Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF Y PROPIOS

CONSULTA Nº 1411 (24/06/2011)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 11.5 Ley 20/1991 Art. 12.1 Ley 20/1991 Art. 14.7 Ley 20/1991 Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 17.Tres.Uno.2.b) Ley 20/1991 Art. 25.2º Ley 20/1991 Art. 27.1.1º.q) Ley 20/1991 Art. 27.1.4º Ley 20/1991 D.A.8ª.Uno.3 Ley 20/1991 D.A.12ª Ley 20/1991 Art. 31 Real Decreto 2538/1994 Art. 15.7 Real Decreto 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

Según el escrito de consulta, la sociedad, domiciliada en Canarias, tiene como actividad principal el transporte marítimo de mercancías, prestando sus servicios tanto en el ámbito territorial de las Islas Canarias, como fuera de él (Península y Baleares, Unión Europea y terceros países), siendo clientes tanto empresarios establecidos en territorio de aplicación del IGIC, como empresarios no establecidos en el mismo.

Algunos buques de la que es titular la consultante se encuentran afectos a la navegación marítima internacional, por cumplir con los requisitos señalados en el artículo 15 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre.

La consultante viene realizando los siguientes servicios de transporte a empresarios o profesionales:

• Transporte de mercancías de un punto a otro de la isla de Tenerife.

• Transporte de mercancías de una isla a otra, sin salir del ámbito territorial del archipiélago canario.

• Transporte de mercancías entre Canarias y la Península y viceversa, a destinatarios que se encuentran establecidos en las Islas Canarias, realizados por buques no afectos a la navegación marítima internacional.

• Transporte de mercancías entre Canarias y la Península y viceversa, a destinatarios que se encuentran establecidos en Península, realizados por buques no afectos a la navegación marítima internacional

• Transporte de mercancías entre puertos situados en la Península o terceros realizados por

buques afectos a la navegación marítima internacional.

• Transporte de mercancías entre puertos situados en la Península o terceros realizados por buques no afectos a la navegación marítima internacional

Por las actividades señaladas anteriormente la consultante viene recibiendo prestaciones de servicios accesorios a los de transporte como carga, descarga, manipulaciones, etc., por parte de distintos empresarios, que se encuentran establecidos tanto en las Islas Canarias, como fuera de ellas.

Se consulta por la sujeción al IGIC y, en su caso, gravamen correspondiente, de los servicios de transporte de mercancías prestados por la consultante.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- Se encuentra sujeta al IGIC la prestación de servicios de transporte marítimo de mercancías cuando el destinatario es un empresario o profesional que actúe como tal, se encuentra establecido en las Islas Canarias y la prestación de servicio tiene como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del mismo en Canarias, con independencia del trayecto del transporte y con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de servicio y del lugar desde el que los preste.

No obstante, dicha prestación de servicio se encuentra exenta del IGIC:

a) Cuando se trate de un servicio de transporte marítimo directamente relacionada con exportaciones o con los envíos de bienes desde Canarias a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea.

b) Cuando se trate de una prestación de servicio de transporte marítimo de mercancías que entren en las Islas Canarias y cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes objeto de transporte, siempre y cuando el importador remita a quien preste los mencionados servicios una copia del documento administrativo en el que se pruebe que la contraprestación de los mismos se ha incluido en la base imponible determinada para la liquidación del IGIC correspondiente a la importación de los bienes a que se refieran.

Segundo.- No se encuentra sujeta al IGIC la prestación de servicios de transporte marítimo de mercancías cuando el destinatario es un empresario o profesional que actúe como tal y no se encuentra establecido en las Islas Canarias, con independencia del trayecto del transporte y con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de servicio y del lugar desde el que los preste.

Tercero.- Se encuentra sujeta al IGIC la prestación de servicios de transporte marítimo de mercancías cuando el destinatario no es un empresario o profesional por la parte de trayecto que transcurra por el ámbito de aplicación territorial del IGIC, con independencia de dónde se encuentre radicado el empresario que preste el servicio y del lugar desde el que lo preste.

