

de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 28);

Resultando que el objeto de la consulta es determinar si están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

- Servicios de colaboración consistentes en artículos, reportajes, entrevistas, crónicas o similares, prestados por periodistas a medios informativos, de forma esporádica y mediante contraprestación.
- Servicios de colaboración indicados anteriormente, realizados por periodistas, de forma habitual.

Los referidos servicios no se prestan en régimen de dependencia derivado de relaciones laborales o administrativas.

Resultando que, asimismo, se consulta sobre el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los servicios de colaboración periodística;

Considerando que el artículo 4.º del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» número 261, del 31), establece que están sujetas a dicho 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, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las Entidades que las realicen;

Considerando que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6.º del Reglamento del impuesto citado, a los efectos de dicho tributo se reputarán empresarios o profesionales las personas que realicen habitualmente y por cuenta propia actividades empresariales o profesionales.

La habitualidad consiste en la realización continuada o, como indica el Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de abril de 1907, en «la práctica ordinaria y frecuente» de entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados a título oneroso y por cuenta propia.

El alto Tribunal, en la sentencia citada, ha puesto de manifiesto que no puede calificarse como habitual «la ejecución aislada de algún acto comercial exigido por las necesidades de la vida».

La reiteración y frecuencia de la realización de las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido se manifiesta de forma diferente según las características y circunstancias de las diversas actividades empresariales o profesionales y la duración de los ciclos de producción o distribución de los bienes.

A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la habitualidad puede consistir en la realización ordinaria y frecuente de operaciones sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido o en la ejecución de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, como sucede, en todo caso, con los arrendamientos de bienes.

Considerando que el artículo 6.º, número 2, del Reglamento del Impuesto preceptúa que la habitualidad podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

Se presumirá la habitualidad, salvo prueba en contrario:

- a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3.º del Código de Comercio.
- b) Cuando para la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 4.º del Reglamento mencionado se exija contribuir por la Licencia Fiscal de actividades comerciales e industriales o de actividades profesionales y artísticas.

Considerando que el artículo 23, número 1, apartado segundo, del referido Reglamento establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido se devengará en las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

De acuerdo con el número 2 del citado artículo 23, 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 del precio por los importes efectivamente percibidos.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Asociación de la Prensa de Zaragoza:

Primero.-Los periodistas de medios informativos que presten con habitualidad, por cuenta propia y mediante contraprestación, los servicios propios de su actividad desarrollan una actividad empresarial o profesional sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segundo.-La habitualidad que determina la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por los periodistas consiste en la realización continuada de las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se entenderá que los periodistas realizan continuamente operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando efectúen ordinaria y frecuentemente prestaciones de servicios de remisión de artículos, realización de reportajes, encuestas, crónicas o, en general, colaboraciones.

En consecuencia, están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los referidos servicios prestados, a medios informativos, por periodistas en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Tercero.-No están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las operaciones realizadas por quienes, actuando al margen o con independencia del ejercicio de una actividad empresarial o profesional, presten algún servicio aislado de los anteriormente mencionados.

Cuarto.-El Impuesto sobre el Valor Añadido se devenga, en las citadas prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, cuando los servicios de colaboración objeto de la consulta originen pagos anticipados a la realización del hecho imponible, el devengo se anticipará al momento del cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente percibidos.

A tales efectos, no es relevante la circunstancia de que existan gastos a cargo del periodista.

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

**10209** RESOLUCION de 31 de marzo de 1987, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 30 de mayo de 1986, por el que la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Arévalo formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, al amparo del artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.

Visto el escrito de fecha 30 de mayo de 1986, por el que la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Arévalo formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que la citada Cámara Oficial está autorizada para formular consultas vinculantes relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido 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 determinadas Cooperativas agrícolas reciben cereales de sus socios y elaboran piensos compuestos que ceden a dichos socios a cambio de otras partidas de cereales y, en su caso, una contraprestación en dinero;

Resultando que se consulta el régimen de tributación de dichas operaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido;

Considerando que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4.º, 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 al citado Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial, o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados miembros o partícipes de las Entidades que las realicen;

Considerando que el artículo 4.º, número 3, del citado Reglamento establece que la sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular;

Considerando que por aplicación de lo prescrito en el artículo 5.º del mismo Reglamento, son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios;

Considerando que de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria («Boletín Oficial del Estado» del 31), el Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o, en su caso, económica del hecho imponible, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados;

Considerando que el artículo 29 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido prescribe que la base imponible del citado tributo estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo;

Considerando que el artículo 31, número 1, del aludido Reglamento del Impuesto establece que en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, en partes que fuesen independientes.

No obstante, si la contraprestación consiste parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere notoriamente superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Arévalo:

En los supuestos en que una Cooperativa reciba cereales de sus socios cooperativistas para la elaboración de piensos compuestos y entregue a dichos socios cooperativistas piensos compuestos, percibiendo además una parte de la contraprestación en metálico, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

Primero.—Las entregas de cereales efectuadas por los socios cooperativistas a la Cooperativa.

La base imponible de dichas entregas será la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización entre partes que fuesen independientes.

En su caso, los socios cooperativistas podrán tributar en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, regulado en los artículos 104 y siguientes del Reglamento del Impuesto, si concurren los requisitos señalados en dichos preceptos y no han renunciado al mismo conforme a lo previsto en el artículo 105.

