

2094

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 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 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 transportes 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 de las operaciones descritas se originan créditos y débitos recíprocos a favor o a cargo de las diversas Empresas intervinientes en las referidas operaciones;

Resultando que es objeto de consulta la determinación del sujeto pasivo del Impuesto en las operaciones descritas, y si los saldos financieros que mensualmente liquidan cada una de las Empresas de transporte son operaciones sujetas al Impuesto mencionado;

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 de 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 tiene 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 actúa 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 primero, 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, sin que, según ha manifestado reiteradamente esta Dirección General, tengan tal naturaleza los albaranes o 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 2102/1985, 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 en 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 del 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 contestación siguiente a la consulta vinculante formulada por la Confederación Española de Transporte de Mercancías:

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, en 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 aquéllos para quienes realicen las operaciones gravadas, quedando éstos obligados a soportarlo.

Cuando no resulten 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 Villarnovo.

2095 *RESOLUCION de 23 de diciembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 25 de junio de 1986, por el que la Confederación Española de Organizaciones Empresariales 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 Organizaciones Empresariales formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que la citada Confederación es una organización patronal autorizada a formular consultas vinculantes relativas 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 las Compañías aéreas que realizan vuelos regulares suelen concertar los contratos de transporte con los viajeros mediante la emisión de billetes con el formato y a nombre de la Compañía emisora;

Resultando que, en ocasiones, el viajero realiza el vuelo con otra Compañía distinta de la que emitió el billete y que, en tal caso, la Compañía que realizó el vuelo abona a la que emitió el billete una comisión por el servicio de venta de los cupones;

Resultando que es objeto de consulta la determinación de las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, devengo del Impuesto y base imponible en los casos anteriores, y la calificación de las mismas;

Resultando que en las condiciones del contrato que figuran en los billetes emitidos por Compañías nacionales figura ordinariamente una cláusula de estilo indicando que la Compañía que emite un billete para el transporte por las líneas de otro transportista actúa sólo como agente de éste;

Considerando que en virtud de lo establecido en el artículo 3.º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto («Boletín Oficial del Estado» del 9), reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, están sujetas al Impuesto 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, según dispone expresamente el artículo 7.º, número 2, apartados 8.º y 15, se consideran prestaciones de servicios las de transporte y las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno.

Cuando dicho agente o comisionista actúe en nombre propio se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios;

Considerando que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 14 de dicha Ley, en las prestaciones de servicios el Impuesto se devengará cuando dichos servicios se presten.

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 por los importes efectivamente percibidos;

Considerando que el artículo 17, número 1, de la misma Ley prescribe que la base del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo;

Considerando que el artículo 18, número 8, de la citada Ley preceptúa que en las prestaciones de servicios realizadas por cuenta

de terceros, cuando quien preste los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comitente y el comisionista estará constituida por la contraprestación del servicio convenido por el comisionista menos el importe de la comisión;

Considerando que el artículo 30, número 4, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» del 31), preceptúa que en los casos en que el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando las reglas de la lógica, sin perjuicio de su rectificación posterior cuando dicho importe fuese conocido.

Esta Dirección General de Tributos considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Confederación Española de Organizaciones Empresariales:

Primero.—Están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de transporte prestados por las Compañías de navegación aérea y los de mediación o agencia que presten los comisionistas que expidan los billetes contratando en nombre y por cuenta de terceros.

En los casos en que los comisionistas o agentes contraten en nombre propio con el viajero, se entenderá que han recibido y prestado por sí mismos los correspondientes servicios de transporte.

La circunstancia de si los comisionistas o agentes contratan en nombre propio o en nombre y por cuenta del cliente es una cuestión de hecho que puede probarse en cada caso por los medios admisibles en derecho.

En el supuesto de que en las condiciones del contrato se haga constar que el transportista que emite un billete para el transporte por líneas de otro transportista actúa sólo como agente de éste, se considerará que el emisor del billete actúa en nombre y por cuenta de la Empresa que realizó efectivamente el transporte.

Segundo.—En las prestaciones de servicios de transporte el Impuesto se devengará cuando el servicio se preste.

No obstante, en las operaciones 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.

Tercero.—La base imponible de las prestaciones de servicios de transporte y de las de agencia o mediación cuando el agente o mediador actúe en nombre y por cuenta ajena estará constituida por el importe total de la contraprestación de los respectivos servicios.

En las prestaciones de servicios de transporte aéreo realizadas por cuenta de terceros, cuando quien preste los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comitente y el comisionista estará constituida por la contraprestación del servicio concertado por el comisionista menos el importe de la comisión.

En los casos en que el importe de la contraprestación no resultase conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando las reglas de la lógica, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe sea conocido.

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

2096 *RESOLUCION de 23 de diciembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 25 de junio de 1986 por el que la Asociación Empresarial de Agencias de Transporte de Mercancías y Carga Fraccionada 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 Asociación Empresarial de Agencias de Transporte de Mercancías y Carga Fraccionada 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 los contratos de transporte pueden realizarse a porte pagado, si su importe se satisface por el remitente al tiempo de celebrarse el contrato, o a porte debido, si dicho pago ha de realizarse por el destinatario al tiempo de recibir la mercancía;

Resultando que se consulta la forma de documentar las mencionadas operaciones y, en particular, si en las correspondientes