

ción. el exceso podrá ser deducido por orden cronológico en las declaraciones-liquidaciones inmediatamente posteriores, en la cuantía máxima posible en cada una de ellas y hasta un plazo de cinco años, contados a partir de la fecha de terminación del período en que se originó el derecho a la deducción.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente, en virtud de lo dispuesto en dicho Reglamento, sin que, en tal caso, pueda efectuar su deducción en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

Considerando que el artículo 84, números 2 y 3, del Reglamento del Impuesto preceptúa que los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 65 del Reglamento 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 período de liquidación de dicho año.

El Centro de Gestión y Cooperación Tributaria podrá autorizar el derecho a solicitar la devolución de los saldos a favor del sujeto pasivo existentes al término de cada período de liquidación en relación con sectores o Empresas determinadas que justifiquen la realización de frecuentes entregas exentas, del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 17 del mismo Reglamento relativo a las exenciones en áreas exentas.

Considerando que las operaciones de reparación de buques de pesca no están exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 17 del Reglamento del Impuesto, por lo que los sujetos que las realicen no podrán acogerse al procedimiento especial de devolución previsto en el artículo 84, número 3, del Reglamento citado;

Considerando que el artículo 68 del Reglamento reiteradamente aludido preceptúa que la regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho y que dicha circunstancia no concurre en el supuesto de empresarios dedicados exclusivamente a efectuar reparaciones de buques sujetas y no exentas al Impuesto o bien plenamente exentas del mismo.

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.-Los sujetos pasivos que única y exclusivamente realicen operaciones de reparación de buques plenamente exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido o sujetas y no exentas del mismo, no podrán acogerse al procedimiento de devolución previsto en el artículo 84, número 3, del Reglamento del Impuesto.

Segundo.-La regla de prorrata no será de aplicación en relación con los mencionados sujetos pasivos.

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

2599 *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 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 10 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 Entidad es una organización empresarial 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 se formula consulta sobre la procedencia de presentar inventario de existencias y de bienes de inversión en listados de ordenador, anotando en los modelos 032. A-3 y A-5 únicamente el importe total de dichos listados;

Considerando que de conformidad con lo establecido en los artículos 190 y 193, apartado 1.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), para poder efectuar las deducciones del régimen transitorio de dicho Impuesto relativo a las existencias y a los bienes de inversión, será requisito necesario, en ambos casos, la presentación en la Delegación de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo o, en

su defecto, residencia habitual, establecimiento permanente o sede de su actividad económica, de un inventario físico de las existencias a 31 de diciembre de 1985 y/o de los bienes de inversión a la misma fecha, en las condiciones y con el contenido que en dichos preceptos se indica.

Ambos inventarios deberán presentarse en el plazo de un mes, contado a partir de la fecha de entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Junto con los referidos inventarios deberá formalizarse la correspondiente petición de deducción en la que se refleje el montante total de la misma;

Considerando que la Orden de 20 de diciembre de 1985 («Boletín Oficial del Estado» del 23) aprobó el modelo 032 para las deducciones en el régimen transitorio en el que se incluyen los modelos A-3 y A-5, relativos, respectivamente, a existencias y bienes de inversión;

Considerando que los preceptos citados no impiden la presentación de listados de ordenador ajustados a lo dispuesto en las normas anteriores,

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

Los inventarios de existencias y de bienes de inversión correspondientes a las deducciones en el régimen transitorio del Impuesto sobre el Valor Añadido podrán cumplimentarse mediante listados de ordenador ajustados a lo previsto en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 20 de diciembre de 1985, siempre que en los modelos oficiales se consignen los importes totales resúmenes resultantes de los datos consignados en dichos listados.

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

2600

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 diversas consultas vinculantes 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, los transportes de mercancías en régimen de carga fraccionada se instrumentan mediante sistemas de colaboración entre varios empresarios que reparten los beneficios netos obtenidos en proporciones diversas, según las circunstancias;

Resultando que en tales supuestos la entrega de las mercancías en los puntos de destino se efectúa ordinariamente por otras Empresas distintas de las receptoras;

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 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 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.

La Empresa contratante puede ser incluso una Entidad sin personalidad jurídica de las comprendidas en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto.

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 contrata, 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 Asociación Empresarial de Agencias de Transporte de Mercancías y Carga Fraccionada:

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 aquéllos 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.-Cuando cualesquiera de las Empresas mencionadas actuase frente a los clientes en nombre y por cuenta de otra u 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 Villanova.

2601 RESOLUCIÓN 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 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 se consulta si los empresarios o profesionales que reciban facturas de compra no ajustadas a las condiciones pactadas con sus proveedores pueden rectificarlas por sí mismos, modificando las cuotas impositivas en ellas consignadas, o bien tal rectificación incumbe exclusivamente a los proveedores que las hubiesen emitido;

Considerando que, en virtud de lo dispuesto en los artículos 162 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» del 31) y 9.º del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 30), los sujetos pasivos deberán rectificar las facturas o documentos análogos por ellos emitidos en los supuestos de error, variación de las circunstancias que determinan la contraprestación, la cuantía repercutida o cuando queden sin efecto las operaciones sujetas al Impuesto.