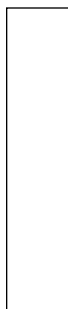


TRIBUTACION	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	N.º 221
--------------------	--	----------------



Trabajo efectuado por:

ALFARO GASCON ORIVE

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

- Declaraciones-Liquidaciones por IVA correspondientes a distintos meses del año 1991.

(Supuesto propuesto en la Escuela de Hacienda Pública para ingreso en el Cuerpo de Inspectores de Finanzas del Estado).



TRIBUTACION	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	N.º 221
		Enunciado

La empresa PETROLEOS PENINSULARES, S.A. (PEPESA), tiene como objeto social el refino de crudos de petróleo en su refinería del norte de la provincia de Burgos, a donde transporta los crudos desde el puerto de Santander a través de un oleoducto. Su sede central se encuentra en Madrid, C/ Serrano, n.º 1, estando desde el año 1986 inscrita en el registro de exportadores. En las fechas que se indican ha realizado las siguientes operaciones:

1.º El 10 de octubre de 1991 adquiere al empresario Sr. Navas unas naves industriales, con una extensión de 15.000 m², situadas en el término municipal de San Sebastián de los Reyes, que va a destinar a almacén de los productos lubricantes con destino en la zona centro. El Sr. Navas adquirió dichas naves el 7 de septiembre de 1986 de la Inmobiliaria Madrileña, S.A. El precio de la transmisión efectuada en 1991 son 150 millones de pesetas. La empresa PEPESA va a realizar obras en la estructura y fachada de las naves, circunstancia que manifiesta en la escritura notarial de transmisión.

La empresa Construcciones Martínez, S.A., de Alcobendas, realiza dichas obras, entre el 15 de octubre y el 20 de noviembre de 1991, remitiéndole la factura por importe de 50 millones el 25 de noviembre de 1991. Se recibe la factura por PEPESA el 27 de noviembre de 1991. En dicha factura se establece un pago de 25 millones el 30 de noviembre de 1991, y los otros 25 millones el 31 de diciembre de 1991.

2.º La empresa PEPESA importa con carácter temporal, por la Aduana de Barajas, un aparato utilizado para detectar crudos de petróleo en el subsuelo, que, siendo arrastrado por determinados terrenos, indica la existencia de crudos. El citado aparato es propiedad de la empresa PETROLEUM COMPANY, con sede en Texas City, USA, la cual lo alquila a PEPESA por un período de 45 días (del 5 de octubre al 20 de noviembre de 1991), percibiendo por dicho alquiler 20 millones de pesetas al iniciarse el mismo. El aparato, clasificado en la partida 8459.00.00.1, tiene un valor en Aduana de 100 millones de pesetas, y le corresponderían unos

derechos de arancel, si la importación fuese definitiva, del 5%. La Aduana exige la reglamentaria garantía de esta importación temporal al iniciarse la misma el 5 de octubre, y el ingreso de los gravámenes correspondientes a la misma el 15 de diciembre de 1991.

3.º Como consecuencia de la utilización del anterior aparato detector, la empresa PEPESA adquiere una finca rústica de 500 Has., por estimar PEPESA la existencia de crudos en el subsuelo, sita en el término municipal de Cabrejas, provincia de Burgos, que le vende el agricultor D. Abilio Pérez Pérez, formalizándose la escritura en la notaría de D. Juan de la Cal, en la calle Espolón, n.º 20 de Burgos, el 25 de noviembre de 1991. En la misma se conviene un precio de 140 millones, pagándose el 50% en el momento de la formalización de la misma, y el 50% restante el 27 de diciembre de 1991.

4.º El 5 de octubre se realiza en la Aduana de Santander una importación de un barco de crudo procedente de AL-KHAWR (QATAR), que le vende la empresa QATAR OIL CO, en condiciones de entrega FOB AL-KHAWR, 23 millones de dólares (1 dólar = 100 ptas.). El transporte se efectúa en un barco de Naviera Cantábrica, la cual percibe por el servicio 86 millones de pesetas. Los gastos de seguro que percibe SEGURMAR son 12.000.000 de pesetas. Los gastos de descarga que percibe la Junta de Obras del Puerto de Santander son 4.000.000 de pesetas, y las comisiones del Agente de Aduanas, TRANSIT, S.A., por el despacho, son de 600.000 pesetas. En el momento de la importación, los crudos de petróleo son libres de derechos de arancel. El ingreso de los gravámenes de esta importación se efectúa el 7 de noviembre de 1991. El Agente de Aduanas factura el 10 de noviembre.

