

tante fase de expansión que corresponda a las necesidades formativas y de reinserción laboral.

En este sentido la Armada y el Ejército del Aire, han considerado necesario ampliar la oferta formativa a sus soldados y marineros profesionales con la publicación de nuevos planes de estudios conducentes a la obtención de nuevos títulos de técnico.

En su virtud y conforme a lo dispuesto en la Orden DEF/1446/2003, de 23 de mayo, que modifica la disposición final primera de la Orden DEF/1683/2002, de 27 de junio, sobre aprobación de los planes de estudios de los títulos de técnico,

DISPONGO:

Apartado único. *Aprobación.*

1. Se aprueban los planes de estudios de los nuevos títulos de Técnico de la Armada y del Ejército del Aire que a continuación se relacionan:

- Actividades físico deportivas en el medio natural.
- Electricidad.
- Apoyo al personal.
- Electromecánica de vehículos.
- Instalaciones.
- Cuidados auxiliares de enfermería.
- Mantenimiento básico de aeronaves

2. Los citados planes de estudios se publicarán en el «Boletín Oficial del Ministerio de Defensa» a partir de la publicación de la presente Orden.

Disposición final primera. *Facultades de desarrollo.*

Se autoriza al Subsecretario de Defensa y a los Jefes de los Estados Mayores de la Armada y del Ejército del Aire, en el ámbito de sus respectivas competencias, a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de lo dispuesto en la presente Orden.

Disposición final segunda. *Entrada en vigor.*

La presente Orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 30 de diciembre de 2004.

BONO MARTÍNEZ

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

142 *RESOLUCIÓN 5/2004, de 23 de diciembre, de la Dirección General de Tributos, sobre el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la cesión, efectuada por los productores, fabricantes y distribuidores de bebidas y productos alimenticios a las empresas comercializadoras, de aparatos o instalaciones relacionados con la venta o distribución de dichos productos o bebidas.*

La asimilación que hace el artículo 12 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, de ciertas prestaciones de servicios que se realizan a título gratuito con aquellas otras que se efectúan a

título oneroso ha suscitado diversas dudas en cuanto a su interpretación y alcance.

En particular, estas dudas han versado sobre la aplicación del mencionado precepto legal a la cesión, efectuada por los productores o fabricantes de bebidas y productos alimenticios, así como sus distribuidores, a las empresas comercializadoras, de instalaciones para expender dichas bebidas o productos alimenticios (como grifos o elementos análogos y sistemas automáticos de mezcla) y de instalaciones para la venta (neveras o arcones frigoríficos).

Por todo ello, y al objeto de unificar el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones indicadas, esta Dirección General ha considerado conveniente dictar esta Resolución.

I

El artículo 4.º uno de la Ley 37/1992 establece la sujeción al Impuesto de «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto 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».

Este precepto es transposición al derecho interno del artículo 2.1 de la Directiva del Consejo 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, en adelante Sexta Directiva, conforme al cual están sujetas al Impuesto «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

La cuestión que ha de analizarse en primer lugar en relación con las operaciones que dan lugar a esta Resolución, la cesión efectuada a las empresas comercializadoras de ciertas instalaciones para expender los productos y de instalaciones para la venta, es si dicha cesión ha de considerarse realizada a título oneroso o, por el contrario, debe entenderse efectuada a título gratuito.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el Tribunal en lo sucesivo, los requisitos que pueden conducir a considerar una operación como realizada a título oneroso se pueden sintetizar como sigue:

1.º La operación ha de tener una base contractual, con independencia de que exista un contrato escrito o no. Así se deduce de las sentencias del Tribunal de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, Asunto 102/86, de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetic LTD, Asunto 230/87, de 3 de marzo de 1994, Tolsma, Asunto C-16/93, entre otras.

Este requisito se cumple sin lugar a dudas en las operaciones onerosas típicas en las cuales hay prestación y contraprestación, operaciones que, por su propia naturaleza, quedan sujetas al Impuesto, siempre que se cumpla el resto de los requisitos del hecho imponible.

