

concierten servicios publicitarios actuando en nombre y por cuenta del cliente o anunciante.

A tales efectos será irrelevante el lugar donde esté establecido o resida dicho cliente o anunciante.

Quinto.-Los servicios publicitarios directamente relacionados con bienes inmuebles (vallas publicitarias y otros análogos) se considerarán prestados en todo caso en el lugar donde radiquen los bienes inmuebles a que se refieran, cualquiera que sea el lugar donde radiquen o residan la Empresa titular del medio publicitario, las Agencias mediadoras de publicidad o el cliente o anunciante.

Sexto.-De la aplicación de las reglas contenidas en los apartados anteriores se deducen los siguientes criterios interpretativos aplicables en los supuestos en que las Agencias de publicidad contraten con los medios servicios de difusión o tarifa publicitaria no relacionados directamente con bienes inmuebles, actuando en nombre propio pero por cuenta del cliente o anunciante y los presten a dichos anunciantes:

Primero.-Están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados por los medios publicitarios a los establecimientos de las Agencias de publicidad situadas en el territorio peninsular español o las islas Baleares, cualquiera que sea el lugar donde estén establecidos el medio publicitario o el cliente o anunciante.

Segundo.-Están sujetos al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas los servicios prestados por los medios publicitarios a los establecimientos de Agencias de publicidad ubicados en Canarias, Ceuta o Melilla, cualquiera que sea el lugar donde estén establecidos el medio publicitario o el cliente o anunciante.

Tercero.-Están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios publicitarios prestados a sus clientes o anunciantes por las Agencias de publicidad que hubiesen contratado dichos servicios con los medios actuando en nombre propio, si dichos anunciantes fuesen empresarios o profesionales que los reciban en su condición de tales y los servicios se presten a establecimientos de los mismos situados en el territorio peninsular español o las islas Baleares.

A tales efectos carece de relevancia el territorio donde estén situados los establecimientos del medio publicitario o de la Agencia de publicidad que hubiese realizado la prestación de los servicios.

Cuarto.-Están sujetos al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas los servicios de difusión o tarifa publicitaria prestados a establecimientos situados en Canarias, Ceuta o Melilla pertenecientes a clientes o anunciantes que hubiesen actuado en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional en la recepción de los mismos, cuando dichos servicios se presten por Agencias de publicidad que hubiesen contratado dichos servicios con los medios publicitarios actuando en nombre propio.

A dichos efectos carece de relevancia el lugar donde estén establecidos tanto el medio publicitario como la Agencia de publicidad.

Quinto.-Están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de difusión o tarifa publicitaria prestados por Agencias de publicidad que hubiesen concertado los contratos para la prestación de los mismos con medios publicitarios actuando en nombre propio, si el establecimiento desde donde se presten dichos servicios estuviera situado en el territorio peninsular español o las islas Baleares y el cliente o anunciante residiese en la Comunidad Económica Europea y recibiese dichos servicios actuando al margen con independencia del ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

A tales efectos carece de relevancia el territorio donde esté situado el establecimiento del medio publicitario.

Sexto.-Están sujetos al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas los servicios de difusión o tarifa publicitaria concertados con los medios publicitarios por Agencias de publicidad que hubiesen actuado en nombre propio, si el establecimiento desde donde la Agencia prestase dichos servicios radicase en Canarias, Ceuta o Melilla y el cliente o anunciante fuese residente en territorio de la Comunidad Económica Europea y concertase dichos servicios al margen o con independencia del ejercicio de cualquier actividad empresarial o profesional.

A efectos de la regla anterior carece de relevancia el lugar donde estén situados los medios publicitarios que hubiesen prestado a la Agencia los correspondientes servicios.

Séptimo.-Los sujetos pasivos establecidos en el territorio peninsular español o las islas Baleares podrán deducir, de las cuotas devengadas como consecuencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el territorio peninsular español o las islas Baleares las correspondientes al mismo concepto impositivo que, devengadas en dichos territorios, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el artículo 61, número 3 de dicho Reglamento, incluidas las operaciones realizadas en Canarias, Ceuta o Melilla que, aun no

estando sujetas al Impuesto, originarian el derecho a la deducción si se hubieran realizado en el territorio peninsular español o las islas Baleares.

Octavo.-Los empresarios establecidos en las islas Canarias que no estén establecidos simultáneamente en el territorio peninsular español o las islas Baleares tendrán derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan satisfecho o, en su caso, les haya sido repercutido en los territorios citados en último lugar con arreglo a lo establecido en los artículos 89 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Noveno.-Los sujetos pasivos del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas no podrán deducir de las cuotas devengadas por dicho concepto impositivo las soportadas por el mismo Impuesto o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Décimo.-Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido no podrán deducir de las cuotas de dicho tributo devengadas como consecuencia de las operaciones que realicen, las del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas que hubiesen soportado.