5.º En las proximidades de la refinería, en la provincia de Burgos, la empresa PEPESA tiene, por concesión de 50 años, el aprovechamiento de una presa sobre el río Arlanza para las necesidades de agua de la refinería. Mediante un contrato de 1958, PEPESA y el Ayuntamiento de Paulejas tienen establecido que el citado Ayuntamiento se abastecerá del agua de la presa para el consumo de los habitantes del pueblo. Según el mismo contrato, se establece que PEPESA factura al Ayuntamiento el 15 del mes siguiente, según el consumo del mes anterior, debiendo abonarse el importe dentro de los 10 días siguientes. Según el contrato y revisiones posteriores, el precio está en 10 ptas./m³ y los consumos han sido de 80.000, 70.000 y 68.000 metros cúbicos en los meses de septiembre, octubre y noviembre de 1991.

6.º El 6 de octubre firma con la empresa Petróleos Portugueses, S.A., de Lisboa, un contrato para la adquisición por parte de esta última de 20 millones de litros de aceite lubricante multigrado marca PEPESA, en envases de 5 litros.

PEPESA adquiere los 4 millones de envases de plástico (vacíos) necesarios para la anterior exportación de la empresa Plásticos Españoles de Zaragoza el 21 de octubre de 1991.

En la factura que remite Plásticos Españoles a PEPESA el 2 de noviembre de 1991 figura lo siguiente:

Importe de envases 5 litros a 20 ptas./ud.

4.000.000 a 20	80.000.000
Descuento pronto pago 2%	1.600.000
A pagar	78.400.000

El pago se efectúa el 7 de noviembre de 1991 mediante transferencia bancaria del Banco Central Hispano de Madrid al Banco Zaragozano de Zaragoza. El Banco Central Hispano percibe por efectuar dicha transferencia una comisión de 156.800 pesetas, que carga en la c/c de PEPESA el mismo 7 de noviembre.

La primera exportación se efectúa el 15 de noviembre de 1991, figurando en el DUA de exportación los siguientes datos:

- Exportador: PEPESA.
- Valor de la exportación: 60.000.000 de ptas.
- Condiciones de entrega CIF: Lisboa.
- Plazo de pago: 30 días recepción de la mercancía.

El transporte se efectúa en camiones de la empresa Transportes Castellanos, S.A., de Valladolid, la cual, como se ha dicho, efectúa el transporte el 15 de noviembre de 1991, despachándose la exportación por la Aduana de Fuentes de Oñoro en régimen de Tránsito Comunitario.

La empresa de transporte factura 3.500.000 ptas. por sus servicios el 20 de noviembre de 1991.

Por su parte, el Agente de Aduanas, CEDESA, factura el 22 de noviembre 800.000 pesetas por el despacho de la anterior exportación.

7.º El 7 de octubre de 1991 se efectúa exportación de gasolina, por importe de 2.000.000 de litros y un importe de 60.000.000 de pesetas, para la empresa Nederland Oil CO, que son entregados en condiciones de entrega FOB, Santander. Las condiciones de pago son 30 días fecha de embarque, figurando en el DUA de exportación como exportador PEPESA.

El buque que efectúa el transporte de Santander a Rotterdam es de bandera holandesa, y se le suministran por parte de PEPESA 40.000 litros de fuel para su consumo, por importe de 800.000 pesetas.

Por su parte, la Junta de Obras del Puerto de Santander factura el 10 de octubre por importe de 2.000.000 de pesetas, por los servicios de carga en el buque de la gasolina que es exportada.

8.º Para los servicios de comedor, la empresa PEPESA ha contratado con Alimentos Españoles los servicios de comidas, en lo que se refiere a los empleados de la refinería, a razón de 480 pesetas por cada servicio de comida.

En el mes de octubre se han servido 16.000 comidas, siendo facturadas el 10 de noviembre de 1991. En el mes de noviembre se han servido 15.000 comidas, que son facturadas el 10 de diciembre de 1991.