No obstante, dicha prestación de servicio se encuentra exenta del IGIC:

- Cuando se trate de una prestación de servicios de transporte marítimo directamente relacionada con exportaciones o con los envíos de bienes a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea.

Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

- Cuando se trate de una prestación de servicios de transporte marítimo de mercancías que entren en las Islas Canarias y cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes objeto de transporte, siempre y cuando el importador remita a quien preste los mencionados servicios una copia del documento administrativo en el que se pruebe que la contraprestación de los mismos se ha incluido en la base imponible determinada para la liquidación del IGIC correspondiente a la importación de los bienes a que se refieran.

Cuarto.- No se encuentra sujeta al IGIC la prestación de servicios de transporte marítimo de mercancías cuando el destinatario no es un empresario o profesional por la parte de trayecto que transcurra fuera del ámbito de aplicación territorial del IGIC, con independencia de dónde se encuentre radicado el empresario que preste el servicio y del lugar desde el que lo preste.

Quinto.- Es aplicable el tipo cero a la prestación de servicio de transporte marítimo de mercancías entre islas.

Es aplicable el tipo general del 5 por 100 a la prestación de servicio de transporte marítimo de mercancías entre puertos de la misma isla.

Es aplicable el tipo general del 5 por 100 a la prestación de servicio de transporte marítimo de mercancías entre puertos situados fuera de Canarias.

Sexto.- La afectación a la navegación marítima internacional del buque que realiza el transporte de mercancías no tiene ninguna incidencia a la hora de determinar el tipo impositivo aplicable a la prestación de servicio de transporte de mercancías y del lugar de realización de dicha prestación.

Séptimo.- Se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicios accesorios a los de transporte como carga, descarga, manipulaciones, etc., realizadas a un empresario o profesional que actúe como tal, que se encuentra establecido en las Islas Canarias y la prestación de servicio tiene como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del mismo en Canarias, con independencia del lugar de realización material de los mismos y con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de servicio y del lugar desde el que los preste.

No obstante, se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicio accesorias al transporte marítimo, tales como los servicios de carga, descarga, manipulaciones, etcétera que, encontrándose sujetas al Impuesto, se realicen para atender las necesidades directas de los buques afectos a la navegación marítima internacional.

Octavo.- Se encuentran no sujetas al IGIC las prestaciones de servicios accesorios a los de transporte como carga, descarga, manipulaciones, etc., realizadas a un empresario o profesional que actúe como tal y que no se encuentren establecidos en las Islas, con independencia del lugar de realización material de los mismos y con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de servicio y del lugar desde el que los preste.

Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, 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 adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Según el escrito de consulta, la sociedad, domiciliada en Canarias, tiene como actividad principal el transporte marítimo de mercancías, prestando sus servicios tanto en el ámbito territorial de las Islas Canarias, como fuera de él (Península y Baleares, Unión Europea y terceros países), siendo clientes tanto empresarios establecidos en territorio de aplicación del IGIC, como empresarios no establecidos en el mismo.

Algunos buques de la que es titular la consultante se encuentran afectos a la navegación marítima internacional, por cumplir con los requisitos señalados en el artículo 15 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre.

La consultante viene realizando los siguientes servicios de transporte a empresarios o profesionales:

• Transporte de mercancías de un punto a otro de la isla de Tenerife.

• Transporte de mercancías de una isla a otra, sin salir del ámbito territorial del archipiélago canario.

• Transporte de mercancías entre Canarias y la Península y viceversa, a destinatarios que se encuentran establecidos en las Islas Canarias, realizados por buques no afectos a la navegación marítima internacional.

• Transporte de mercancías entre Canarias y la Península y viceversa, a destinatarios que se encuentran establecidos en Península, realizados por buques no afectos a la navegación marítima internacional

• Transporte de mercancías entre puertos situados en la Península o terceros realizados por buques afectos a la navegación marítima internacional.