Un enfoque alternativo para esta cuestión es que la operación se plantee de forma tal que prestación y contraprestación estén vinculadas de manera que la falta de una implique la ausencia de la otra. En este sentido, la jurisprudencia comunitaria permite considerar el conjunto de las operaciones realizadas en estos casos como operaciones efectuadas a título oneroso. Tal es el caso de la situación valorada en la Sentencia de 23 de noviembre de 1988, citada anteriormente.

2.º Debe existir una contraprestación para dicha operación, circunstancia que habrá de valorarse en atención a las siguientes circunstancias:

– Existe contraprestación en aquellos casos en los que la operación es susceptible de medida y, en función de ésta, se cuantifica igualmente la contraprestación; sin embargo, ello no permite excluir que exista contraprestación en otros casos, como puede ser el supuesto de contraprestaciones que únicamente permiten el acceso al servicio de una forma indeterminada o genérica. Así se ha establecido en la Sentencia de 21 de marzo de 2002, recaída en el Asunto C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, relativa a las cuotas de acceso a un club deportivo que no permitían más que el acceso al mismo, que se consideran contraprestación de operaciones efectuadas a título oneroso.

– En operaciones o situaciones complejas, la existencia de una contraprestación ha de determinarse haciendo una comparación de la situación con la que existiría si no se efectuase la operación para la cual se discute la existencia de una contraprestación. Si, para el caso de que falte la operación, también desaparece la hipotética contraprestación, cabrá suponer razonablemente que existirá la relación directa o sinalagmática propia de las operaciones con base contractual.

– La contraprestación de la operación ha de evaluarse en dinero o ser susceptible de evaluación monetaria, circunstancia lógica si se tiene en cuenta que el Impuesto correspondiente a la operación vendrá dado por la multiplicación del tipo impositivo aplicable a la misma por el importe de la base imponible que resulte, que es precisamente coincidente con la contraprestación de las operaciones, previos los ajustes oportunos.

Las cesiones a que se refiere esta Resolución, aunque aparentemente se realicen sin contraprestación, se configuran de forma tal que han de considerarse efectuadas a título oneroso en muchos casos. Este es el supuesto que se produciría cuando la cesión del elemento estuviera condicionada a la realización de otras operaciones, éstas efectuadas indiscutiblemente a título oneroso, y se pudiera establecer algún tipo de proporción entre los elementos cuyo uso se haya cedido y la cantidad de bienes para cuya venta o distribución se haya producido dicha cesión. En este supuesto, habría que considerar que la citada cesión se efectúa a título oneroso, estando su contraprestación comprendida en el precio satisfecho por las bebidas o productos alimenticios adquiridos al fabricante o distribuidor que la hubiera efectuado.

II

La segunda cuestión que ha de analizarse en relación con estas cesiones es su posible carácter accesorio o complementario de aquellas para las que indiscutiblemente se pacta un precio.

En relación con el concepto de accesoriedad, el Tribunal, en su Sentencia de 25 de febrero de 1999, Asunto C-349/96, Card Protection Plan LTD, ha señalado lo siguiente:

«29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de

considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (Sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24).

31. En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de seguro y una prestación de servicio de registro de tarjetas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la Sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46).»

Como se observa, esta Sentencia establece que una prestación debe ser considerada accesorio de otra principal cuando no constituye para su destinatario un fin en sí misma, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la operación principal.

En este sentido, ha de entenderse que, en la mayoría de los casos, la utilización de sistemas de mezcla, máquinas expendedoras, grifos específicos o elementos de frío o de conservación para el correcto mantenimiento y dispensación de las bebidas o productos no son percibidos como servicios independientes por sus destinatarios, sino como el medio para disfrutar en las mejores condiciones del consumo de las citadas bebidas o productos. De esta manera, la cesión de dichos elementos carece de sentido si no es en relación con la venta o distribución de las bebidas o productos alimenticios comercializadas por quienes efectúan la cesión de los mismos. Así ocurre, en particular, cuando los referidos elementos son identificados con los nombres o logotipos de las marcas de dichas bebidas o cuando concurren requisitos o elementos técnicos en los mismos que impiden su utilización en la comercialización de productos distintos.