Por su parte, la empresa PEPESA cobra a sus empleados y trabajadores 38 pesetas por cada comida, cantidad que se abona al entrar al comedor de la empresa.

9.º El 7 de octubre PEPESA, ha entregado a CAMPSA 28.571.428 litros de gasolina a un precio de 35 ptas./litro. La factura se remite a CAMPSA el 15 de octubre. En el citado precio se incluye el Impuesto sobre Hidrocarburos, que es repercutido a CAMPSA y que importa 5 ptas./litro.

El 10 de noviembre se entregan a CAMPSA 9.523.809 del mismo producto y condiciones anteriores. La factura se emite el 15 de noviembre de 1991.

SE PIDE:

Efectuar las declaraciones-liquidaciones de PEPESA, correspondientes a los meses de octubre y noviembre de 1991, sabiendo:

- Que en las cantidades indicadas no se incluyen las cuotas del IVA.
- Que en la declaración de la empresa correspondiente al mes de septiembre de 1991 resultó una cantidad a compensar en el período siguiente por importe de 250 millones de pesetas.

TRIBUTACION	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	N.º 221
		Solución

DECLARACION DEL MES DE OCTUBRE (1)
IVA DEVENGADO:

2.400.000 (2)

48.000 (3)

120.000.000 (4)

122.448.000

IVA SOPORTADO:

18.000.000 (5)

18.000.000

DIFERENCIA 104.448.000

CUOTAS A COMPENSAR DE PERIODOS ANTERIORES 250.000.000 (6)

DIFERENCIA 145.552.000 (7)

VALOR EXPORTACIONES: 60.000.000 (8)

12%: MAXIMO A DEVOLVER 7.200.000

A COMPENSAR EN PERIODOS POSTERIORES 138.352.000 (9)

A DEVOLVER 7.200.000

DECLARACION DEL MES DE NOVIEMBRE*IVA DEVENGADO:*

42.000 (10)

40.000.000 (11)

 40.042.000
IVA SOPORTADO:

6.000.000 (12)

4.200.000 (13)

288.240.000 (14)

72.000 (15)

9.408.000 (16)

 307.920.000 (17)

DIFERENCIA 267.878.000 (18)

CUOTAS A COMPENSAR DE PERIODOS ANTE-
RIORES 138.352.000 (19)

DIFERENCIA 406.230.000 (20)

VALOR EXPORTACIONES: 60.000.000 (21)

12%: MAXIMO A DEVOLVER 7.200.000 (22)

A COMPENSAR EN PERIODOS POSTERIORES 399.030.000 (23)

A DEVOLVER 7.200.000

COMENTARIO

(1) Si bien en lo que «SE PIDE» del supuesto ya se indica que se han de efectuar las declaraciones de los meses de octubre y noviembre, hemos de decir que esta empresa efectúa sus declaraciones mensualmente según lo establecido en el artículo 172 n.º 3, párrafo 2.º, apartado 2.º, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), ya que se trata de una empresa inscrita en el Registro de Exportadores desde el año 1986, según se indica en el párrafo primero del enunciado y es, por tanto, empresa exportadora según lo dispuesto en el artículo 85 del RIVA.

(2) Corresponde este importe al IVA devengado en el alquiler del aparato para la detección de crudos a que se refiere el punto 2.º del enunciado. En estos supuestos de bienes importados temporalmente en virtud de un contrato de alquiler, se producen dos hechos imposables, uno, el correspondiente al hecho imponible prestación de servicios por el arrendamiento, y otro, el hecho imponible importación por la entrada de las mercancías en el territorio de aplicación del impuesto. Este criterio es el establecido por la Dirección General de Tributos en la Circular 1/1991, de 6 de mayo (Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda de 23 de mayo), concretamente en el apartado quinto de dicha Circular.