Undécimo.-La liquidación y recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas se efectuará ordinariamente mediante declaración-liquidación que deberá presentarse en la Delegación de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, cualquiera que sea el lugar de realización del hecho imponible.

Madrid, 22 de diciembre de 1986.-El Director general, Francisco Javier Eiroa Villanovo.

**10203** *RESOLUCION de 27 de febrero de 1987, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 26 de junio de 1986, por el que la Asociación de Consignatarios de Buques de Barcelona formula consulta vinculante en relación con el 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 30 de junio de 1986, por el que la Asociación de Consignatarios de Buques de Barcelona formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que la Entidad consultante es una organización patronal autorizada para formular consultas vinculantes relativas al Impuesto citado, en virtud de lo establecido en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 28);

Resultando que las tripulaciones de buques extranjeros reciben servicios de alojamiento y manutención mientras permanecen en el territorio de aplicación del Impuesto antes de ser repatriadas;

Resultando que dichos servicios son contratados por el consignatario del buque por cuenta del armador extranjero;

Resultando que se consulta si las cuotas soportadas por dichos conceptos por el consignatario son deducibles y, en su caso, repercutibles al Armador residente fuera del territorio de aplicación del Impuesto;

Considerando que el artículo 11 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 a los efectos de este Impuesto tienen la consideración de prestaciones de servicio, entre otros, los servicios de hostelería, restaurante y acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar;

Considerando que el mismo artículo 11 citado, en su número 2, apartado 1.º, dispone que, en particular, se consideran prestaciones de servicios las operaciones de mediación y las de agencia y comisión cuando el agente o 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.

En consecuencia, si el consignatario de un buque extranjero recibiese los servicios de alimentación y alojamiento en tierra de los tripulantes de dicho buque actuando en nombre propio pero por cuenta del armador de la nave, se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los mencionados servicios de hostelería;

Considerando que el artículo 25 del Reglamento del Impuesto prescribe que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo;

Considerando que el artículo 62, número 1, apartado 3.º del mismo Reglamento preceptúa que no podrán ser objeto de deducción las cuotas soportadas por los servicios de hostelería y restaurante, excepto cuando se destinen a ser utilizados o consumidos por los asalariados o por terceras personas mediante contraprestación,

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Asociación de Consignatarios de Buques de Barcelona:

**Primero.**—Están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentos del mismo los servicios de alojamiento y manutención en tierra de las tripulaciones de buques de cualquier naturaleza.

**Segundo.**—Si los consignatarios recibiesen los servicios a que se refiere el punto primero anterior actuando en nombre propio pero por cuenta del armador, se considerará, a efectos del Impuesto, que han recibido y prestado por sí mismos los correspondientes servicios.

**Tercero.**—Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por los servicios de alojamiento y manutención de las tripulaciones recibidos por los consignatarios de buques para ser prestados mediante precio a los armadores por cuya cuenta actúen podrán ser deducidas por los mencionados consignatarios.

**Cuarto.**—Los consignatarios de buques que contraten en nombre propio y por cuenta de los respectivos armadores los servicios de alojamiento y manutención en tierra de las tripulaciones de los buques están obligados a repercutir a dichos armadores las cuotas devengadas por los servicios de hostelería que ellos mismos han prestado a los aludidos armadores, incluso si éstos residiesen fuera del territorio de aplicación del Impuesto. Las cuotas repercutidas por dichos conceptos no podrán ser deducidas por los referidos armadores.

Madrid, 27 de febrero de 1987.—El Director general de Tributos, Miguel Cruz Amorós.

**10204** *RESOLUCION de 27 de marzo de 1987, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 29 de abril de 1986, por el que la «Petita i Mitjana Empresa de Catalunya» (PIMEC) 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 29 de abril de 1986, por el que la «Petita i Mitjana Empresa de Catalunya» (PIMEC) formula consulta vinculante en relación a la interpretación de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que la citada organización patronal está facultada para formular consultas vinculantes, de acuerdo con el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 1986 («Boletín Oficial del Estado» de 28 de diciembre);

Resultando que la consulta se refiere a la interpretación de determinadas normas reglamentarias en relación con las operaciones realizadas por los consignatarios de buques;

Considerando que el artículo 13, número 5, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» de 31 de octubre), declara exentas de dicho Impuesto las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las exportaciones de bienes, quedando dicha exención condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos en el mencionado precepto, entre los cuales se comprende la justificación de la salida de los bienes, que deberá acreditarse mediante copia del correspondiente documento aduanero.

A estos efectos, se admitirán como documentos aduaneros para acreditar la salida de los bienes la declaración de exportación, conocimientos de embarque, manifiestos de carga, sobordos, documentos de tránsito, cuadernos TIR, o cualesquiera otros, intervenidos por la Aduana, en los que resulten claramente identificados los bienes que amparan y que efectivamente se ha realizado la salida de los mismos.

La intervención de la Aduana en las citadas operaciones de salida se justificará mediante diligencia o sello en los documentos en que se hayan formalizado las mismas;

Considerando que la mencionada norma no establece requisito formal alguno con las copias del documento aduanero, ni en particular el de la autenticación de los citados documentos;

Considerando que el artículo 49 del mismo Reglamento determina que están exentas las importaciones de bienes en régimen de importación temporal y que dicha exención estará condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos en dicho precepto y en la legislación aduanera para la concesión del mencionado régimen;

Considerando que entre los aludidos requisitos se indican los siguientes:

**Primero.**—Que los servicios se presten a los empresarios o profesionales importadores de los bienes.

**Segundo.**—Que los servicios prestados estén directamente relacionados con las importaciones

**Tercero.**—Que se cumpla lo dispuesto en la legislación aduanera y, en particular, la autorización por la Aduana de la importación temporal;

Considerando que el artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece las reglas para la determinación de la base imponible de las importaciones de bienes, disponiendo que dicha base estará integrada por el valor en Aduana, los derechos, gravámenes y tributos devengados con ocasión de la importación y los gastos accesorios y complementarios hasta el primer lugar de destino en el territorio peninsular español o islas Baleares;

Considerando que, el primer lugar de destino, según el artículo 54, apartado 2, segundo párrafo, del mismo Reglamento, es el que figura en el documento de transporte al amparo del cual los bienes son introducidos en el territorio peninsular español o islas Baleares y, en su defecto, el primer lugar en que se efectúen las operaciones de desagregación o separación del cargamento en el interior de dichos territorios, es decir, el lugar en que se efectúe la descarga de las mercancías, del medio de transporte que las conduce desde el extranjero, bien para su transbordo a otro medio de transporte, bien para ser introducidas en almacén, o para otros destinos;

Considerando que la llegada al primer lugar de destino sólo puede entenderse producida efectivamente cuando la mercancía haya sido descargada del medio de transporte en dicho lugar y no mientras permanece a bordo de dicho medio, por lo que en la base imponible de la importación se integrarán todos los gastos, de cualquier clase, producidos hasta la descarga inclusive de las mercancías importadas en el lugar de destino de las mismas, y quedarán excluidos los que se produzcan después de dicha descarga;

Considerando que el artículo 45 del mencionado Reglamento declara exentas las prestaciones de servicios distintas de las comprendidas en el artículo 13 del mismo texto legal, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieren, de acuerdo con lo establecido en el artículo 54 de dicho Reglamento, debiendo justificarse la exención mediante copia de la declaración de importación en la que se acredite que la contraprestación de tales servicios se ha incluido en la base imponible determinada para la liquidación del Impuesto correspondiente a la importación de los bienes a que se refieren.

Cuando no se justifique en la forma indicada que determinados servicios se han incluido en la base imponible de la importación, el sujeto pasivo que los haya prestado deberá liquidar el Impuesto correspondiente a los mismos;

Considerando que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 60, número 1, y su referencia al artículo 154, ambos del mencionado Reglamento, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes o servicios sólo podrá ser ejercitado por los sujetos pasivos establecidos en el territorio peninsular español o islas Baleares, en los términos previstos reglamentariamente;

Considerando que, de conformidad con el artículo 62, número 1, apartados 2.º y 3.º, del citado Reglamento, no podrán ser objeto de deducción las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o de viajes, ni por los servicios de hostelería o restaurantes del sujeto pasivo o de su personal;

Considerando que los sujetos pasivos establecidos en la Comunidad Económica Europea, pero fuera del territorio peninsular español o islas Baleares, también podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en el territorio de aplicación de dicho Impuesto, en las condiciones y con los requisitos establecidos en los artículos 88 a 91, ambos inclusive, del Reglamento del citado Impuesto y que, de conformidad con lo previsto en el artículo 90, número 4, de los indicados preceptos, serán aplicables a dichas devoluciones las limitaciones contenidas en el artículo 62 a que se ha hecho referencia en el considerando anterior.

En consecuencia, no podrán ser objeto de devolución las cuotas soportadas por los servicios de desplazamientos, viajes, hostelería y restaurantes prestados a los tripulantes de Compañías extranjeras, aunque dichas Compañías estén establecidas en la Comunidad Económica Europea;

Considerando que, de acuerdo con el artículo 165, número 1, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, toda persona sujeta al Impuesto deberá llevar y conservar un Libro Registro de facturas o documentos análogos expedidos, en el que se anotarán, con la debida separación, las operaciones sujetas al Impuesto, incluidas las exentas y las de autoconsumo.

Por consiguiente también deberán ser registradas las facturas emitidas y correspondientes a operaciones exentas;

Considerando que el artículo 166, número 1, de dicho Reglamento, establece que los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán numerar correlativamente todas las factu-