

No obstante, la actividad de edición de textos puede tener carácter accesorio a la de enseñanza, siempre que el volumen de operaciones de la misma no excediera en un 5 por 100 del de la principal;

Considerando que los porcentajes de deducción de las actividades de enseñanza exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 13, número 1, apartados 9.º y 10, y las de edición de textos, sujetas y no exentas al Impuesto, difieren entre sí en más de 50 puntos;

Considerando que el número 3, del indicado artículo 67 del Reglamento del Impuesto, establece que la Administración podrá discrecionalmente autorizar la aplicación de un régimen de deducción común al conjunto de actividades empresariales y profesionales diferenciadas realizadas por el mismo sujeto pasivo, excepto en los casos en que éste realice operaciones sometidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca o del Recargo de equivalencia;

Considerando que el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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;

Considerando que el artículo 69 del citado Reglamento prescribe que:

1. La regla de prorrata tiene dos modalidades de aplicación: general y especial. Salvo lo dispuesto en los números posteriores de dicho artículo, se aplicará la prorrata general.

2. Los sujetos pasivos podrán optar por aplicar la regla de prorrata mediante escrito presentado ante la Delegación de Hacienda correspondiente a su domicilio fiscal durante el mes de octubre del año inmediatamente anterior a aquel en que deba surtir efectos.

La autorización se entenderá concedida, en defecto de acuerdo expreso de dicha Delegación, cuando hubiese transcurrido un mes a partir de la presentación de la correspondiente solicitud.

3. La Administración tributaria podrá obligar al sujeto pasivo a aplicar la prorrata especial en los siguientes supuestos:

1.º Cuando realice simultáneamente actividades económicas distintas por razón de su objeto.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

2.º Cuando de la aplicación de la prorrata general se deriven distorsiones importantes en orden a la aplicación del Impuesto.

Se entenderá que se derivan distorsiones importantes de la aplicación de la regla de prorrata general cuando el montante global de las cuotas a deducir durante el año anterior a aquel en que se adopte el acuerdo por aplicación de dicha regla sea superior en un 20 por 100 al que resultaría de la regla de prorrata especial.

El acuerdo dictado por la Delegación de Hacienda del domicilio fiscal del sujeto pasivo deberá notificarse al interesado antes del día 1 de diciembre del año precedente a aquel en que deba surtir efectos.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la contestación siguiente a la consulta formulada por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona:

Primero.—A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido la edición de libros de texto constituirá un sector de la actividad empresarial diferenciado del de la enseñanza, salvos los casos en que la venta de los libros editados se efectúe a los propios alumnos y el volumen anual de operaciones realizado en la actividad de edición de libros no excediese del 5 por 100 del de la principal de enseñanza.

Segundo.—Los sujetos pasivos que realicen actividades empresariales o profesionales diferenciadas deberán aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada una de ellas.

No obstante, la Administración podrá autorizar la aplicación de un régimen de deducción común al conjunto de actividades empresariales o profesionales diferenciadas realizadas por el mismo sujeto pasivo, excepto en los casos en que dicho sujeto pasivo realice actividades sometidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

Tercero.—Los sujetos pasivos que, realizando actividades empresariales o profesionales diferenciadas, efectúen conjuntamente en cualquiera de dichos sectores entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones análogas que no habiliten para el ejercicio del citado derecho, deberán aplicar la regla de prorrata para la práctica de las deducciones.

Cuarto.—En los casos en que sea de aplicación la regla de prorrata, los sujetos pasivos deberán aplicarla en su modalidad general, salvo opción por la modalidad especial.

Dicha opción podrá ejercitarse mediante escrito presentado ante la Delegación de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo durante el mes de octubre del año inmediatamente anterior a aquel en que deba surtir efectos.

En el caso de ejercitarse la opción por la prorrata especial ésta surtirá efectos respecto de todas las actividades realizadas por el sujeto pasivo, excepto las incluidas en los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

No obstante, la Administración podrá obligar al sujeto pasivo a aplicar la regla de prorrata especial en los casos determinados reglamentariamente.

Madrid, 31 de marzo de 1987.—El Director general, Miguel Cruz Amorós.