En lo que se refiere al hecho imponible arrendamiento (prestación de servicios), según lo dispuesto en el artículo 22.5.10.º del RIVA (arrendamiento de bienes muebles corporales que no sean medios de transporte), el servicio se considera prestado donde radique la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente del destinatario de dichos servicios (PEPESA), y por tanto, el lugar de realización es en Madrid, aunque el arrendador (PETROLEUM COMPANY) tenga su sede en USA. Por otra parte, y según lo establecido en el artículo 24.1.2.º del RIVA, el sujeto pasivo es PEPESA, ya que se realiza una prestación de servicios para dicha empresa por una persona o entidad (PETROLEUM COMPANY) no establecida en España. Por tanto, al ser PEPESA el sujeto pasivo es quien devenga el impuesto, estando constituida la base por la contraprestación (20.000.000) y el tipo general del 12%, siendo, por tanto, la cuota en cuanto a IVA devengado de 2.400.000. Ya veremos al tratar de la liquidación correspondiente al mes de noviembre cómo se efectúa la deducción de esta cuota devengada en la liquidación de octubre.

Por lo que se refiere a la importación temporal, en el momento de iniciarse ésta (5 de octubre), se efectúa una liquidación a efectos únicamente de establecer la garantía de los derechos que se establece en virtud de lo establecido en el artículo 49.3 del RIVA.

Esta liquidación es la siguiente:

Valor en Aduana	100.000.000
Derechos de arancel (5%)	5.000.000
	<hr/>
Base IVA	105.000.000
IVA (12%)	12.600.000

Corresponde garantizar:

$$5.000.000 + 12.600.000 = 17.600.000$$

Esta garantía efectuada en la Aduana, como hemos dicho, en el momento de iniciarse la importación temporal, se cancela cuando ésta finaliza (20 de noviembre).

En cuanto a la liquidación de la importación temporal, en primer lugar digamos que, al tratarse de una importación temporal efectuada en 1991, en que ya está vigente la Ley 5/1990, de 29 de junio, tratándose de importación temporal con exención parcial de derechos de arancel y viniendo la mercancía de USA, no existe exención de IVA. Véase a estos efectos el punto tercero de la citada Circular 1/1991 de la Dirección General de Tributos. Por tanto, se ha de liquidar todo el IVA como si la importación fuese definitiva.

Por tanto, corresponde la siguiente liquidación:

Base según el artículo 54 del RIVA.

Valor en Aduana	100.000.000
Derechos de arancel	300.000
	<hr/>
Base IVA	100.300.000
Cuota IVA al 12%	12.036.000

La liquidación de los derechos de arancel se efectúa en base a que el tiempo que ha estado el aparato ha sido más de un mes, esto es, dos meses, para el cómputo del 3% mensual, siendo, por tanto, el 6% de lo que correspondería si la importación fuese definitiva:

$$5\% \text{ de } 100.000.000 = 5.000.000$$

Por estar dos meses: $6\% \text{ de } 5.000.000 = 300.000$

La liquidación del IVA de esta importación temporal, según el último párrafo del punto primero de la Circular 1/1991, la liquidación deberá referirse al momento del devengo, es decir, al momento en que se inicia o autoriza la importación temporal, aunque la exigencia del impuesto se traslade al momento de la ultimación de la importación temporal. De esta forma, el 20 de noviembre es cuando se exige el impuesto. Ahora bien, se dice en el enunciado que el ingreso de los derechos se efectúa el 5 de diciembre, debido a la existencia en el ámbito de los derechos de arancel de un plazo desde la liquidación hasta el ingreso, que llega hasta 32 días máximo; como el ingreso se ha efectuado en diciembre y para poder deducir las cuotas de IVA correspondientes a la importación (véanse arts. 64.2 y 65.4 del RIVA) es necesario haber efectuado el pago, no puede deducirse esta cuota de IVA (12.036.000 ptas.) en las declaraciones correspondientes a octubre y noviembre. Deberá efectuarse la deducción en la declaración correspondiente a diciembre.

(3) Corresponde esta cantidad a la facturación por el agua suministrada en el mes de septiembre a que se hace referencia en el apartado 5.º del enunciado.

En septiembre se han consumido 80.000 litros, a 10 ptas./litro, supone una contraprestación de 800.000 pesetas. Dado que según el contrato se factura el día 15 del mes siguiente, se ha de tener en cuenta, a efectos del devengo, lo establecido en el artículo 23.1.6.º del RIVA, según el cual en los suministros de agua se devenga el impuesto en el momento en que resulta exigible la parte del precio que comprende cada percepción. La parte correspondiente al suministro del mes de septiembre resulta exigible en octubre, y, por tanto, en este mes se devenga.

