CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1995 (06/02/20)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Arts. 69 y 72 Ley 4/2012 Arts. 4.2, 8.1, 15.1.a) y 21 Ley 20/1991 Arts. 109 y 114 Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante manifiesta que es titular de una entidad mercantil unipersonal cuya sede de la actividad económica se encuentra en Polonia y sin establecimiento permanente en otro territorio. La entidad mercantil organiza circuitos turísticos consistentes en cruceros marítimos con medios de transportes (yates) arrendados a otros empresarios. La entidad mercantil está acogida al régimen especial de las agencias de viajes exigible en Polonia. Pretende realizar cruceros en aguas de Canarias y consulta:

- Si la prestación de servicio de crucero turístico que se desarrollará en aguas de Canarias estaría sujeta al IGIC.
- Si al navegar por aguas de Canarias con un yate arrendado supondría la importación del mismo sujeta al IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- No estando establecida en Canarias la sociedad mercantil polaca y estando acogida al régimen especial de agencias de viajes, la prestación de servicio única de organización de circuito turístico, que se desarrolla en aguas de Canarias, no se encuentra sujeta al IGIC.
- La entrada de un yate en el territorio de aplicación del IGIC con el objeto de su utilización en el desarrollo de la actividad de crucero turístico constituye, en todo caso, la realización del hecho imponible importación, siendo sujeto pasivo la entidad mercantil polaca como destinataria del bien importado en concepto de cesionario, estando obligada a presentar la declaración de importación.

En los términos previstos en el código aduanero de la Unión, el importador podrá solicitar a la Agencia Tributaria Canaria la autorización para acogerse al régimen suspensivo de importación temporal.

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 - Fax: 922 922 381

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, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante manifiesta que es titular de una entidad mercantil unipersonal cuya sede de la actividad económica se encuentra en Polonia y sin establecimiento permanente en otro territorio. La entidad mercantil organiza circuitos turísticos consistentes en cruceros marítimos con medios de transportes (yates) arrendados a otros empresarios. La entidad mercantil está acogida al régimen especial de las agencias de viajes exigible en Polonia. Pretende realizar cruceros en aguas de Canarias y consulta:

- Si la prestación de servicio de crucero turístico que se desarrollará en aguas de Canarias estaría sujeta al IGIC.

- Si al navegar por aguas de Canarias con un yate arrendado supondría la importación del mismo sujeta al IGIC.

SEGUNDO.- Los artículos 306 y 307 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Directiva IVA), disponen:

"*Artículo 306*

1. Los Estados miembros aplicarán un régimen especial del IVA a las operaciones de las agencias de viajes conforme al presente capítulo, en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas de bienes y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.

El presente régimen especial no será aplicable a las agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario y a las que sea de aplicación la letra c) del párrafo primero del artículo 79 para el cálculo de la base imponible.

2. A efectos del presente capítulo, los organizadores de circuitos turísticos tendrán la consideración de agencias de viajes.

Artículo 307

Las operaciones efectuadas en las condiciones previstas en el artículo 306 por las agencias de viajes para la realización del viaje se considerarán una prestación de servicios única de la agencia de viajes al viajero.

La prestación única será gravada en el Estado miembro en que la agencia de viajes haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente desde el que haya suministrado la prestación de servicios."

Se expresa en la consulta presentada que la entidad mercantil polaca está acogida al régimen especial de las agencias de viajes, sin disponer de establecimientos permanentes fuera de Polonia. Conforme a estos datos, la prestación de servicio única de organización de circuito turístico que realiza la entidad mercantil está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) polaco.

Aunque Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA, conforme a los artículos 4.1 del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario de las Islas Canarias, y 6.1.b) de la Directiva IVA, en este territorio se aplica un tributo, el IGIC, de estructura idéntica al IVA comunitario y con unas reglas de localización del hecho imponible plenamente compatible con las reglas de localización comunitarias, de tal forma que evita dobles o nulas tributaciones dentro de la Unión Europea.

El régimen especial de las agencias de viajes en el IGIC es idéntico al aplicable en los países comunitarios y se encuentra regulado en la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012); de esta forma, en su artículo 69 se dispone:

"Uno. El régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:

1º A las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.

2º A las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos y cualquier empresario o profesional en los que concurran las circunstancias previstas en el número anterior.

Dos. El régimen especial de las agencias de viajes no será de aplicación a las operaciones llevadas a cabo utilizando para la realización del viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios.

Tratándose de viajes realizados utilizando en parte medios propios y en parte medios ajenos, el régimen especial sólo se aplicará respecto de los servicios prestados mediante medios ajenos."

Por otra parte, el artículo 72 de la Ley 4/2012, regulador del lugar de realización del hecho imponible en el marco del régimen especial de las agencias de viajes, dispone:

"*Las operaciones efectuadas por las agencias respecto de cada viajero para la realización de un viaje tendrán la consideración de prestación de servicios única, aunque se le proporcionen varias entregas o servicios en el marco del citado viaje.*

Dicha prestación se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación."

No estando establecida la sociedad mercantil polaca en Canarias, la prestación de servicio única de organización de circuito turístico que realiza la misma no se encuentra sujeta al IGIC.

Respecto a la segunda consulta, partimos de la hipótesis de que temporalmente se traslada a Canarias el yate arrendado por la entidad mercantil polaca para su utilización en la realización de cruceros turísticos en aguas de Canarias.

El artículo 4 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible del IGIC, dispone en su número 2 lo siguiente:

"2. Asimismo, están sujetas al Impuesto por el concepto de importaciones de bienes la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador."

El número 1 del artículo 8 de la Ley 20/1991 define a las importaciones del modo siguiente:

"1. A los efectos de este Impuesto, se define la importación como la entrada de bienes en las Islas Canarias, procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la C.E.E. o de Terceros Países, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador."

Por último, el artículo 3 de la Ley 20/1991, regulador del ámbito espacial de aplicación del IGIC, dispone en su número 1 lo siguiente:

"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."

El artículo 21 de la Ley 20/1991, regulador de los sujetos pasivos en las importaciones de bienes, dispone:

"Son sujetos pasivos en las importaciones de bienes quienes las realicen.

Se consideran importadores, siempre que se cumpla, en cada caso, la legislación aplicable:

a) Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos, o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.

b) Los viajeros para los bienes que conduzcan al entrar en las islas Canarias.

c) Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los apartados a) y b) anteriores."

El precepto transcrito configura como sujeto pasivo de las importaciones a quienes realicen las mismas, es decir al importador, sin que tenga relevancia el que actúe o no como empresario o profesional. A continuación señala a quien considera como tal, estableciendo, en su letra a), que serán importadores los destinatarios de los bienes importados, mencionando expresamente a los cesionarios, como es el supuesto de la entidad mercantil polaca.

Derivado de estos preceptos, la entrada de un yate en el territorio de aplicación del IGIC constituye, en todo caso, la realización del hecho imponible importación, con independencia de la procedencia del bien, el fin a que se destine o la condición del importador.

Estamos partiendo de la hipótesis que el yate objeto de importación será utilizado temporalmente en el territorio de aplicación del IGIC en el desarrollo de actividades económicas (utilización en cruceros turísticos en aguas de Canarias).

El artículo 15 de la Ley 20/1991, regulador de las exenciones en regímenes especiales de importación, dispone en la letra a) de su número 1 lo siguiente:

"*1. Están exentas las operaciones que se relacionan a continuación siempre que se realicen de acuerdo con lo dispuesto en la legislación aplicable en las Islas Canarias:*

a) Las importaciones de bienes en los regímenes de tránsito o de importación temporal y las realizadas al amparo del sistema de suspensión del régimen de perfeccionamiento activo cuando los bienes a que se refieran permanezcan en los regímenes o sistemas indicados sin ser consumidos ni utilizados en fines distintos de aquellos para los que se autorizó su importación.

La exención podrá condicionarse a la presentación de una garantía suficiente para afianzar el pago de la deuda tributaria que resulte del incumplimiento de los requisitos establecidos para cada uno de los regímenes o sistemas citados."

A la importación que nos ocupa le podría ser de aplicación el régimen especial de importación temporal.

La disposición adicional cuarta de la Ley 20/1991 establece que para todo lo no previsto en dicha ley, y en especial en lo relativo a materias aduaneras, se estará a lo que dispongan las disposiciones vigentes en el resto del territorio nacional en cuanto no se opongan a lo establecido en la misma. En este sentido, el artículo 109 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), dispone:

"1. Para la aplicación de los regímenes especiales de importación será preceptiva la autorización por parte de la Administración Tributaria Canaria.
2. El funcionamiento de los regímenes a los que se refiere el presente Capítulo, en el ámbito de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se someterá a lo establecido en el Código Aduanero Comunitario y demás normativa complementaria."

Por otra parte, el artículo 114 del Reglamento de gestión, regulador del régimen de importación temporal relativo a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (importación temporal REF), dispone:

"1. La entrada de bienes en las Islas Canarias bajo el régimen de Importación Temporal REF requerirá autorización por parte del órgano competente de la

Administración Tributaria Canaria, en la que se establecerá el plazo para la reexportación de los citados bienes o para la asignación a los mismos de otro régimen especial.

Transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud sin notificación de resolución expresa, se entenderá desestimada.

2. El órgano competente de la Administración Tributaria Canaria podrá exigir, como requisito para la concesión del régimen, la constitución de una garantía con el objeto de asegurar el pago de la deuda relativa a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias que se pudieran devengar con ocasión del incumplimiento de las condiciones y requisitos a los que queda supeditada la autorización de la utilización del régimen.

3. La introducción de los bienes en las Islas Canarias al amparo del Régimen de Importación Temporal REF, así como la ultimación del mismo, exigirá la presentación de una declaración."

Las referencias a la Administración Tributaria Canaria y al Código Aduanero Comunitario deben entenderse realizadas, respectivamente, a la Agencia Tributaria Canaria y al código aduanero de la Unión (aprobado por el Reglamento (UE) Nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013).

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- No estando establecida en Canarias la sociedad mercantil polaca y estando acogida al régimen especial de agencias de viajes, la prestación de servicio única de organización de circuito turístico, que se desarrolla en aguas de Canarias, no se encuentra sujeta al IGIC.

- La entrada de un yate en el territorio de aplicación del IGIC con el objeto de su utilización en el desarrollo de la actividad de crucero turístico constituye, en todo caso, la realización del hecho imponible importación, siendo sujeto pasivo la entidad mercantil polaca como destinataria del bien importado en concepto de cesionario, estando obligada a presentar la declaración de importación.

En los términos previstos en el código aduanero de la Unión, el importador podrá solicitar a la Agencia Tributaria Canaria la autorización para acogerse al régimen suspensivo de importación temporal.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 6 de febrero de 2020

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García