10207 RESOLUCION de 31 de marzo de 1987, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 31 de marzo de 1986 por el que la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Valladolid 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 31 de marzo de 1986 por el que la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Valladolid formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que la citada Cámara Oficial está autorizada para formular consultas vinculantes en relación con dicho tributo 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 consulta tiene por objeto determinar la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en las obras realizadas para las Administraciones Públicas a partir del día 1 de enero de 1986, cuyos contratos hubiesen sido adjudicados durante el año 1985;

Considerando que el artículo 29 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» del 31), dispone que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas;

Considerando que el artículo 16, número 1, párrafo primero, de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido («Boletín Oficial del Estado» de 9 de agosto), establece que los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 15 de la citada Ley, excepto los comprendidos en su número 1, apartado segundo, deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo, siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en dicha Ley y en sus normas reglamentarias, cualesquiera que fuesen las estipulaciones existentes entre ellos;

Considerando que el precepto tiene un contenido normativo similar al del artículo 11 del texto refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, en su redacción dada por Ley 6/1979, de 25 de septiembre («Boletín Oficial del Estado» del 28), según el cual «dos sujetos pasivos por este impuesto deberán repercutir íntegramente el importe del mismo sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo»;

Considerando que la conveniencia de facilitar el proceso de determinación de los gastos públicos evitando dificultades prácticas en orden a la confección de los presupuestos de las Entidades públicas determinó que el Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, aprobado por Real Decreto 2609/1981, de 19 de octubre («Boletín Oficial del Estado» de 5 de noviembre), estableciese en su artículo 11, número 6, reglas primera y segunda, que la inclusión del impuesto en los casos que a continuación se indican se ajustará a las siguientes reglas:

«Primera.—En la contratación de obras mobiliarias o inmobiliarias, arrendamientos, servicios, suministros y adquisiciones de bienes del Estado o de sus Organismos autónomos, de las Comunidades Autónomas, de las Corporaciones Locales, de las Entidades gestoras de la Seguridad Social y de la Mutualidad de Funcionarios de la Administración Civil del Estado se entenderá siempre que los contratistas, arrendadores, vendedores o Empresas de servicios, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, ha incluido dentro de las mismas el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el recargo provincial que, no obstante, deberá

ser repercutidos como partidas independientes en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.

Los correspondientes pliegos de condiciones particulares contendrán la prevención expresa de que, a todos los efectos, se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del impuesto y del recargo.

Segunda.-Los servicios competentes de la Administración deberán incluir, al tiempo de calcular los precios unitarios de los presupuestos referentes a obras, arrendamientos, servicios, suministros y adquisiciones, los impuestos de toda índole que gravan estas operaciones y, en especial, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el recargo provincial.

Asimismo, al establecer las tarifas oficiales de precios, los Organismos administrativos deberán tener en cuenta el importe de los referidos tributos.»

Considerando que el artículo 25 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» del 31), mantiene el mismo criterio normativo de las disposiciones anteriormente citadas al prescribir que:

«En las entregas de bienes y prestaciones de servicios al Estado y sus Organismos autónomos, a las Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y a las Entidades gestoras de la Seguridad Social, se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.

Los correspondientes pliegos de condiciones particulares contendrán la prevención expresa de que, a todos los efectos, se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del impuesto.»

Considerando que, completando los anteriores preceptos reglamentarios, el artículo 1.º del Real Decreto 2444/1985, de 28 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 31), por el que se regula la incidencia contractual de la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido en los contratos gravados por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, establece que «los contratos celebrados por las Administraciones Públicas que se encuentren pendientes de ejecución, en todo o en parte, el día 31 de diciembre de 1985, en cuyos precios de oferta respectivos se hubiese incluido el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y no se haya devengado éste de conformidad con la legislación vigente, se cumplirán abonando al contratista el precio cierto de aquellos contratos incrementado con el Impuesto sobre el Valor Añadido, calculado al tipo correspondiente a la operación gravada.

A estos efectos se considerará por precio cierto el de adjudicación menos el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y su recargo, salvo cuando se trate de operaciones exentas del mencionado tributo, en cuyo caso se entenderá por precio cierto el importe global contratado.

Asimismo el precio de adjudicación ha de entenderse con las modificaciones contractuales que pudieran afectarle, tales como proyectos reformados, revisiones de precios o cualquier otro concepto, como consecuencia de la aplicación de las normas legales existentes al efecto.»

Considerando que, con el fin de aclarar el ámbito de aplicación de los preceptos anteriores y sin ninguna finalidad limitativa, el artículo 4.º del mencionado Real Decreto prescribe que dicha disposición «será de aplicación a los contratos celebrados por las Administraciones Públicas que contengan cláusulas de revisión de precios»;

Considerando que de la interpretación literal, lógica y sistemática de las citadas normas resulta que lo dispuesto en las mismas será de aplicación a toda clase de contratos celebrados por las Administraciones Públicas que se encuentren pendientes de ejecución el día 31 de diciembre de 1985.