El tipo aplicable es el 6%, en virtud de lo establecido en el artículo 57.1.2.º del RIVA, no se dice en el enunciado para qué se destina el agua, pero, aun destinándose al riego se aplica el tipo reducido.

(4) Corresponde esta cantidad a la entrega efectuada por PEPESA a CAMPSA el 7 de octubre, a que se refiere el apartado 9.º del enunciado. El devengo se produce en el mes de octubre según el artículo 23.1.1.º del RIVA, esto es, cuando los bienes se ponen en poder y posesión del adquirente.

Por lo que se refiere a la base, ésta viene constituida por la contraprestación:

$$28.571.428 \text{ l.} \times 35 \text{ ptas./l.} = 999.999.980$$

$$999.999.980 \times 12\% = 120.000.000$$

Se ha de tener en cuenta que, según dispone el artículo 29.2.4.º del RIVA, se incluyen en el concepto de contraprestación los tributos de cualquier clase que recaen sobre las mismas operaciones gravadas. Por tanto, al estar incluido en el precio de 35 ptas./litro el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, éste forma parte de la contraprestación. Aunque la disposición legal es suficientemente clara, véase, a este respecto, la Consulta de la Dirección General de Tributos de 19 de junio de 1986 (BOE de 14 de julio de 1986).

(5) Corresponde a la cuota del IVA soportado en la adquisición de las naves industriales a que se refiere el apartado 1.º del enunciado. La operación está sujeta al IVA por efectuar la venta el Sr. Navas, que es empresario, y no exenta, ya que, si bien se puede tener en consideración la exención del artículo 13.1.22.º del RIVA, ya que se trata de segunda transmisión, puesto que el vendedor las había adquirido en 1986 a la Inmobiliaria Madrileña, S.A., «la exención no se extiende... b) A las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente... siempre que el coste de las operaciones de rehabilitación exceda del 25% de la base imponible de dichas entregas, consistiendo en obras en la estructura y fachada». Como el coste de las obras es de 50.000.000, se supera el 25% de la base imponible de la entrega (150.000.000). La circunstancia de hacerse constar en la escritura que se va a efectuar la rehabilitación parece prueba suficiente de la futura rehabilitación. En el supuesto de no efectuarse respondería tributariamente la empresa adquirente. Véase a estos efectos la Consulta de la Dirección General de Tributos de 3 de noviembre de 1986 (BOE de 18 de noviembre de 1986), en la que la no exención en la que por destinarse las edificaciones a la rehabilitación «podrá acreditarse dicha circunstancia por cualquier medio de prueba admisible en derecho», añadiendo la citada Consulta que «a estos efectos podía probarse el destino de las edificaciones mediante comunicación fehaciente del adquirente al transmitente en la que se indique dicha circunstancia, sin perjuicio de las responsabilidades en que pudieran incurrir los adquirentes de edificaciones en los supuestos de inexactitud de las mencionadas declaraciones».

Por tanto, la operación es sujeta y no exenta, siendo la base 150.000.000, el tipo aplicable el 12%, y la cuota 18.000.000, que es la cantidad deducida por PEPESA.

(6) Esta cantidad de 250.000.000 resulta de lo que se dice en el enunciado en la consideración final del apartado «SE PIDE». Se trata de una cantidad que resultó como crédito de impuesto a favor de PEPESA en la declaración del mes de septiembre y que se ha de tener en cuenta en la declaración de octubre (casilla 27 del modelo 331).

(7) Resulta crédito de impuesto a favor del sujeto pasivo por este importe:

104.448.000
- 250.000.000
<hr/>
- 145.552.000
<hr/> <hr/>

(8) Según el artículo 85.1 del RIVA, PEPESA tiene derecho a la devolución del saldo a su favor existente (145.552.000) al término de cada período de liquidación del impuesto hasta el límite resultante de aplicar el tipo impositivo general del impuesto (12%) al importe total de las exportaciones. Según el apartado 7.º del enunciado, las exportaciones correspondientes al mes de octubre alcanzan la cifra de 60 millones. Por tanto, aplicando el tipo general del 12% a esta cantidad, nos da una cantidad máxima a devolver de 7.200.000 pesetas.