• Transporte de mercancías entre puertos situados en la Península o terceros realizados por buques no afectos a la navegación marítima internacional

Por las actividades señaladas anteriormente la consultante viene recibiendo prestaciones de servicios accesorios a los de transporte como carga, descarga, manipulaciones, etc., por parte de distintos empresarios, que se encuentran establecidos tanto en las Islas Canarias, como fuera de ellas.

Se consulta por la sujeción al IGIC de los servicios de transporte de mercancías prestados por la consultante.

SEGUNDO.- Antes de evacuar la consulta, esta Dirección General ha solicitado el informe previo de la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991 al Ministerio de Economía y Hacienda, al referirse el escrito de la sociedad a criterios de localización del hecho imponible de las prestaciones de servicio. El Ministerio de Economía y Hacienda ha resuelto este trámite a través de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo cuyo informe literalmente dice:

Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

"En contestación a su escrito,… , relativo al tratamiento que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, han de recibir, en relación con la aplicación de las nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicios, determinados servicios de transporte mercancías y servicios accesorios a los mismos, efectuados por una entidad domiciliada en las Islas Canarias cuyos destinatarios son empresarios o profesionales, este Centro Directivo, le informa lo siguiente:

Primero.- El artículo 69.uno, número 1°, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), establece que:

> *"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:*
>
> *1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste"*

Por su parte, ni en los apartados siguientes del referido artículo 69, ni en los artículos 70 y 72 de la Ley 37/1992, se establece ninguna disposición específica en relación con los servicios objeto de consulta, esto es, servicios de transporte de mercancías y servicios accesorios a los transportes, prestados siempre a un destinatario empresario o profesional.

Debe tenerse en cuenta, que el referido número 1° del apartado uno del artículo 69 de la Ley 37 constituye la trasposición a la Ley del Impuesto lo dispuesto en el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre eI Valor Añadido, que establece:

> *"El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente.*
> *"En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual".*

Por otra parte la directiva no contiene ninguna regla específica aplicable a efectos de la localización de las prestaciones de servicios objeto de consulta.

Segundo.- En consecuencia, de acuerdo con el indicado artículo 69.uno.1°, estos servicios se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto y quedarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el destinatario del servicio tenga la sede de su actividad económica en dicho territorio, o tenga en el mismo un establecimiento permanente

Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

o, en su defecto, su domicilio o residencia habitual, que sea destinatario del servicio de transporte, o del servicio accesorio al servicio de transporte.

Lo anterior será de aplicación con independencia del lugar donde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que éste los preste. Por tanto, quedarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los transportes marítimos de mercancías y servicios accesorios a los mismos, efectuados por el consultante en las condiciones señaladas en el párrafo anterior, con independencia de que se realicen entre dos puertos situados en la misma isla, en distintas islas del archipiélago de las Islas Canarias, o entre este y la Península y la Península con países terceros.

Tercero.- Por otra parte, la consultante podría realizar servicios de transporte marítimo de mercancías con buques afectos a la navegación marítima internacional. Estos servicios estarán exentos con el cumplimiento de lo establecido en el artículo 22 de la Ley 37/1 992, que dispone que "estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento, total o parcial, y arrendamiento de los buques que se indican a continuación:

1.0 Los buques aptos para navegar por alta mar que se afecten a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, incluidos los circuitos turísticos, o de actividades industriales o de pesca.

(...)"

TERCERO.- El artículo 17.Uno de la Ley 20/1991 establece las reglas generales de determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicio en el IGIC, y en el apartado 1 dispone que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto:

"1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste."

La Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, en su Disposición Final Vigésima Octava *Adaptación de la Ley reguladora del Impuesto General Indirecto Canario a los cambios realizados en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria* y con efectos desde el 1 de enero de 2010 y vigencia indefinida, introduce, entre otras, la siguiente modificaciones en la Ley 20/1991:

Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

"(...) Dos. Se modifica el número 2 del apartado Tres.uno del artículo 17.º, que queda redactado de la siguiente forma:

"2. Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste redefine en el artículo 3 de esta Ley:

a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.

b) Los de transporte de bienes cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal."

Por último, el artículo 3 de la Ley 20/1991 define el ámbito espacial de aplicación del IGIC en los siguientes términos:

"1. Estarán sujetas al Impuesto General Indirecto Canario las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en las Islas Canarias, así como las importaciones de bienes en dicho territorio.

A los efectos de este Impuesto, el ámbito espacial a que se refiere el párrafo anterior comprenderá el mar territorial, cuyo límite exterior está determinado por una línea trazada de modo que se encuentre a una distancia de doce millas náuticas de los puntos más próximos de las líneas de base, siguiendo el perímetro resultante la configuración general del Archipiélago; también comprende el ámbito espacial del Impuesto el espacio aéreo correspondiente.

2. Lo dispuesto en el número anterior se entenderá sin perjuicio de lo establecido en los Tratados o Convenios Internacionales."

En lo que se refiere a los tipos impositivos del IGIC aplicables, el artículo 27.1.1º.q) de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo cero del IGIC en las prestaciones de servicio de "*transporte de viajeros y mercancías por vía marítima o aérea entre islas del archipiélago canario"*. Igualmente, el apartado 4º, del citado artículo 27.1 de la Ley 20/1991, establece un tipo general aplicable a los bienes y servicios que no se encuentren sometidos ni al tipo cero, ni al reducido, ni a los incrementados y cuyo importe estará comprendido entre el 3 y el 6 por 100, ambos inclusive. La Disposición adicional octava. Uno.3 establece el tipo general del 5 por 100 del IGIC.

Ciertas prestaciones de servicio de transporte se encuentran exentas del IGIC, a saber:

- El artículo 11.5 de la Ley 20/1991 establece la exención del IGIC de las prestaciones de servicio, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención conforme al artículo 10 de la Ley, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones o con los envíos de bienes a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la CEE.

- El artículo 14.7 de la Ley 20/1991 establece la exención del IGIC de las prestaciones de servicios, distintas de las declaradas exentas en el artículo 10 de la Ley, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2º del artículo 25 de la Ley. Este último precepto, regulador de la regla general para la determinación de la base imponible de las importaciones de bienes en el IGIC, dispone que en "*las importaciones la base imponible resultará de adicional al "Valor en Aduana" los*

Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

conceptos siguientes en cuanto que no estén comprendidos en el mismo: (...) 2º Los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes (...)"

El artículo 31 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, Real Decreto 2538/1994), desarrolla el supuesto de exención recogido en el artículo 14.7 de la Ley 20/1991 en los siguientes términos:

> *"Están exentas del Impuesto las prestaciones de servicios, distintas de las comprendidas en el artículo 11 de este Reglamento, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el artículo 52 de este Reglamento.*
>
> *Estas exenciones sólo se aplicarán cuando, en el plazo que se fije por la Administración Tributaria Canaria, el importador remita a quien preste los mencionados servicios una copia del documento administrativo en el que se pruebe que la contraprestación de los mismos se ha incluido en la base imponible determinada para la liquidación del Impuesto correspondiente a la importación de los bienes a que se refieran."*

CUARTO.- Teniendo en cuenta lo expuesto en el apartado Tercero anterior, se analizarán los distintos supuestos planteados por la entidad mercantil consultante, de forma que, conforme a las reglas de localización de las prestaciones de servicio en el IGIC, se determine su sujeción o no desde el punto de vista espacial y, en su caso, el tipo impositivo o exención que le sea aplicable:

- **Transporte marítimo de mercancías desde un punto a otro de la isla de Tenerife y transporte marítimo de mercancías entre islas, sin salir del ámbito territorial del archipiélago canario.**

Si el destinatario de la prestación de servicios de transporte marítimo de mercancías es un empresario o profesional que actúe como tal, se encuentra establecido en las Islas Canarias y la prestación de servicio tiene como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del mismo en Canarias, la operación estará sujeta al IGIC, en aplicación de la regla general establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991. En caso de que el destinatario no esté establecido en las Islas Canarias o, estándolo, la prestación de servicio no tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del mismo en Canarias, la prestación de servicios no estará sujeta al IGIC.

Si el destinatario de la prestación de servicios de transporte marítimo de mercancías no es un empresario o profesional, la operación estará sujeta al IGIC, en aplicación de la regla especial establecida en el artículo 17.Tres.Uno.2.b) de la Ley 20/1991, al realizarse el transporte marítimo íntegramente dentro del territorio de aplicación del IGIC.

Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

En el caso de transportes marítimos entre islas sujetos al IGIC, se aplicará el tipo impositivo cero, y el tipo general del 5 por 100 cuando se refiera al transporte marítimo desde un punto a otro de la misma isla.

- Transporte marítimo de mercancías entre las Islas Canarias y la Península y viceversa, a destinatarios que se encuentren establecidos en las Islas Canarias, realizados por buques no afectos a la navegación marítima internacional.

Si el destinatario de la prestación de servicios de transporte marítimo de mercancías es un empresario o profesional que actúe como tal, se encuentra establecido en las Islas Canarias y la prestación de servicio tiene como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del mismo en Canarias, la operación estará sujeta al IGIC, en aplicación de la regla general establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991. En caso de que el destinatario no esté establecido en las Islas Canarias o, estándolo, la prestación de servicio no tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del mismo en Canarias, la prestación de servicios no estará sujeta al IGIC.

No obstante, deben de tenerse en cuenta los siguientes supuestos de exención:

- La prestación de servicios de transporte marítimo directamente relacionada con exportaciones o con los envíos de bienes a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea.

- La prestación de servicios de transporte marítimo de mercancías que entren en las Islas Canarias y cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes objeto de transporte, siempre y cuando el importador remita a quien preste los mencionados servicios una copia del documento administrativo en el que se pruebe que la contraprestación de los mismos se ha incluido en la base imponible determinada para la liquidación del IGIC correspondiente a la importación de los bienes a que se refieran.

Si el destinatario de la prestación de servicios de transporte marítimo de mercancías no es un empresario o profesional, y con independencia de que se encuentre o no establecido en las Islas Canarias, la operación estará sujeta al IGIC, en aplicación de la regla especial establecida en el artículo 17.Tres.Uno.2.b) de la Ley 20/1991, por la parte del trayecto que discurra por el territorio de aplicación del IGIC, y no sujeta por el resto.

No obstante, deben de tenerse en cuenta los mismos supuestos de exención señalados anteriormente.

- Transporte marítimo de mercancías entre puertos situados en la Península o terceros, realizados por buques afectos a la navegación marítima internacional o bien por buques no afectos a la navegación marítima internacional

Si el destinatario de la prestación de servicios de transporte marítimo de mercancías es un empresario o profesional que actúe como tal, se encuentra establecido en las Islas Canarias y la prestación de servicio tiene como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del mismo en Canarias, la operación estará sujeta al IGIC, en aplicación de la regla general establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991. En caso de que el destinatario no esté

Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

establecido en las Islas Canarias o, estándolo, la prestación de servicio no tenga como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del mismo en Canarias, la prestación de servicios no estará sujeta al IGIC.

El tipo impositivo del IGIC aplicable será el tipo general del 5 por 100.

Si el destinatario de la prestación de servicios de transporte marítimo de mercancías no es un empresario o profesional, y con independencia de que se encuentre o no establecido en las Islas Canarias, la operación no estará sujeta al IGIC, en aplicación de la regla especial establecida en el artículo 17.Tres.Uno.2.b) de la Ley 20/1991, al no discurrir el trayecto por el territorio de aplicación del IGIC.

- Transporte marítimo de mercancías entre las Islas Canarias y la Península y viceversa, a destinatarios que se encuentren establecidos en la Península, realizados por buques afectos a la navegación marítima internacional.