En consecuencia, no cabe dar a dichas operaciones un tratamiento distinto del correspondiente a las operaciones principales de venta de bebidas o productos alimenticios efectuadas entre los fabricantes o distribuidores de los mismos y sus destinatarios, debiendo entenderse que, en realidad, se ha realizado una única operación: la venta de bebidas o productos alimenticios para cuya distribución se utiliza el elemento cedido. La base imponible del tributo y el tipo impositivo aplicable a la misma serán, por tanto, la contraprestación de la venta de bebidas o productos alimenticios y el correspondiente a dichas bebidas o productos alimenticios en función de su naturaleza, respectivamente.

III

Las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido no son únicamente las realizadas a título oneroso. Los artículos 9 y 12 de la Ley del Impuesto asimilan las operaciones hechas a título gratuito con las realizadas a título oneroso, resultando de dicha asimilación su gravamen.

En lo concerniente a las prestaciones de servicios, la asimilación se realiza por el citado artículo 12, que señala

que «se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios». El mismo precepto dispone que «a efectos de este Impuesto, serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

1.º Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 9, número 1.º de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.

2.º La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.

3.º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo».

Este artículo constituye la transposición al ordenamiento jurídico interno del artículo 6.2 de la Sexta Directiva, que dispone lo siguiente:

«2. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido;

b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

Los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.»

Aun cuando el gravamen de las operaciones realizadas a título gratuito responde al principio de neutralidad o no discriminación, no es menos cierto que, siguiendo con la jurisprudencia del Tribunal, el gravamen de dichas operaciones ha de llevarse a cabo con criterios restrictivos y no de forma generalizada, tal y como ha manifestado el Tribunal en su Sentencia de 25 de mayo de 1993, Asunto C-193/91, *Mohsche*.

Así, del mismo modo que para las operaciones realizadas a título oneroso impera un principio de generalidad en la aplicación del Impuesto, que no encuentra más excepciones que las señaladas de forma expresa en las normas, para las operaciones que se realizan a título gratuito no cabe la aplicación de dicho principio, de manera que su gravamen sólo ha de producirse en los casos en que el incumplimiento del principio de neutralidad sea tal que la normativa vigente obligue a su corrección a través de la extensión del hecho imponible a las operaciones realizadas sin contraprestación.

A estos principios responde la existencia de un requisito que, si bien de forma expresa no se encuentra recogido en el artículo 12 de la Ley del Impuesto, lo cierto es que sí que informa la existencia de otros preceptos y ha sido igualmente reconocido en la doctrina de esta Dirección General: la valoración de la procedencia del gravamen de estas operaciones en atención a la finalidad con la que se realizan.

Este requisito sí que consta en la norma comunitaria, que somete a tributación las citadas operaciones únicamente cuando las mismas se efectúan «para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa». Por tanto, cuando las referidas operaciones, realizadas a título gratuito, se llevan a cabo para servir a los fines propios de la empresa, cabe deducir que las mismas no están sujetas al tributo.

En particular, en la Sentencia de 16 de octubre de 1997, Asunto C-285/95, *Julius Fillibeck Söhne*, el Tribunal excluye del concepto de autoconsumo y, por consiguiente, de su gravamen en el Impuesto, las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito pero que, sin embargo, se realizan por el sujeto pasivo con fines que no son ajenos a su actividad empresarial.

El apartado 29 de esta Sentencia establece que «hay que reconocer que, en circunstancias particulares, las necesidades de la empresa pueden aconsejar que el empresario efectúe por sí mismo el transporte de los trabajadores entre el domicilio y el lugar de trabajo. Por tanto, el hecho de que el empresario sea el único que pueda proporcionar un medio de transporte conveniente o que el lugar de trabajo no sea fijo, sino variable, puede obligar al empresario a efectuar por sí mismo el transporte de sus trabajadores». El párrafo 33 de la misma concluye: «las peculiaridades propias de las empresas de construcción, como las descritas en particular por *Julius Fillibeck Söhne* en el presente asunto, demuestran que el transporte se efectúa con fines que no son ajenos a la empresa».