Desde otro punto de vista, digamos que esta operación, exportación, es una operación sujeta y exenta en virtud de lo establecido en el artículo 15.1 del RIVA y siempre que se hayan cumplido los requisitos formales a que se refiere el propio Reglamento en este artículo y apartado.

Los servicios de carga en el buque a que se refiere el párrafo 3.º del apartado 7.º del enunciado, facturados por la Junta de Obras del Puerto de Santander, son servicios exentos según el artículo 15.5 del RIVA, por estar relacionados con las exportaciones, y siempre que se hayan cumplido los requisitos formales y reglamentarios. Cabría también la posibilidad de considerar esta operación exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 16.7 del RIVA, pero nada se dice que el buque esté afecto a la navegación marítima internacional o asimilada.

Por lo que se refiere al suministro de fuel contemplado en el párrafo 2.º del apartado 7.º y para efectuar el viaje de Santander a Rotterdam. La operación está exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 16.5, ya que se trata de un producto de avituallamiento (véase Anexo del RIVA 1.5.º b) y el buque realiza en este viaje navegación marítima internacional, según el Anexo 1.3.º a). Ahora bien, este suministro no es tenido en cuenta como exportación a efectos del cómputo del valor del artículo 85.1 para una mayor devolución, aunque desde el punto de vista comercial haya una exportación, ya que lo adquiere una compañía a la que pertenece un barco de bandera holandesa, existirá el correspondiente pago de divisas por el suministro, se documente en un DUA como exportación, pero al tener en este DUA una clave distinta a la de las exportaciones definitivas, las Delegaciones de Hacienda no admiten dicho DUA para el cómputo del valor de las exportaciones. Por este motivo, únicamente computamos como valor de las exportaciones los citados 60 millones.

(9) Del crédito del impuesto que resulta en principio a favor del sujeto pasivo, 145.552.000, como sólo en el período se le puede devolver 7.200.000, le resulta una cantidad a compensar en el período siguiente de 138.352.000 pesetas.

(10) Corresponde esta cuota al IVA devengado por la facturación del agua del mes de octubre a que se refiere el punto 5.º del enunciado. Corresponden a octubre 70.000 m³, que se facturan en noviembre a razón de 10 ptas./m³, pudiendo hacerse las mismas consideraciones que en la nota (3).

(11) Corresponde esta cuota de IVA devengado a los 9.523.809 litros de gasolina vendidos a CAMPSA en el mes de noviembre, pudiendo hacerse las mismas consideraciones que en la nota (4).

(12) Corresponde esta cuota de IVA soportado a la facturación que le efectúa la empresa Construcciones Martínez, S.A., a que se refiere el párrafo 2.º del apartado 1.º del enunciado por importe de 50.000.000 de pesetas, a un tipo del 12%. Si bien las obras se efectúan en los meses de octubre y noviembre, la factura obra en poder de PEPESA en el mes de noviembre, siendo de acuerdo con el artículo 63 del RIVA a partir de noviembre cuando se puede deducir la cuota correspondiente, aunque, como se indica en el enunciado, parte de la factura se paga en el mes de diciembre.

(13) Corresponde al IVA devengado por inversión del lugar de realización, a que nos hemos referido en la nota (2). Según el artículo 64.2 del RIVA, en el supuesto previsto en el artículo 24.1.2.º, el derecho a la deducción nace en el momento en que el sujeto pasivo efectúe el pago de las cuotas deducibles.

Como el pago se ha efectuado en el mes anterior, es por lo que se lo puede deducir en la deducción correspondiente a noviembre.

Por otra parte, y según el artículo 63.2.4.º del RIVA, el sujeto pasivo para poder deducirse deberá tener el «documento equivalente» a la factura, a que se refiere el artículo 163 del RIVA, según el cual es un documento que contiene la liquidación del impuesto y que cumpla los requisitos del artículo 157.

(14) Corresponde esta cuota de IVA soportado a la importación efectuada el 5 de octubre contemplada en el apartado 4.º del enunciado.

El artículo 54 del RIVA establece que la base del IVA en las importaciones resultará de adicionar al «valor en Aduana» los conceptos que se señalan en dicho artículo y siempre que no estén incluidos en el «valor en Aduana».