La afección del buque a la navegación marítima internacional no incide en las reglas de localización de las prestaciones de servicio de transporte marítimo en el IGIC ni en los tipos impositivos o exenciones aplicables a los servicios de transporte marítimo de mercancías, por lo que en el presente supuesto es de aplicación lo mencionado en los puntos anteriores de este apartado Cuarto.

QUINTO.- Respecto a las prestaciones de servicios accesorios a los de transporte como carga, descarga, manipulaciones, etc.,realizadas por parte de distintos empresarios, que se encuentran establecidos tanto en las Islas Canarias, como fuera de ellas, y que recibe la entidad consultante, se encuentran sujetos al IGIC en aplicación de la regla general establecida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, al localizarse en sede del destinatario, salvo que la consultante cuente con otros establecimientos permanentes fuera de las Islas Canarias y sean éstos los destinatarios de las operaciones.

No obstante, el artículo 12.1 de la Ley 20/1991 establece un supuesto de exención del IGIC, por tratarse de operaciones asimiladas a las exportaciones, que afecta, entre otros, a los buques afectos a la navegación marítima internacional. Este precepto presenta el siguiente tenor literal:

"Están exentas las siguientes operaciones:

1. Las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento de los buques de guerra, de los afectos a la navegación marítima internacional y de los destinados exclusivamente al salvamento, asistencia marítima o pesca costera y de altura, así como las entregas, arrendamientos, reparación y conservación de los objetos, incluso los equipos de pesca, incorporados a los citados buques después de su inscripción en el Registro de Matrícula de Buques correspondiente o que se utilicen para su explotación situados a bordo de los mismos.

Se exceptúan de la exención las operaciones indicadas en el párrafo anterior relativas a los buques deportivos o de recreo y a los objetos incorporados a los mismos. (...)

Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

5. Las prestaciones de servicios distintas de las relacionadas en los números 1 y 3 de este artículo, realizadas para atender las necesidades directas de los buques y aeronaves allí contemplados y de su cargamento. (...)

10. Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones descritas en el presente artículo. (...)"

El artículo 15.7 del Real Decreto 2538/1994, desarrolla la anterior exención del IGIC en los siguientes términos:

"*7. Las prestaciones de servicios distintas de las comprendidas en los números 1, 2, 4 y 5 de este artículo, realizadas para atender las necesidades directas de los buques y aeronaves allí contemplados y de su cargamento. Se entenderán comprendidas en este número, entre otras, las siguientes prestaciones de servicios:*

a) En relación con los buques: los servicios de practicaje, remolque y amarre; utilización de las instalaciones portuarias; operaciones de conservación de buques y del material de a bordo (desinfección, desinsectación, desratización, limpieza de las bodegas); servicios de guarda y de prevención de incendios; visitas de seguridad y peritajes técnicos; asistencia y salvamento del buque, y operaciones efectuadas en el ejercicio de su profesión por los corredores e intérpretes marítimos, consignatarios y agentes marítimos.(...)"

En consecuencia, se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicio accesorias al transporte marítimo, tales como los servicios de carga, descarga, manipulaciones, etcétera que, encontrándose sujetas al Impuesto, se realicen para atender las necesidades directas de los buques afectos a la navegación marítima internacional. La afección de un buque a la navegación marítima internacional se entenderá de acuerdo con lo dispuesto en los apartados primero y segundo del número 1 de la Disposición adicional duodécima de la Ley 20/1991.

SÉPTIMO.- Como resumen de lo que hasta aquí hemos expuesto, puede establecerse como criterio vinculante de este Centro Directivo:

Primero.- Se encuentra sujeta al IGIC la prestación de servicios de transporte marítimo de mercancías cuando el destinatario es un empresario o profesional que actúe como tal, se encuentra establecido en las Islas Canarias y la prestación de servicio tiene como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del mismo en Canarias, con independencia del trayecto del transporte y con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de servicio y del lugar desde el que los preste.