Segundo.—Las entregas de piensos compuestos efectuadas por la Cooperativa a los socios cooperativistas.

La base imponible de estas operaciones estará constituida por la de las entregas de cereales efectuadas por los socios cooperativistas a la Cooperativa más el importe de la parte dineraria recibida por ésta, siempre que el resultado sea notoriamente superior al valor de mercado del pienso compuesto.

En caso contrario, se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización entre partes que fuesen independientes.

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

**10210** RESOLUCION de 31 de marzo de 1987, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 20 de junio de 1986, por el que la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona 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 junio de 1986, por el que la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona formula consulta vinculante en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido;

Resultando que la citada Cámara Oficial está autorizada a formular consultas vinculantes relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo establecido en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» de 28 de diciembre);

Resultando que determinados comerciantes minoristas de productos alimenticios, sometidos al régimen especial del Recargo de equivalencia, utilizan las partes de menor calidad de los productos adquiridos y los residuos y restos de los mismos en la elaboración de productos precocinados que, posteriormente, comercializan;

Resultando que, en relación con las operaciones realizadas por dichos empresarios, se consultan los siguientes extremos:

1.º Si el sujeto pasivo puede deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Recargo de equivalencia que hubiese incidido sobre el precio de adquisición de las materias primas destinadas a la elaboración de productos precocinados.

2.º Obligaciones formales del sujeto pasivo en cada uno de los sectores diferenciados de actividad.

Considerando que, según lo dispuesto en el artículo 142, 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), el régimen especial del recargo de equivalencia se aplicará a los comerciantes minoristas que sean personas físicas y comercialicen al por menor artículos o productos de cualquier naturaleza no transformados por ellos mismos exceptuados en el número 2 de dicho artículo;

Considerando que el número 3 del citado precepto reglamentario establece que, en el supuesto de que el sujeto pasivo a quien sea

de aplicación el citado régimen especial realizase otras actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, la de comercio minorista sometida a dicho régimen especial tendrá, en todo caso, la consideración de sector diferenciado de la actividad económica a efectos del régimen de deducciones, obligaciones formales, registrales y contables y demás peculiaridades establecidas en relación a este régimen, cualesquiera que sean los porcentajes de deducción aplicables en los demás sectores;

Considerando que el artículo 67 del Reglamento del Impuesto prescribe que los sujetos pasivos que realicen actividades empresariales o profesionales diferenciadas deberán aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada una de ellas.

Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores de actividad diferenciados será de aplicación lo establecido en el artículo 70, número 2, y siguientes del mismo Reglamento para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las adquisiciones de dichos bienes, computando al efecto la totalidad de operaciones empresariales o profesionales del sujeto pasivo.

Para el cálculo del porcentaje a que se refiere el párrafo anterior se considerará que no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia;

Considerando que las normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido no autorizan al sujeto pasivo a efectuar la deducción de las cuotas del recargo de equivalencia que hubiesen soportado en las adquisiciones de bienes por ellos efectuadas;

Considerando que el artículo 137, número 2, del Reglamento mencionado establece que los comerciantes minoristas acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia que realicen simultáneamente actividades económicas en otros sectores de la actividad empresarial o profesional, deberán efectuar por separado, documentándolas en facturas diferentes, las adquisiciones de mercaderías destinadas a cada una de las distintas actividades por ellos realizadas, y anotarlas con la debida separación en el Libro-registro de facturas recibidas;

Considerando que las obligaciones formales exigibles a los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido son las establecidas en el título VI del Reglamento del citado Impuesto y en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 30);

Considerando que, no obstante, los números 1 y 3 del artículo 152 del Reglamento del aludido Impuesto preceptúan que:

1. Las personas físicas que realicen habitualmente operaciones de ventas al por menor estarán obligados a acreditar ante sus proveedores o, en su caso, ante la Aduana, el hecho de estar sometidos o no al régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones o importaciones que realicen.

3. Los referidos comerciantes minoristas tampoco estarán obligados a expedir facturas de venta ni otros documentos sustitutivos correspondientes a las operaciones por ellos realizadas en el caso de que la venta al detall se realice a personas que no tengan la consideración de sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido,

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

Primero.—Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que realicen actividades empresariales o profesionales diferenciadas deberán aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada una de ellas.

Cuando efectúen adquisiciones o importaciones de bienes para su utilización en común en varios sectores de actividad diferenciados, será de aplicación lo establecido en el artículo 70, números 2 y 3, del Reglamento del Impuesto para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de dichos bienes, computando al efecto la totalidad de las operaciones empresariales o profesionales del referido sujeto pasivo.

Para el cálculo del referido porcentaje se considerará que no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial del recargo de equivalencia.

En ningún caso serán deducibles las cuotas del recargo de equivalencia soportadas por el sujeto pasivo.

Segundo.—Los comerciantes minoristas acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia que realicen simultáneamente actividades económicas en otros sectores de la actividad empresarial o profesional, deberán efectuar por separado, documentándolas en facturas diferentes, las adquisiciones de mercaderías destinadas a cada una de las distintas actividades por ellos realizadas, y anotarlas con la debida separación en el Libro-registro de facturas recibidas.

Tercero.—Las obligaciones formales exigibles a los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados