Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1489/2012

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 8.2. y 3 Ley 20/1991 Art. 14.1.2º Ley 20/1991 Art. 19.2 Real Decreto 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta si la importación de un buque para su inscripción en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias y posterior arrendamiento a casco desnudo del mismo a una empresa establecida en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, se encuentra exenta del IGIC.

La entidad arrendataria explotará el buque en rutas consideradas de navegación marítima internacional a efectos del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Se encuentra exenta del IGIC la importación de un buque cuando el titular de dicho buque lo arriende a casco desnudo a una entidad mercantil no establecida en Canarias que lo va a afectar a la navegación marítima internacional.

La exención está condicionada al cumplimiento de un conjunto de requisitos formales y que la entidad mercantil arrendataria del buque afecte el mismo a la navegación marítima internacional.

El incumplimiento de estos requisitos supondrá o bien la inadmisión de la declaración de importación con exención, caso de incumplimiento de los requisitos formales, o la regularización, por parte del importador, de la deuda del IGIC derivada de la importación del buque, caso de incumplimiento por parte de la entidad arrendataria de la afectación del buque a la navegación marítima internacional.

Vistos escrito presentado por , escrito 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), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta si la importación de un buque para su inscripción en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias y posterior arrendamiento a casco desnudo del mismo a una empresa establecida en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, se encuentra exenta del IGIC.

La entidad arrendataria explotará el buque en rutas consideradas de navegación marítima internacional a efectos del IGIC.

SEGUNDO.- El artículo 14.1.2º de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

"*Están exentas del Impuesto las importaciones de bienes en las Islas Canarias y las prestaciones de servicios que a continuación se especifican, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos exigidos por las normas de desarrollo de esta Ley y los demás establecidos en las disposiciones que les sean de aplicación.*

1. Las importaciones definitivas de los siguientes bienes:

(...)

2º.- Los buques de guerra, los afectos esencialmente a la navegación marítima internacional y los dedicados exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera, así como los objetos incorporados a los citados buques o que se destinen a ser utilizados para su explotación a bordo de los mismos, incluido el armamento de pesca.

La exención no se extiende a las embarcaciones deportivas o de recreo."

Se desprende de este precepto, que la importación de un buque se encuentra exenta del IGIC siempre y cuando se trate de alguno de los siguientes:

- Un buque de guerra
- Un buque afecto esencialmente a la navegación marítima internacional.
- Un buque dedicado exclusivamente al salvamento
- Un buque dedicado exclusivamente a la asistencia técnica
- Un buque dedicado exclusivamente a la pesca costera

Aquí nos encontramos con un buque que será objeto de arrendamiento a casco desnudo y que será utilizado por la entidad arrendataria, no establecida en Canarias, en rutas consideradas de navegación marítima internacional a efectos del IGIC. El concepto de navegación marítima internacional se encuentra recogido en la Disposición Adicional Duodécima.Primero de la Ley 20/1991.

El desarrollo reglamentario del mencionado anteriormente artículo 14.1.2º de la Ley 20/1991 se encuentra en el artículo 19.2 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). Dicho precepto dispone lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Están exentas las importaciones definitivas de los siguientes bienes en las condiciones y previo cumplimiento de los requisitos que se indican en cada caso:

(...)

2. Los buques de guerra, los afectos esencialmente a la navegación marítima internacional y los dedicados exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera.

Quedan excluidas de la exención las embarcaciones deportivas o de recreo.

Se entenderá por navegación marítima internacional la definida en el artículo 15, número 1, párrafo tercero, regla 1ª, de este Reglamento y se considerará que un buque está afecto a la navegación marítima internacional cuando se cumpla lo establecido en la regla 2ª del reseñado precepto.

Esta exención se condiciona a los siguientes requisitos:

1º. El importador deberá presentar en la Oficina Gestora, junto a la documentación necesaria para el despacho de los bienes, una declaración suscrita por él en la que determine el destino de los bienes a los fines que justifican las exenciones correspondientes.

Asimismo, deberá conservar en su poder, durante el plazo de prescripción del Impuesto, las facturas, los documentos de importación y, en su caso, los contratos de fletamento o de arrendamiento y las copias autorizadas de la inscripción de los buques en el Registro Marítimo correspondiente.

2º. La importación del buque deberá realizarse por el titular de las actividades que determinen la exención del Impuesto o, en su caso, por la entidad pública que utilice los buques en sus fines de defensa."

Llegados a este punto, la clave en la decisión de determinar si la importación del buque objeto de consulta está o no exenta del IGIC, se encuentra en precisar si se cumple o no el requisito establecido en el artículo 19.2.2º del Real Decreto 2538/1994 (que ha sido subrayado), o lo que es lo mismo si el titular del buque (entidad consultante) utiliza el buque en una actividad que determina la exención del IGIC.

Según el texto de la consulta, el arrendatario del buque lo va a afectar a rutas consideradas de navegación marítima internacional a efectos del IGIC, lo que implica que la entidad consultante desarrolla una actividad de arrendamiento de un buque afecto a la navegación marítima internacional, prestación de servicio que se encontraría exenta del IGIC, de encontrarse la operación sujeta al mismo, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley 20/1991. Este precepto dispone lo siguiente:

"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."

Por tanto, se cumpliría las dos condiciones que exige el artículo 19.2.2º del Real Decreto 2538/1994, a saber:

- La importación es realizada por el titular de la actividad, puesto que el importador lo afecta a la actividad de arrendamiento.

No resulta necesario que el titular del buque lo utilice directamente en una actividad que suponga la afectación del mismo a la navegación marítima internacional, pues cabe su arrendamiento que implica que quien va a afectarlo a tal navegación es un tercero.

- Que la actividad se encuentre exenta.

La actividad de arrendamiento de un buque afecto a la navegación marítima internacional se encuentra exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley 20/1991.

Es cierto, que la operación descrita (arrendamiento del buque a una entidad mercantil no establecida en Canarias) no se encuentra sujeta al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.Uno.1 y Tres.Uno.10 de la Ley 20/1991, pero ello no nos debe llegar a la conclusión de que se incumpliría el segundo requisito que exigiría que la operación se encontrase sujeta y exenta al IGIC, es decir que la importación estaría exenta si el arrendamiento tuviera como destinatario a un empresario establecido en Canarias y esta prestación de servicio se encontrase exenta por aplicación del artículo 12.1 de la Ley 20/1991. Debe entenderse que resultaría aplicable en dos circunstancias: cuando la operación se encuentre sujeta al IGIC y exenta o cuando la operación de encontrarse sujeta al IGIC hubiera estado exenta.

Igualmente, la exención está condicionada al cumplimiento de dos requisitos formales, a saber:

- La entidad mercantil consultante, como importador, deberá presentar en la oficina gestora del tributo exigible a la importación, junto a la documentación necesaria para el despacho de los bienes, una declaración suscrita por él en la que determine el destino de los bienes a los fines que justifican las exenciones correspondientes.

- Asimismo, deberá conservar en su poder, durante el plazo de prescripción del Impuesto, las facturas, los documentos de importación, el contrato de arrendamiento y la copia autorizada de la inscripción del buque en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias.

TERCERO.- Con independencia de los requisitos señalados en el apartado Segundo anterior, la exención aplicable a la importación del buque objeto de consulta tiene carácter provisional pues está condicionado a un ulterior requisito que debe cumplir el arrendatario del buque.

En efecto, el tercer párrafo del citado artículo 19.2. 2º del Real Decreto 2538/1994 dispone:

"Se entenderá por navegación marítima internacional la definida en el artículo 15, número 1, párrafo tercero, regla 1ª, de este Reglamento y se considerará que un buque está afecto a la navegación marítima internacional cuando se cumpla lo establecido en la regla 2ª del reseñado precepto."

El mencionado artículo 15 dispone (el subrayado es nuestro):

"1ª. Se considerará navegación marítima internacional la que se realice por buques a través de aguas marítimas en los siguientes supuestos:

a) La que se inicie en un puerto situado en el ámbito espacial de aplicación del impuesto y termine o haga escala en otro puerto situado fuera de dicho ámbito espacial.

b) La que se inicie en un puerto situado fuera del ámbito espacial de aplicación del impuesto y termine o haga escala en otro puerto situado dentro o fuera de dicho ámbito espacial.

c) La que se inicie y finalice en cualquier puerto, sin realizar escalas, cuando la permanencia en aguas situadas fuera del mar territorial del ámbito espacial de aplicación del impuesto exceda de cuarenta y ocho horas.

Lo dispuesto en esta letra c) no se aplicará a los buques que realicen actividades comerciales de transporte remunerado de personas o mercancías.

En este concepto de navegación marítima internacional no se comprenderán las escalas técnicas realizadas para repostar, reparar o servicios análogos.