No obstante, dicha prestación de servicio se encuentra exenta del IGIC:

Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

a) Cuando se trate de un servicio de transporte marítimo directamente relacionada con exportaciones o con los envíos de bienes desde Canarias a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea.

b) Cuando se trate de una prestación de servicio de transporte marítimo de mercancías que entren en las Islas Canarias y cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes objeto de transporte, siempre y cuando el importador remita a quien preste los mencionados servicios una copia del documento administrativo en el que se pruebe que la contraprestación de los mismos se ha incluido en la base imponible determinada para la liquidación del IGIC correspondiente a la importación de los bienes a que se refieran.

Segundo.- No se encuentra sujeta al IGIC la prestación de servicios de transporte marítimo de mercancías cuando el destinatario es un empresario o profesional que actúe como tal y no se encuentra establecido en las Islas Canarias, con independencia del trayecto del transporte y con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de servicio y del lugar desde el que los preste.

Tercero.- Se encuentra sujeta al IGIC la prestación de servicios de transporte marítimo de mercancías cuando el destinatario no es un empresario o profesional por la parte de trayecto que transcurra por el ámbito de aplicación territorial del IGIC, con independencia de dónde se encuentre radicado el empresario que preste el servicio y del lugar desde el que lo preste.

No obstante, dicha prestación de servicio se encuentra exenta del IGIC:

- Cuando se trate de una prestación de servicios de transporte marítimo directamente relacionada con exportaciones o con los envíos de bienes a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea.

- Cuando se trate de una prestación de servicios de transporte marítimo de mercancías que entren en las Islas Canarias y cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes objeto de transporte, siempre y cuando el importador remita a quien preste los mencionados servicios una copia del documento administrativo en el que se pruebe que la contraprestación de los mismos se ha incluido en la base imponible determinada para la liquidación del IGIC correspondiente a la importación de los bienes a que se refieran.

Cuarto.- No se encuentra sujeta al IGIC la prestación de servicios de transporte marítimo de mercancías cuando el destinatario no es un empresario o profesional por la parte de trayecto que transcurra fuera del ámbito de aplicación territorial del IGIC, con independencia de dónde se encuentre radicado el empresario que preste el servicio y del lugar desde el que lo preste.

Quinto.- Es aplicable el tipo cero a la prestación de servicio de transporte marítimo de mercancías entre islas.

Es aplicable el tipo general del 5 por 100 a la prestación de servicio de transporte marítimo de mercancías entre puertos de la misma isla.

Es aplicable el tipo general del 5 por 100 a la prestación de servicio de transporte marítimo de mercancías entre puertos situados fuera de Canarias.

Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73

Sexto.- La afectación a la navegación marítima internacional del buque que realiza el transporte de mercancías no tiene ninguna incidencia a la hora de determinar el tipo impositivo aplicable a la prestación de servicio de transporte de mercancías y del lugar de realización de dicha prestación.

Séptimo.- Se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicios accesorios a los de transporte como carga, descarga, manipulaciones, etc., realizadas a un empresario o profesional que actúe como tal, que se encuentra establecido en las Islas Canarias y la prestación de servicio tiene como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del mismo en Canarias, con independencia del lugar de realización material de los mismos y con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de servicio y del lugar desde el que los preste.

No obstante, se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicio accesorias al transporte marítimo, tales como los servicios de carga, descarga, manipulaciones, etcétera que, encontrándose sujetas al Impuesto, se realicen para atender las necesidades directas de los buques afectos a la navegación marítima internacional.

Octavo.- Se encuentran no sujetas al IGIC las prestaciones de servicios accesorios a los de transporte como carga, descarga, manipulaciones, etc., realizadas a un empresario o profesional que actúe como tal y que no se encuentren establecidos en las Islas, con independencia del lugar de realización material de los mismos y con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de servicio y del lugar desde el que los preste.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 27 de junio de 2011

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández

Profesor Agustín Millares Carló, 22, 5ª Planta,
Edif. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928.11.73.65 - Fax 928.45.56.84

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922.47.66.06 - Fax 922.47.66.73