En efecto, como pone de relieve el dictamen de la Comisión Permanente de la Junta de Contratación Administrativa de fecha 27 de enero de 1986, «el Real Decreto 2444/1985, de 27 de diciembre, trata de resolver con carácter general la cuestión transitoria que suscita la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido en aquellos contratos gravados por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y esta finalidad no puede considerarse cumplida si se restringe su aplicación a los contratos que contengan cláusula de revisión de precios, por lo que la regla general contenida en su artículo 1.º, sin restricción ni salvedad alguna al respecto, es la que debe ser aplicada respecto de todos los contratos celebrados por las Administraciones Públicas que se

encuentren pendientes de ejecución, en todo o en parte, el día 31 de diciembre de 1985.

Desde el punto de vista sistemático, es decir, en relación con el resto del ordenamiento jurídico, el propio régimen de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, tal como viene recogido en la Ley 30/1985, de 2 de agosto, y Reglamento aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, obligaría a mantener conclusión idéntica a la sustentada, aun en el supuesto de no haberse promulgado el Real Decreto 2444/1985, de 27 de diciembre, puesto que, desaparecido el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y creado en sustitución del mismo el impuesto sobre el Valor Añadido, es este último el único que debe ser aplicado a partir de 1 de enero de 1986, sin que exista posibilidad, a partir de dicha fecha, de aplicar un impuesto inexistente, con lo que la única solución factible dentro de la mecánica de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido es la consagrada en el artículo 1.º del Real Decreto 2444/1985, de 27 de diciembre, es decir, el descuento del importe del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el aplicar sobre la cantidad resultante el Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que la normativa de este último permita establecer diferenciaciones basadas en la existencia o no de cláusulas de revisión de precios.

Finalmente debe indicarse que la interpretación literal del artículo 4.º del Real Decreto 2444/1985, de 27 de diciembre, es decir, el sentido propio de sus palabras, tampoco contradice la tesis sustentada, dado que en el mismo no se establece que será exclusivamente de aplicación a los contratos celebrados por las Administraciones Públicas que contengan cláusulas de revisión de precios, sino que lo único que establece es que el Real Decreto será de aplicación a dichos contratos, con lo que, conjugando el resultado obtenido por el resto de los elementos interpretativos, permite fundadamente sostener que el mencionado artículo 4.º, en relación con el 1.º del Real Decreto contiene una simple aclaración, que quizá pueda estimarse innecesaria, pero que no tiene el alcance de excluir del ámbito de aplicación de su contenido a los contratos en los que, por imperativo legal o por las condiciones contractuales, no exista cláusula de revisión de precios.

En consecuencia, esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Valladolid:

Primero.-La base del Impuesto sobre el Valor Añadido estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo.

Segundo.-A efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones efectuadas como consecuencia de los contratos celebrados por las Administraciones Públicas que se encuentren pendientes de ejecución, en todo o en parte, el día 31 de diciembre de 1985 y en cuyos precios de oferta se hubiese incluido el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y no se hubiese devengado éste de acuerdo con la legislación vigente, se considerará precio cierto de las mismas el de adjudicación menos el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y su recargo provincial.

Tratándose de operaciones exentas del mencionado tributo por referirse a obras de equipamiento comunitario primario o por otras causas, se entenderá por precio cierto el importe total contratado.

Los criterios interpretativos contenidos en los párrafos anteriores serán de aplicación a las operaciones mencionadas, con independencia de la circunstancia de que los respectivos contratos contengan o no cláusulas de revisión de precios.

En todo caso, deberán tomarse en consideración para fijar la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido las modificaciones contractuales que pudieran afectar al precio cierto, tales como proyectos reformados, revisiones de precios o cualquier otro concepto.

Madrid, 31 de marzo de 1987.-El Director general, Miguel Cruz Amorós.

10208 RESOLUCION de 31 de marzo de 1987, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 30 de abril de 1986, por el que la Asociación de la Prensa de Zaragoza, 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 30 de abril de 1986 por el que la Asociación de la Prensa de Zaragoza formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que la referida Asociación es una organización profesional autorizada para formular consultas vinculantes en relación a dicho tributo en virtud de lo dispuesto en el artículo 53