Por tanto, lo primero es determinar el valor en Aduana.

Este es el siguiente:

Valor de transacción: 23.000.000 dólares x 100 pesetas	2.300.000.000
Transporte	86.000.000
Seguro	12.000.000
	<hr/>
Valor en Aduana	<u>2.398.000.000</u>

Sobre esta base se liquidan los derechos de arancel, pero en esta importación, según se nos dice, los crudos de petróleo son libres de derechos de arancel, por lo que no hay liquidación de estos derechos.

Según se establece en el artículo 54 del RIVA, uno de los conceptos que se adicionan al valor en Aduana son:

1.º Los derechos del arancel aduanero y cualesquiera otros gravámenes o tributos devengados con ocasión de la importación. En este caso no se adiciona nada por este concepto 1.º.

El segundo concepto a adicionar son los gastos accesorios y complementarios que se produzcan desde la entrada en el territorio hasta el primer lugar de destino. Entre éstos se han de incluir los gastos de descarga, que son facturados a PEPESA por importe de 4.000.000. Véanse a estos efectos Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 7 de abril de 1986 (BOE de 22 de abril de 1986) y de 27 de marzo de 1987 (BOE 28 de abril de 1987). Las comisiones que cobra el Agente de Aduanas (600.000 ptas.) no se incluyen en la base imponible cuando los servicios se presten con posterioridad a la descarga de las mercancías (Resolución, entre otras, de 7 de abril de 1986, BOE de 22 de abril de 1986). Como en el enunciado se señala que las comisiones se perciben por el «despacho», éste es generalmente posterior a la descarga de las mercancías. Por tanto, no los incluimos en la base del IVA importación.

Por tanto, ésta será:

Valor en Aduana	2.398.000.000
Concepto 1.º	—
Concepto 2.º	4.000.000
	<hr/>
Base IVA	2.402.000.000
	<hr/> <hr/>
Cuota al 12%	288.240.000

El ingreso de esta cuota se efectúa en la Aduana el 7 de noviembre. Según el artículo 64.2 del RIVA, el derecho a la deducción en las importaciones nace en el momento en que el sujeto pasivo efectúa el pago de las cuotas deducibles. Por otra parte, según el artículo 63.2.3.º, para poder ejercitarse la deducción se ha de estar en posesión del documento acreditativo del pago del impuesto a la importación, que es la hoja liquidatoria y contable que entrega la Aduana o Entidad Bancaria colaboradora al efectuar el pago.

(15) Corresponde a la cuota sobre las comisiones del Agente de Aduanas (600.000 al 12%), a que nos hemos referido en la nota (14). Como el Agente de Aduanas factura el 10 de noviembre, estimamos que en el mes de noviembre PEPESA está en posesión de la factura, requisito según el artículo 64.2.1.º y, por tanto, podrá deducirse en noviembre.

(16) Corresponde a la facturación de los envases que le entrega la empresa Plásticos Españoles, a que se refiere el párrafo 2.º del apartado 6.º del enunciado.

Digamos, en primer lugar, que la operación no está exenta, aunque sepamos que los envases que se adquieren vayan destinados a la exportación, pues se trata de una entrega efectuada a PEPESA. Véase a estos efectos la Resolución de 23 de marzo de 1986, que se refiere a entregas de embalajes a los exportadores.

La base de esta entrega está constituida por la contraprestación, no incluyéndose en la base, según el artículo 29.3.2.º, determinados descuentos, entre los que se incluye el descuento por pronto pago. Por tanto, la base es 78.400.000 al 12%: 9.408.000.

Al tener PEPESA la factura el 2 de noviembre ya puede deducirse a tenor del artículo 63, según hemos visto anteriormente.

En lo que se refiere a la comisión percibida por el Banco por la transferencia (156.800 ptas.), es una operación exenta, según establece el artículo 13.1.18.º h) del RIVA. Consiguientemente, no IVA deducible.

(17) Si bien en el mes de noviembre se efectúa la adquisición de una finca rústica, la contemplada en el apartado 3.º del enunciado, esta operación no tributa por IVA. Aun tratándose de una operación sujeta si el vendedor, agricultor, fuese empresario, lo que no es posible deducir del enunciado, se trataría de una operación sujeta y exenta en virtud de lo establecido en el artículo 13.1.20.º del RIVA.

