Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

Viceconsejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2210 (01/04/2024)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 52 n) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona jurídica consultante tiene varias embarcaciones que realizan servicios de transporte marítimo regular de viajeros entre los puertos de Arguineguín, Anfi del Mar, Puerto Rico y puerto de Mogán, todos ellos localizados en la isla de Gran Canaria y con horarios de conexión diaria. Consulta si desde el 1 de enero de 2024 es de aplicación el tipo cero del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

No resultaría aplicable el tipo cero del IGIC al servicio de transporte marítimo regular de pasajeros que presta la entidad consultante entre diferentes puertos de una misma isla, dado que, de acuerdo con las circunstancias descritas conjuntamente pareciera que realiza actividades complementarias que permitirían calificar este servicio como transporte de carácter turístico, recreativo o de ocio, y, consecuentemente, resultaría de aplicación el tipo general del 7 por ciento.

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima. Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona jurídica consultante tiene varias embarcaciones que realizan servicios de transporte marítimo regular de viajeros entre los puertos de Arguineguín, Anfi del Mar, Puerto Rico y puerto de Mogán, todos ellos localizados en la isla de Gran Canaria y con horarios de conexión diaria. Consulta si desde el 1 de enero de 2024 es de aplicación el tipo cero del IGIC.

SEGUNDO.- El tipo de gravamen cero del IGIC, se encuentra regulado en el artículo 52 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), habiendo sido modificada su letra n) con efectos desde el 1 de enero de 2024, por la disposición final séptima de la Ley 7/2023, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2024. En este sentido, la redacción vigente es la que sigue:

"Artículo 52. Tipo de gravamen cero.

El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:

(…)

n) El transporte de viajeros y mercancías por vía marítima o aérea entre las islas del archipiélago canario, y en una misma isla.

En ningún caso es aplicable el tipo de gravamen del cero al transporte marítimo de pasajeros de carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción al que se refiere el artículo 20 de la Ley 12/2007, de 24 de abril, de Ordenación del Transporte Marítimo de Canarias, ni al transporte aéreo de carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción."

La única variación respecto a la anterior redacción vigente hasta el día 31 de diciembre de 2023, se refiere a la inclusión entre los servicios de transporte marítimo o aéreo, a los prestados dentro de una misma isla. Por lo que, en cualquier caso, continúa excluido del ámbito de aplicación del tipo cero el transporte marítimo o aéreo de pasajeros de carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción, que tributa al tipo general del 7 por ciento conforme al artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, que dispone.

"1. Los tipos de gravamen en el impuesto general indirecto canario serán los siguientes:

(…)

d) El tipo general del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidas a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."

El consultante adjunta las hojas de asiento en el Registro Marítimo Español en las que consta que todas las embarcaciones tienen menos de 24 metros de eslora y su capacidad es para más de 12 pasajeros, estando algunos inscritos en la Lista 2 y otros sin especificar la Lista, que el tipo de embarcación es de transporte y el subtipo de pasaje de crucero; lo cual no es trascendente a efectos de IGIC, pero sí lo es para entender la diversa normativa que existe sobre esta materia, a la que hemos acudido para tratar de entender los conceptos de este sector, debiendo señalar, ya lo adelantamos, que la determinación de si el transporte es "*transporte marítimo de pasajeros de carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción",* no depende de que la embarcación tenga la calificación de "*recreativa o de recreo*"; ya que la Ley 4/2012 excluye el tipo cero del IGIC refiriéndose a este tipo de transportes, no a esta clase de embarcaciones.

La Ley 14/2014, de 24 de julio, de Navegación Marítima -dictada por el Estado en el ejercicio de su competencia exclusiva sobre la marina mercante-, define al buque en su artículo 56 como "*todo vehículo con estructura y capacidad para navegar por el mar y para transportar personas o cosas, que cuente con cubierta corrida y de eslora igual o superior a veinticuatro metros*"; y a la embarcación en el artículo 57, como "*el vehículo que carezca de cubierta corrida y el de eslora inferior a veinticuatro metros, siempre que, en uno y otro caso, no sea calificado reglamentariamente como unidad menor en atención a sus características de propulsión o utilización".*

El Real Decreto 1027/1989, de 28 de julio, sobre abanderamiento, matriculación de buques y registro marítimo, establece en su artículo 4.1 que *"El Registro de Matrícula se llevará en varios libros foliados denominados "Listas" en los que se registrarán los buques, embarcaciones y artefactos navales atendiendo a su procedencia y actividad, según se expresa:*

(...)

b) En la Lista Segunda, se registrarán los buques de construcción nacional o importados con arreglo a la legislación vigente que se dediquen al transporte marítimo de pasajeros, de mercancías o de ambos.

(...)

f) En la lista sexta se registrarán los buques de recreo cuya eslora de casco (L_h) sea superior a 24 metros, con un desplazamiento inferior a 3000 GT y capacidad para transportar hasta 12 pasajeros sin contar la tripulación, así como las embarcaciones de recreo cuando unos y otras se exploten con fines lucrativos para el ocio, el deporte o la pesca no profesional.

g) En la lista séptima se registrarán los buques de recreo cuya eslora de casco (L_h) sea superior a 24 metros, con un desplazamiento inferior a 3000 GT y capacidad para transportar hasta 12 pasajeros sin contar la tripulación, así como las embarcaciones de recreo cuyo uso exclusivo sea la práctica del deporte sin propósito lucrativo o la pesca no profesional."

De ambas normas podemos concluir que los barcos de la entidad consultante son embarcaciones (por tener menos de 24 metros de eslora), dedicadas al transporte de marítimo de pasajeros -pudiendo ser también de mercancías- (por estar inscritos en la Lista Segunda los que lo están, y no en la sexta), y que no son de recreo (porque su capacidad es para más de 12 pasajeros y consecuentemente no están en la Lista sexta) aunque tengan un fin lucrativo para el ocio, deporte o pesca no profesional.

A ello hemos de añadir que además estas embarcaciones son de "pasaje", en los términos previstos en la Orden 10 de junio de 1983, sobre normas complementarias de aplicación al Convenio Internacional para la Seguridad de la Vida Humana en el Mar, 1974, y su Protocolo de 1978, a los buques y embarcaciones mercantes nacionales; en su Regla 2 se recogen diversas definiciones, de las que nos interesa destacar la del "buque de pasaje" prevista en su letra f) como "*un buque que transporta a más de 12 pasajeros. Un buque o embarcación que transporta 12 pasajeros, o menos, y que no posea espacios de carga, será considerado como "buque de pasaje".* Ha de advertirse que esta Orden es de fecha anterior a la Ley 14/2014 y no se diferencia entre un buque y una embarcación -según que su eslora supere o no los 24 metros-, lo cual no afecta al concepto de "buque de pasaje", pues está vinculado con el número de pasajeros: si es mayor de 12, o si siendo menor no posee espacios de carga.

Teniendo claros estos conceptos, acudimos a la Ley 12/2007 de 24 de abril, de Ordenación del Transporte Marítimo de Canarias (en adelante, Ley 12/2007), a la que hace referencia la Ley 4/2012 reguladora del tipo cero del IGIC; en ella se realizan dos clasificaciones de los servicios de transporte, según su finalidad, y según las condiciones de la prestación, de conformidad con los apartados 1 y 2, respectivamente, de su artículo 6:

Por su finalidad, el transporte puede ser de pasajeros, de mercancías o mixtos, resaltando a efectos de esta consulta, el primero, y que se define como "*a) Transportes de pasajeros son los destinados principalmente al transporte de personas y, en su caso, sus equipajes, incluyendo los supuestos en que se incorpora en el contrato de pasaje el transporte de vehículos de uso particular, mediante buques registrados para tal fin. Se entiende que están comprendidos dentro de esta modalidad, entre otras actividades, los cruceros turísticos, el desplazamiento a parajes para realizar prácticas deportivas, así como, en general, cualquier actividad comercial que suponga el traslado de personas en embarcaciones".*

Y, por las condiciones de la prestación, se clasifican en líneas regulares, líneas no regulares y ocasionales, definidas como *"a) Las líneas regulares son las que están sujetas a itinerarios, frecuencias de escalas, tarifas y demás condiciones de transporte previamente establecidas y que se prestan con periodicidad predeterminada. A estos efectos, tendrán la consideración de líneas regulares aquellas que, sin denominarse de tal modo, se oferten de forma general a los posibles usuarios y se presten en condiciones de regularidad, publicidad y contratación asimilables a los servicios regulares. b) Las líneas no regulares u ocasionales son todas las que no puedan considerarse como regulares*."

