

interpretar el contenido del artículo 49 del Reglamento del impuesto, de forma que, atendiendo a criterios razonables y de buena lógica, resulte posible su aplicación.

En este sentido, la expresión «en la misma proporción establecida para los referidos derechos» contenida en el artículo 49 del Reglamento debe entenderse en un sentido más amplio del que puede deducirse de su literalidad, comprendiéndose en ella, no sólo el mismo porcentaje, sino también la misma cuantía en que se exigen los derechos arancelarios.

Por consiguiente, si los derechos arancelarios se exigen en la cuantía del 3 por 100 del valor del flete, el Impuesto sobre el Valor Añadido debe exigirse también en la cuantía del 3 por 100 del valor del mismo flete;

Considerando que, si de acuerdo con lo expuesto anteriormente, la cuantía a ingresar en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido representa un porcentaje o proporción determinada de la cuota correspondiente a la importación a consumo, debe entenderse, asimismo, que en su cálculo se comprenden todos los elementos integrantes de la base imponible y, entre ellos, los derechos arancelarios, por lo que, para determinar esa base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, no procederá añadir al importe del flete los derechos arancelarios ni gasto accesorio alguno, ya que, como se indica, la citada cuantía (3 por 100 del valor del flete) representa, en su total, una parte, proporción o porcentaje de la que corresponde a la importación a consumo de los bienes.

En consecuencia, esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Asociación de Navieros Españoles (ANAVE):

Las autorizaciones a buques extranjeros para realizar navegación de cabotaje nacional se considera, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como importaciones temporales con exención parcial.

En los supuestos a que se refiere el párrafo anterior, deberá ingresarse, en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido, una parte de la cuota que correspondería a la importación a consumo de los mencionados buques, representada por la cuantía que resulte de aplicar el 3 por 100 al valor del flete correspondiente al transporte de las mercancías.

Madrid, 22 de diciembre de 1986.—El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.

2591

*RESOLUCION de 22 de diciembre de 1986, de la Dirección General de Tributos relativa al escrito de fecha 14 de mayo de 1986, por el que la Asociación de Armadores de Buques de Pesca al Fresco de El Puerto de Santa María 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 14 de mayo de 1986 por el que la Asociación de Armadores de Buques de Pesca al Fresco de El Puerto de Santa María formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que la mencionada Asociación de Armadores está autorizada para formular consultas vinculantes a la Administración tributaria, 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 están sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados las transmisiones de buques y las aportaciones de los mismos a Sociedades, en el supuesto de que dichas operaciones estén sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido;

Considerando que, de conformidad con el artículo 4, número 1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» del 31), están sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como las entregas de bienes realizadas sin contraprestación y calificadas como autoconsumo de bienes, de acuerdo con el artículo 10 del mismo Reglamento;

Considerando que, según el artículo 9, número 1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, y que, según el número 2, apartado 5.º del mismo precepto, tienen la consideración de entregas de bienes las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a Sociedades o comunidades de bienes, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los

conceptos «actos jurídicos documentados» y «operaciones societarias» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Consecuentemente, las transmisiones del poder de disposición de los buques, así como las aportaciones de los mismos a Sociedades o comunidades de bienes, cuando se realicen por empresarios o profesionales en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales constituyen, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, entregas de bienes sujetas a dicho Impuesto;

Considerando que, según el artículo 16, número 1 del citado Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, están exentas de dicho Impuesto las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento de los buques afectos esencialmente a la navegación marítima internacional y de los destinados exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera.

La exención no alcanzará a las operaciones indicadas en el párrafo anterior cuando se refieran a los buques de guerra, ni a las embarcaciones deportivas o de recreo;

Considerando que el artículo 4, número 4 del mismo Reglamento dispone que las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles que estén exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por consiguiente, las entregas de buques efectuadas por empresarios profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional que, según los preceptos aludidos, estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque se beneficien de la exención de este Impuesto, no estarán sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, concepto «transmisiones patrimoniales onerosas».

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Asociación de Armadores de Buques de Pesca al Fresco de El Puerto de Santa María:

Primero.—Las entregas de buques afectos esencialmente a la navegación marítima internacional, con excepción de los buques de guerra y de las embarcaciones deportivas y de recreo, así como las entregas de los buques destinados exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera estarán sujetas y exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se efectúen por empresarios o profesionales que actúen en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Entre dichas entregas se comprende las aportaciones de los mencionados buques a Sociedades o comunidades de bienes cuando se cumplan las condiciones indicadas en el párrafo precedente.

Segundo.—Las entregas a que se refiere el número primero anterior no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, estarán sujetas a los conceptos «actos jurídicos documentados» y «operaciones societarias» del Impuesto indicado en el párrafo anterior, cuando así resulte procedente según las normas reguladoras de los mencionados conceptos.

Madrid, 22 de diciembre de 1986.—El Director general, Francisco Javier Eiroa Villarnovo.

2592

*RESOLUCION de 23 de diciembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 14 de mayo de 1986 por el que la Asociación de Armadores de Buques de Pesca al Fresco de El Puerto de Santa María 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 14 de mayo de 1986 por el que la Asociación de Armadores de Buques de Pesca al Fresco de El Puerto de Santa María formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que la citada Asociación está autorizada para formular consultas vinculantes a la Administración tributaria 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 armadores de buques de pesca transbordaban los productos procedentes de sus capturas a contenedores y, posteriormente, los importan en el territorio peninsular español o Baleares;

Resultando que se consulta si las citadas importaciones están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido:

Considerando que el artículo 44 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 importaciones realizadas por las Aduanas marítimas de productos de la pesca, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1.º Que las importaciones se efectúen por los propios armadores de los buques pesqueros y procedan directamente de las capturas realizadas por ellos mismos.

2.º Que tales productos no hayan sido objeto, antes de su importación, de operación alguna de transformación.

Del mencionado precepto resulta:

1.º Que la exención se extiende a las importaciones de bienes que, cumpliendo dichos requisitos, se efectúan por los armadores por Aduanas marítimas, aunque el importador hubiese transbordado previamente las mercancías a un contenedor.

2.º Que en ningún caso están exentas las importaciones de productos de pesca efectuadas por Aduanas distintas de las marítimas.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Asociación de Armadores de Buques de Pesca al Fresco de El Puerto de Santa María:

Primero.—Están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las importaciones de productos de pesca, aunque hubiesen sido transbordadas a contenedores y la operación se hubiese realizado en las islas Canarias o en otros territorios cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que las importaciones se efectúen por las Aduanas marítimas.

2.º Que se realicen directamente por los armadores de los buques pesqueros que hayan efectuado las capturas y procedan directamente de dichas capturas, aunque el transporte hasta la Aduana marítima se hubiese efectuado a bordo de un buque distinto de aquél que hubiese efectuado las capturas aludidas.

3.º Que los productos importados no hayan sido objeto de operación alguna de transformación antes de su importación.

Segundo.—En ningún caso estarán exentas del Impuesto las importaciones de productos de pesca efectuadas por otras Aduanas distintas de las marítimas.

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

**2593**

*RESOLUCION de 23 de diciembre de 1986, de la Dirección General de Tributos relativa al escrito de fecha 20 de marzo de 1986, por el que la Confederación de Comercio de Cataluña 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 20 de marzo de 1986 por el que la Confederación de Comercio de Cataluña 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 diversos empresarios efectúan devoluciones a sus proveedores de mercancías recibidas en 1986;

Resultando que se consulta la forma de documentar dichas operaciones;

Considerando que el artículo 30, números 2 y 3 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 cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

En tal caso el sujeto pasivo está obligado a expedir y enviar al destinatario de la operación una nueva factura o documento en los que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida.

La disminución de la base imponible a que se refiere dicho precepto estará condicionada a la expedición y envío del documento que rectifique las facturas anteriormente emitidas, en el que se especifique el número y fecha de las facturas rectificadas:

Considerando que el artículo 9.º del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 30) preceptúa que deberán establecerse series especiales de numeración para estas facturas de rectificación;

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Confederación de Comercio de Cataluña:

En los casos en que, con arreglo a derecho o a los usos de comercio, queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas por causa de la devolución de las mercancías recibidas con posterioridad al día 1 de enero de 1986, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

En tales supuestos el sujeto pasivo proveedor está obligado a emitir y enviar al destinatario de la operación una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida.

Deberán establecerse series especiales de numeración para estas facturas de rectificación.

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

**2594**

*RESOLUCION de 23 de diciembre de 1986, de la Dirección General de Tributos relativa al escrito de fecha 12 de mayo de 1986, por el que la Asociación de Comercios y Talleres de Enmarcación y Cuadros 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 12 de mayo de 1986 por el que la Asociación de Comercios y Talleres de Enmarcación y Cuadros formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que la citada Asociación es una organización patronal autorizada para formular consultas vinculantes relativas a dicho 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 la actividad económica de las Empresas encuadradas en la Asociación aludida consiste en la venta al público de láminas, grabados, litografías, estampas y pinturas que no tienen la consideración de obras de arte ni antigüedades, y en la de enmarcar títulos, diplomas, pinturas o grabados por encargo de los clientes;

Resultando que los titulares de los citados establecimientos disponen de un taller donde las molduras se cortan a la medida para formar un marco, o bien encargan dichas labores a talleres pertenecientes a otras Empresas;

Resultando que se formulan las siguientes consultas:

1.º Si la actividad de enmarcar cuadros por cuenta del cliente, en talleres propios o ajenos, es susceptible de incluirse entre las sometidas al régimen especial del recargo de equivalencia.

2.º Si la manipulación que se efectúa en una tienda, consistente en cortar la moldura, que ya viene barnizada, dorada, moteada y preparada, a la medida del cuadro, diploma, etc., que trae el cliente y unirla para obtener un marco puede considerarse como de transformación a efectos de la calificación como comerciante minorista del sujeto que efectúe dichas operaciones.

3.º Si la actividad de venta al por menor de pinturas, dibujos, cuadros, láminas, estampas, grabados y litografías sometida al régimen especial del recargo de equivalencia constituye una actividad económica diferenciada de la fabricación de marcos estándar o por encargo.

Considerando que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 142 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 régimen especial del recargo de equivalencia será de aplicación a los comerciantes minoristas que sean personas físicas y comercialicen al por menor artículos o productos de cualquier naturaleza no exceptuados en el número 2 de dicho artículo;

Considerando que, en virtud de lo establecido en el artículo 135 del citado Reglamento, se consideran comerciantes minoristas, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, los sujetos pasivos en quienes concurren los siguientes requisitos:

1.º Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

No se considerarán comerciantes minoristas, en relación con los productos por ellos transformados, quienes hubiesen sometido los productos objeto de su actividad, por sí mismos o por medio de terceros, a alguno de los procesos indicados en el párrafo anterior, sin perjuicio de su consideración de tales respecto de otros productos de análoga o distinta naturaleza que comercialicen en el mismo estado en que los adquirieron.