2ª. Se considerará que un buque está afecto a la navegación marítima internacional, cuando sus recorridos en singladuras de dicha navegación representen más del 50 por 100 del total recorrido efectuado durante los períodos de tiempo que se indican a continuación:

a) El año natural anterior a la fecha en que se efectúen las correspondientes operaciones de reparación, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento, salvo lo dispuesto en la letra siguiente.

b) En los supuestos de entrega, construcción, transformación o importación del buque o en los de desafectación de los fines de salvamento, asistencia marítima y pesca costera, el año natural en que se efectúen dichas operaciones, a menos que tuviesen lugar después del primer semestre de dicho año, en cuyo caso el período a considerar comprenderá ese año natural y el siguiente.

Este criterio se aplicará también en relación con las operaciones mencionadas en la letra anterior cuando se realicen después de las citadas en la presente letra.

A efectos de lo dispuesto en esta letra, se considerará que la construcción de un buque ha finalizado en el momento de su matriculación definitiva en el Registro Marítimo correspondiente.

Si transcurridos los períodos a que se refiere esta letra b), el buque no cumpliese los requisitos que determinan la afectación a la navegación marítima internacional, se

regularizará su situación tributaria en relación con las operaciones de este apartado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9º, número 2, de este Reglamento."

El artículo 9.2 del Real Decreto 2538/1994, que es el desarrollo reglamentario del artículo 8.2 de la Ley 20/1991, dispone:

"2. Sin perjuicio de lo previsto en el número anterior se considerará también importación:

(...)

2º. La desafectación de los buques y, en su caso, de los objetos incorporados o utilizados a bordo de los mismos, de los fines a que se refieren los números 2 y 3 del artículo 19 de este Reglamento, cuando la importación de los referidos buques u objetos en el territorio a que se refiere este artículo se hubiese beneficiado de la exención del Impuesto."

Por último, los números 3 y 4 del artículo 9 del Real Decreto 2538/1994 disponen lo siguiente:

"3. Las desafectaciones de buques y aeronaves, con los objetos incorporados a estos medios de transporte, que se comprenden en el número anterior, apartados 2º y 3º, así como el cambio de las condiciones relativas a los buques, aeronaves y a los objetos incorporados a ellos, a que se refiere el apartado 4º del mismo número, se entenderán producidas al finalizar el período de dos años naturales consecutivos, en cuyo transcurso, considerado en su conjunto, dejaron de cumplirse las circunstancias que determinaron las respectivas exenciones.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, el año en que se efectúen las correspondientes importaciones, entregas, construcciones o transformaciones exentas se considerará como año natural completo cualquiera que fuese la fecha de realización de dichas operaciones.

Las desafectaciones de los objetos incorporados a un buque o a una aeronave cuyas importaciones, entregas, construcciones o transformaciones hubiesen gozado de exención, por incorporación a otros buques o aeronaves para los que las indicadas operaciones no estuviesen exentas, se entenderán producidas en el momento en que se realicen.

4. Lo dispuesto en el número 2 precedente, apartados 2º, 3º y 4º, no será de aplicación después de transcurridos quince años desde la realización de las importaciones, entregas, construcciones o transformaciones exentas. "

Caso de incumplimiento por parte de la entidad mercantil arrendataria de la afectación del buque a rutas afectas a la navegación marítima internacional, la entidad consultante tendrá la obligación de regularizar la situación tributaria relativa a la importación declarada improcedentemente exenta.

Si el buque inicialmente afecto a la navegación marítima internacional es objeto de desafectación, se considerará dicha circunstancia como una importación, salvo que hayan transcurrido quince años desde la importación exenta.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que se encuentra exenta del IGIC la importación de un buque cuando el titular de dicho buque lo arriende a casco desnudo a una entidad mercantil no establecida en Canarias que lo va a afectar a la navegación marítima internacional.

La exención está condicionada al cumplimiento de un conjunto de requisitos formales y que la entidad mercantil arrendataria del buque afecte el mismo a la navegación marítima internacional.

El incumplimiento de estos requisitos supondrá o bien la inadmisión de la declaración de importación con exención, caso de incumplimiento de los requisitos formales, o la regularización, por parte del importador, de la deuda del IGIC derivada de la importación del buque, caso de incumplimiento por parte de la entidad arrendataria de la afectación del buque a la navegación marítima internacional.

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, 10 de mayo de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván