

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

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 contra prestación 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.