Ha de señalarse, no obstante, que esta misma sentencia reconoce la posibilidad de que existan prestaciones de servicios a título gratuito que se efectúen con fines ajenos a los de la empresa y, en consecuencia, queden gravadas por el Impuesto.

Esta misma interpretación se reitera por el Tribunal europeo en la Sentencia de 11 de septiembre de 2003, dictada en el Asunto C-155/01, *Cookies World*.

En el supuesto de que, tras analizar la posibilidad de que las operaciones se hubieran realizado a título oneroso o fueran accesorias de otras realizadas a título oneroso, se hubieran descartado las mismas y tuviese que admitirse que la cesión del elemento en cuestión es una operación efectuada a título gratuito, en la medida en que la misma no tenga otra razón de ser que la comercialización de los productos de la empresa que hace la cesión, habría que concluir que se trata de una operación realizada para servir a los fines de la empresa y, en tanto que tal, no quedaría sujeta al tributo en concepto de autoconsumo de servicios.

De la información de que dispone esta Dirección General, en muchos de los supuestos de cesión que dan lugar a esta Resolución, los cesionarios se obligan a no utilizar los elementos cedidos más que en la distribución de los productos comercializados por los citados cedentes. En algunos casos, incluso existen características físicas en los elementos cedidos que hacen imposible esa utilización distinta de la prevista por parte del cedente. En consecuencia, los citados elementos no deben ser utilizados más que para la comercialización o conservación de los productos que distribuye quien efectúa la cesión del elemento en cuestión.

A la misma conclusión ha de llegarse en relación con la cesión de rótulos o elementos publicitarios que se instalan en los establecimientos de los empresarios o profesionales que comercializan los productos y cuya función principal es dar a conocer o publicitar el producto distribuido por quien efectúa la cesión gratuita del citado elemento publicitario.

No habiendo un uso distinto de dichos elementos que el de servir a los fines de la empresa que realiza la cesión, la referida cesión, en el supuesto de que hubiera de ser entendida como elemento distinto de la venta a título oneroso de los productos distribuidos, no es una operación relevante a los efectos del Impuesto. No cabe, por tanto, ni someter dicha operación a tributación ni introducir limitación alguna en el derecho a la deducción derivada de la realización de estas operaciones.

La realización de cualquiera de las operaciones reseñadas, que no se pueden considerar en ningún caso como limitativas del derecho a la deducción, en modo alguno puede perjudicar el nacimiento y ejercicio del citado derecho por parte de las empresas que realicen las menciona-

das cesiones. En consecuencia, este derecho nacerá y se ejercerá en las condiciones que establece con carácter general el Título VIII de la Ley del Impuesto.

IV

De acuerdo con los criterios expuestos en los apartados precedentes, y por referencia a las operaciones en ellos descritas, esta Dirección General entiende que no resulta procedente someter a gravamen en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en concepto de autoconsumo de servicios, las siguientes prestaciones de servicios realizadas por los fabricantes o distribuidores de bebidas para los empresarios que las comercializan:

1.º La cesión de instalaciones para expender bebidas o productos alimenticios, tales como grifos, sistemas de mezcla de los distintos jarabes con gas carbónico y agua, máquinas de «vending» y demás elementos a través de los cuales se ultimán los procesos de producción necesarios para que los productos en cuestión lleguen a los consumidores finales en adecuadas condiciones de consumo.

2.º La cesión de instalaciones o máquinas para la venta, tales como arcones frigoríficos y neveras para la exposición y venta de bebidas, así como, en general, los elementos con los que se conservan los productos o bebidas para que no se deterioren hasta su entrega al cliente final.

3.º La cesión de rótulos o de objetos publicitarios en los que se consigna de forma principal el nombre o marca de la bebida o producto por comercializar.

La realización de cualquiera de las operaciones anteriores, que no se pueden considerar en ningún caso como limitativas del derecho a la deducción, en modo alguno puede perjudicar el nacimiento y ejercicio del citado derecho por parte de las empresas que realicen las citadas cesiones.

Madrid, 23 de diciembre de 2004.—El Director General, José Manuel de Bunes Ibarra.

MINISTERIO DEL INTERIOR

143

ORDEN INT/4326/2004, de 17 de diciembre, por la que se modifican determinados aspectos de la Orden de 24 de febrero de 1994, por la que se aprueban los modelos de licencias, autorizaciones, tarjetas y guías de pertenencia que serán utilizados para documentar las diversas clases de armas.

La Orden del Ministerio del Interior de 24 de febrero de 1994, modificada por la Orden del Ministerio del Interior de 12 de septiembre de 1997, aprobaba los modelos de licencias, autorizaciones, tarjetas y guías de pertenencia, a fin de adaptar los mismos a las nuevas directrices establecidas en el Reglamento de Armas aprobado por Real Decreto 137/1993 de 29 de enero (Boletín Oficial del Estado núm. 55 de 5 de marzo).

En cumplimiento del artículo 105 del Reglamento de Armas y a tenor de lo dispuesto en la Orden Ministerial de 24 de febrero de 1994, existe en la actualidad un modelo de tarjeta de armas, que se complementa con la ficha de titulares de tarjetas de armas, confeccionados por la Dirección General de la Guardia Civil.

El artículo 5 del Real Decreto 1465/1999, de 17 de septiembre, por el que se establecen los criterios de imagen institucional y se regula la producción documental y el material impreso de la Administración General del Estado,

dispone que los impresos que se pongan a disposición de los ciudadanos en las dependencias situadas en el ámbito de una Comunidad Autónoma con lengua cooficial, sean bilingües, en castellano y en la lengua cooficial.

Resulta obligado, pues, establecer que los modelos de tarjetas que serán utilizados para documentar las armas de la 4.ª categoría, contemplada en el artículo 3 del Reglamento de Armas, que vayan a surtir efecto en territorio de una Comunidad Autónoma con lengua cooficial, sean bilingües, en castellano y en la lengua cooficial.

Por lo expuesto, en cumplimiento de lo establecido en la disposición final segunda del Real Decreto 137/1993, de 29 de enero, a propuesta de la Dirección General de la Guardia Civil, previo informe de la Comisión Interministerial Permanente de Armas y Explosivos, dispongo:

Primero.—Se modifica el punto 2 del apartado primero de la Orden de 24 de febrero de 1994, que queda redactado de la forma siguiente:

2. Tarjeta de armas que autoriza y documenta para poder llevar y usar las armas en las condiciones establecidas en el artículo 105 del Reglamento de Armas.

El ejemplar para el titular será un tríptico en el que figuren los datos personales y las armas que posea, cuyo modelo figura en el anexo 1 de esta Orden.

La información necesaria para los organismos afectados y los antecedentes de la concesión se volcarán en una ficha cuyo modelo figura en el anexo 2 de esta Orden.

Estos organismos son los siguientes:

Ayuntamiento.

Intervención de Armas y Explosivos de la demarcación.

Ambos modelos estarán confeccionados en bilingüe, en castellano y en la lengua cooficial.

Segundo.—Se modifica el apartado segundo de la Orden de 24 de febrero de 1994, que queda redactado de la forma siguiente:

«Segundo.—La Dirección General de la Guardia Civil confeccionará los modelos citados en el apartado anterior, determinando sus características técnicas, medidas de seguridad de impresión, la incorporación de los elementos necesarios para su tratamiento informático y, en su caso, la traducción a la lengua oficial de la Comunidad Autónoma en que se expida.»

Disposición transitoria única.—*Utilización de impresos.*

Hasta tanto sean editados los nuevos impresos, se seguirán utilizando los actuales. La Dirección General de la Guardia Civil dictará las instrucciones pertinentes al efecto.

Disposición derogatoria única.—*Derogación normativa.*

A la entrada en vigor de la presente Orden quedarán derogadas todas aquellas disposiciones de rango igual o inferior que se opongan a la presente.

Disposición final primera.—*Desarrollo normativo.*

Se faculta al Director General de la Guardia Civil para adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la presente Orden.

Disposición final segunda.—*Entrada en vigor.*

La presente Orden entrará en vigor al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 17 de diciembre de 2004.

ALONSO SUÁREZ