsto en relación con la factura por las normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido, el citado precepto del Código de Comercio prescribe que, cumplido el contrato, se devolverá al porteador la carta de porte que hubiese expedido y en virtud del canje de este título por el objeto porteador, se tendrán por canceladas las respectivas obligaciones y acciones, salvo cuando en el mismo acto se hiciesen constar por escrito las reclamaciones que las partes quisieran reservarse;

Considerando que mientras las facturas emitidas a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no son documentos transferibles, el Tribunal Supremo ha puesto de manifiesto, entre otras, en la Sentencia de 26 de marzo de 1928, que las cartas de porte, reguladoras del contrato mercantil de transporte terrestre, constituyen documentos que pueden ser transferidos con arreglo a lo dispuesto en el artículo 347 del Código de Comercio;

Considerando que ni el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, ni el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, autorizan a sustituir la factura que preceptivamente debe ser emitida por el sujeto pasivo que realice las entregas de bienes o prestación de los servicios por un documento contractual emitido por el destinatario de dichas operaciones y suscrito por ambas partes como prueba de pago del precio, fuera de los supuestos excepcionales autorizados por las referidas disposiciones,

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

Primero.-Las Empresas de transporte de mercancías de carga fraccionada están obligada a emitir y entregar a los destinatarios de los servicios facturas completas ajustadas a lo establecido en el artículo 157 del Reglamento del Impuesto y 3.º del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.

Las facturas deberán estar numeradas correlativamente.

No obstante, podrán establecerse series de facturación diferentes. En tal caso la numeración será correlativa en cada serie.

Segundo.-El referido deber no puede entenderse cumplido mediante la emisión de documentos que tienen naturaleza y función diferentes a las facturas, tales como los albaranes de entrega o las cartas de porte.

Tercero.-En las operaciones realizadas para quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando en su condición de tales, el Centro de Gestión y Cooperación Tributaria podrá autorizar que las citadas operaciones no se documenten mediante facturas o, en su caso, que la factura completa sea sustituida por talonarios de vales numerados o tickets expedidos por máquinas registradoras.

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

1938

*RESOLUCION de 27 de diciembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 8 de abril de 1986 por la que la Unión Española de Entidades Aseguradoras y Reaseguradoras (UNESPA) formula consulta vinculante, al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

Visto el escrito de fecha 8 de abril de 1986 por el que la Unión Española de Entidades Aseguradoras y Reaseguradoras (UNESPA) formula consulta vinculante relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que la Entidad consultante es una organización autorizada para formular consultas vinculantes en virtud de lo

dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 25);

Resultando que se consulta si las actividades de promoción y construcción, para su entrega posterior, de un edificio destinado a oficinas y las de seguro constituyen sectores diferenciados de la actividad empresarial de las Entidades aseguradoras que las realicen a efectos de derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la actividad de promoción y construcción;

Considerando que el artículo 4.º, número 4, segunda, de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido («Boletín Oficial del Estado» del 9), establece que se considerarán en todo caso empresarios o profesionales a quienes realicen las actividades de promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título aunque se realicen ocasionalmente;

Considerando que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10, número 1, apartado tercero, letra a), 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), se considerarán sectores diferenciados de la actividad económica del sujeto pasivo, entre otros, aquellos en que las actividades económicas sean distintas según la Clasificación Nacional de Actividades Económicas y los regímenes de deducción difieran en más de 50 puntos porcentuales;

Considerando que si bien el citado precepto reglamentario dispone 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 del de la principal, es evidente que la actividad de promoción de un edificio destinado a oficinas para su venta inmediata, antes de haber sido utilizado por la Entidad promotora, no contribuye directamente a la realización de la actividad aseguradora, por lo que no puede considerarse incluida en la actividad principal por aplicación de dicha norma;

Considerando que, de acuerdo con el artículo 59 del Reglamento del Impuesto, las Entidades aseguradoras podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas en el territorio peninsular español o islas Baleares que hayan soportado por repercusión directa en sus adquisiciones de bienes o en los servicios a ellas prestados en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de operaciones sujetas y no exentas al Impuesto citado y en las demás operaciones determinadas en el artículo 61, número 3, del mencionado Reglamento.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Unión Española de Entidades Aseguradoras y Reaseguradoras (UNESPA):

La actividad de promoción y construcción de edificios para su inmediata venta a terceros antes de ser utilizados por el promotor, efectuada por las Entidades aseguradoras constituirá ordinariamente un sector diferenciado del de la actividad de seguros realizada por dichas Entidades, siempre que los porcentajes de deducción que resultarían aplicables en cada uno de los sectores económicos difiriesen entre sí más de 50 puntos porcentuales.

En consecuencia, si concurriera dicha circunstancia y se cumplieren todos los requisitos establecidos en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en especial, que los edificios construidos se destinen directa y exclusivamente a la venta en virtud de operaciones sujetas y no exentas a dicho Impuesto, las Entidades aseguradoras que realicen las indicadas actividades podrán deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios recibidos en la medida en que los mismos se utilicen para la promoción y construcción de los edificios mencionados.

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

1939

*RESOLUCION de 23 de diciembre de 1986 de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 25 de junio de 1986, por la que la Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio 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 25 de junio de 1986 por el que la Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicios 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 relativas al citado 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 consultan diversas cuestiones referentes al régimen fiscal que a efectos del Impuesto resulta aplicable a las operaciones que, realizadas por las Estaciones de Servicio, tengan por objeto aceites minerales lubricantes y, en particular, si la recepción de dichos aceites y su entrega a los consumidores efectuadas por las Estaciones de Servicio son operaciones de compra y venta en nombre propio o bien ventas en comisión en nombre y por cuenta del Monopolio de Petróleos;

Resultando que se consulta igualmente, si dichas operaciones son susceptibles de quedar sometidas al régimen especial del Recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Considerando que el artículo 4.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), establece que están exentas del 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 9.º, número 1 de dicho Reglamento preceptúa que se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales;

Considerando que según prescribe el artículo 9.º, número 2, apartado noveno de dicho Reglamento, tienen la consideración de entregas las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra;

Considerando que en virtud de lo preceptuado por el artículo 11 del mismo Reglamento, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 9.º de dicho Reglamento, y las operaciones de medición y las de agencia y comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno;

Considerando que el artículo 142 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que el Recargo de equivalencia se aplicará a los comerciantes minoristas que sean personas físicas y comercialicen al por menor artículos o productos no exceptuados de la aplicación de dicho régimen especial;

Considerando que el número 2 del citado artículo 142 dispone que, en ningún caso será de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia en relación, entre otros, a los productos petrolíferos cuya fabricación, importación o venta esté sujeta a los Impuestos Especiales;

Considerando que la Orden de 23 de diciembre de 1985 sobre aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las ventas de productos petrolíferos («Boletín Oficial del Estado» de 28 de diciembre) preceptúa que, en tanto se dé cumplimiento al contenido de la disposición final primera del Real Decreto-ley 5/1985, de 12 de diciembre, se entenderá que el Estado, como titular de la actividad económica constitutiva del objeto del Monopolio de Petróleos, resulta ser el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en base a lo establecido en el artículo 15, 2, de la Ley reguladora de este Impuesto;

Consecuentemente, las importaciones, adquisiciones y ventas de los productos petrolíferos comprendidas en el ámbito funcional del Monopolio de Petróleos serán efectuadas por CAMPSA en nombre y por cuenta del Estado español.

Los actuales concesionarios del Monopolio mantendrán su carácter de expendedores de carburantes y combustibles líquidos, efectuando sus operaciones en nombre y por cuenta del Estado;

Considerando que la disposición final primera del Real Decreto-ley 5/1985, de 12 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 13) prescribe que el régimen de adquisición por CAMPSA de los productos petrolíferos de acuerdo con lo señalado en el artículo 2.º entrará en vigor previo acuerdo del Gobierno en tal sentido. Dicho acuerdo deberá ser precedido de la adquisición por CAMPSA, en los términos y condiciones que el Gobierno establezca, de las existencias de productos petrolíferos propiedad del Estado. Hasta que el acuerdo de referencia sea alcanzado, los productos petrolíferos que adquiera el Estado para su distribución a través de CAMPSA serán considerados monopolizados.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta vinculante formulada por la Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio:

Primero.—A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tendrán la consideración de prestaciones de servicios las operaciones de recepción de aceites, lubricantes que las Estaciones de Servicio efectúen en nombre y por cuenta del Estado español.

Los empresarios que presten dichos servicios no estarán sujetos al régimen especial del Recargo de equivalencia por la realización de los mismos.

Segundo.—En el supuesto de que, en virtud de la modificación de las disposiciones vigentes, las Estaciones de Servicio estuviesen