Por lo que se refiere a los servicios de comedor del apartado 8.º del enunciado, la empresa ha soportado en el mes de noviembre una cuota de 460.800 pesetas correspondientes a las 16.000 comidas suministradas en octubre y facturadas en noviembre a razón de 480 pesetas por cada servicio de comida a un tipo del 6%. Sin embargo, no se efectúa la deducción en virtud de lo dispuesto en el artículo 61.1.3.º del RIVA, al establecer que «no pueden ser objeto de deducción las cuotas soportadas en las adquisiciones de alimentos o bebidas o por servicios de hostelería y restaurante, excepto cuando se destinen a ser utilizados por los asalariados mediante contraprestación», y si bien en este caso existe contraprestación por parte de los asalariados, ésta es de 38 pesetas por cada comida, por lo que, según la Resolución de la Dirección General de Tributos de 15 de junio de 1986, consideramos que tal contraprestación tiene un carácter «aparente» o «simbólico», y, por tanto, no tiene el carácter de contraprestación que exige el artículo 61.1.3.º del RIVA.

En el supuesto que la cantidad pagada por el asalariado fuese tal, por ejemplo, 400 ptas., la contraprestación ya no tendría carácter aparente o simbólico, se podría efectuar la deducción, y tributaría la prestación de los servicios de hostelería que efectúa PEPESA a sus asalariados. Ahora bien, en este supuesto habría que tener en cuenta a efectos de la determinación de la base lo establecido en el artículo 31.5 del RIVA, vinculación entre las partes que intervienen en las operaciones, ya que existe vinculación por realizarse a operaciones entre sujeto pasivo y personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral (asalariados). Como establece el propio artículo 31.5 del RIVA, la base no puede ser inferior a la que resultaría del supuesto de autoconsumo de bienes o servicios, esto es, el coste de los bienes o servicios adquiridos, que, como se nos dice, es de 480 pesetas por comida. Este precio unitario serviría para la fijación de la base.

En la resolución de este supuesto hemos adoptado el criterio de estimar contraprestación de los empleados como aparentes o simbólicas, y por tanto, al no poder deducir PEPESA, se aplica la exención del artículo 13.1.25.º, ya que si la empresa no se pudo deducir, al efectuarse la entrega, ésta se considera exenta, pues de otra forma se produce una doble imposición.

(18) La cantidad resulta de restar del IVA devengado en el período el IVA deducible en el mismo, resultando crédito a favor del sujeto pasivo por ser diferencia con signo negativo.

(19) Es la cantidad que resultó de la declaración del mes de octubre.

(20) En el modelo de declaración 331 es la cantidad correspondiente a la casilla 28.

En este supuesto, al resultar las dos cantidades anteriores negativas, se habrán de sumar:

- 267.878.000

- 138.352.000

- 406.230.000

(21) En el apartado 6.º del enunciado están referidas las exportaciones del mes de noviembre, que importan 60.000.000 de pesetas, y corresponden a la exportación efectuada el 15 de noviembre por la Aduana de Fuentes de Oñoro, siendo el comprador la empresa Petróleos Portugueses. Es una operación exenta (art. 15.1 del RIVA), pero cuyo valor se tiene en cuenta para el límite de la devolución. Se ha de tener en cuenta el valor de la exportación efectuada en noviembre, fecha de la exportación que figura en el DUA, aunque el pago se efectúe en el mes de diciembre, ya que el plazo de pago es de 30 días recepción de la mercancía.

Los servicios de transporte efectuados por Transportes Castellanos están exentos (art. 15.5 del RIVA) por ser servicios relacionados con la exportación, así como los servicios prestados por el Agente de Aduanas, CEDESA. Siendo operaciones exentas, no existen cuotas de IVA soportado por PEPESA, ni consiguientemente deducción.

(22) Resulta de aplicar, según dispone el artículo 85.1 del RIVA, el tipo general del 12% al valor de lo exportado $12\% \text{ sobre } 60.000.000 = 7.200.000$.

(23) Resulta de restar del crédito del impuesto a favor del sujeto pasivo: 406.230.000, la cantidad que se devuelve 7.200.000.