Con estas clasificaciones se concluye de forma clara que, el hecho de que las embarcaciones de la entidad consultante realicen transporte de pasajeros en línea regular, no significa que el mismo no pueda tener el carácter turístico, recreativo o de ocio, entre otros fines, a los que se refiere el artículo 52.n) de la Ley 4/2012; de manera que si tiene este carácter, no se puede aplicar el tipo cero del IGIC a esas prestaciones de servicios de transporte marítimo. Es más, el artículo 16.2.a) de la Ley 12/2007, que regula las necesidades básicas de cabotaje interinsular excluye de esta determinación a "*Todos aquellos transportes que, aun desarrollándose en condiciones de regularidad, tengan una finalidad turística, recreativa o de ocio, educativa o de instrucción";* definiendo el cabotaje interinsular su artículo 3.2 como "*el transporte de pasajeros o mercancías realizado entre puertos o puntos del litoral de Canarias".*

Y, en este sentido, el artículo 20 de la Ley 12/2007 mencionado en el artículo 52.n) de la Ley 4/2012 dispone lo siguiente:

"*Artículo 20. Exigencia de comunicación previa.*

1. *El transporte marítimo de pasajeros de carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción es aquél que se presta conjuntamente, de acuerdo con la normativa vigente en materia turística, con servicios complementarios de la naturaleza señalada, a los que sirve de soporte, a cambio de una contraprestación económica, con independencia de si lo es con reiteración o no de itinerario, calendario y horario, y de la modalidad de contratación.*"

Es precisamente este precepto el que contiene la definición del transporte marítimo de pasajeros de carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción como *"aquél que se presta conjuntamente, de acuerdo con la normativa vigente en materia turística, con servicios complementarios de la naturaleza señalada",* siendo indiferente si es en línea regular o no, pues señala que "*con independencia de si lo es con reiteración o no de itinerario, calendario y horario".*

Por tanto, la determinación de si el transporte de pasajeros tiene este carácter pasa por analizar si, junto al servicio de transporte de pasajeros que realizan estas embarcaciones, sea o no regular, se prestan actividades complementarias de carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción, de conformidad con la normativa turística.

Con esta finalidad, y sabiendo que la materia turística es competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas, acudimos a la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, en cuyo artículo 2.2 relaciona, entre otras actividades turísticas, las previstas en su letra f) respecto de "*Las excursiones aéreas o marítimas con fines turísticos de pesca deportivo-turística, u otras análogas, como observación de cetáceos o turismo marinero, en el ámbito de la Comunidad Autónoma".*

Es evidente que la existencia de estas actividades complementarias, prestadas de forma conjunta al servicio de transporte marítimo de pasajeros en una línea regular, es una cuestión de prueba que no compete a este órgano directivo, sino a los órganos de gestores del IGIC. No obstante, resultan significativas dos circunstancias que podrían denotar la realidad de su concurrencia, y, por tanto, la inaplicación del tipo cero:

-Por un lado, que en la página web de la entidad mercantil se anuncie como "*Empresa con 40 años de experiencia en el sector de la navegación turística en Gran Canaria*", con mensajes como "LA MEJOR FORMA DE VER Y SENTIR GRAN CANARIA", "SURCAR EL ATLÁNTICO, UNA EXPERIENCIA PARA TODA LA FAMILIA", "CONOCE NUESTROS PUERTOS DE SALIDA DONDE EMPIEZA LA AVENTURA", "FOTOGRAFÍA LOS PUEBLOS COSTEROS MÁS BONITOS DE LA ISLA" y "DESCUBRE LA FAUNA MARINA, NUESTROS BARCOS TIENEN VISIÓN SUBMARINA PARA QUE NO PIERDAS DETALLE"; y que en citada página manifieste que "*(...) ofrece un servicio de Transporte Marítimo Regular en la costa suroeste de Gran Canaria, conectando los puertos de Arguineguín, Anfi del Mar, Puerto Rico y Mogán. Podrá visitar las distintas localidades del sur de la isla navegando cómodamente, disfrutando del sol y la brisa del mar, mientras contempla el paisaje de la escarpada costa de Gran Canaria. En el trayecto entre Mogán y Puerto Rico, disfrutará además de la fauna marina, con nuestros barcos con visión submarina*.".

-Y, por otro lado, que el portal de transparencia de la entidad mercantil consultante manifiesta que "*(...) La entidad tiene por objeto la administración y explotación turística de todo tipo de embarcaciones recreativas y deportivas, así como actividades complementarias o accesorias (...)*".

TERCERO.- Conforme a lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que no resultaría aplicable el tipo cero del IGIC al servicio de transporte marítimo regular de pasajeros que presta la entidad consultante entre diferentes puertos de una misma isla, dado que, de acuerdo con las circunstancias descritas conjuntamente pareciera que realiza actividades complementarias que permitirían calificar este servicio como transporte de carácter turístico, recreativo o de ocio, y, consecuentemente, resultaría de aplicación el tipo general del 7 por ciento.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 1 de abril de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA
Gabriel Megías Martínez