CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2102 (03/02/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 12.1 Ley 20/1991 Art. 15.2 Real Decreto 2538/1994 Disposición adicional cuarta de la Ley 20/1991 Orden HAC/559 /2021

CUESTIÓN PLANTEADA

En relación a entregas sujetas al IGIC de piezas de repuestos destinadas a la reparación de motores de buques afectos a la navegación marítima internacional, siendo los adquirentes los propietarios de tales buques, y en relación a los requisitos para la aplicación de la exención por operación asimilada a la exportación prevista en el artículo 12.1 de la Ley 20/1991, recogidos en el artículo 15.2 del Real Decreto 2538/1994, se consulta:

- Qué debe entenderse por documento de embarque.

- Si se podría entender que el albarán de entrega que documenta la entrega y recepción de la mercancía es un "documento de embarque" que acredita la incorporación de los bienes al buque y, en consecuencia, permite considerar la operación como asimilada a una exportación y, por tanto, exenta del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- El documento de embarque a que se refiere el artículo 15.2.2ª del Real Decreto 2538/1994 es exclusivamente el DUA de exportación que debe presentar el adquirente de los bienes, ya sea propietario del buque o su explotador. En todo caso, el DUA de exportación deberá contener la firma del recibí del capitán u otra persona responsable.

- No constituye documento de embarque un albarán donde se haga constar la entrega y recepción de los bienes.

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

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.- En relación a entregas sujetas al IGIC de piezas de repuestos destinadas a la reparación de motores de buques afectos a la navegación marítima internacional, siendo los adquirentes los propietarios de tales buques, y en relación a los requisitos para la aplicación de la exención por operación asimilada a la exportación prevista en el artículo 12.1 de la Ley 20/1991, recogidos en el artículo 15.2 del Real Decreto 2538/1994, se consulta:

- Qué debe entenderse por documento de embarque.

- Si se podría entender que el albarán de entrega que documenta la entrega y recepción de la mercancía es un "documento de embarque" que acredita la incorporación de los bienes al buque y, en consecuencia, permite considerar la operación como asimilada a una exportación y, por tanto, exenta del IGIC.

SEGUNDO.- El artículo 12.1 de la Ley 20/1991 contempla las siguientes operaciones asimiladas a una exportación exentas del IGIC:

"*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."

Este precepto recoge dos ámbitos objetivos de operaciones exentas, a saber:

- La entrega, construcción, transformación, reparación, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento de determinados buques.

- La entrega, arrendamiento, reparación o conservación de los objetos que se incorporan a dichos buques, incluido los equipos de pesca.

Los buques a que se refieren los ámbitos objetivos citados son los siguientes: buques de guerra, los afectos a la navegación marítima internacional, los destinados exclusivamente al

salvamento, asistencia marítima y los de pesca costera y de altura. Se excluyen los buques deportivos o de recreo.

La consulta se refiere a las entregas de piezas de repuestos con destino a la reparación de motores de buques afectos a la navegación marítima internacional. Los bienes son adquiridos por los propietarios de tales buques.

La disposición adicional duodécima de la Ley 20/1991, concretamente sus apartados primero y segundo, regulan, respectivamente, qué se considera navegación marítima internacional y cuándo se considera que un buque está afecto a la navegación marítima internacional. Dado que la consulta parte de que el buque destino de los bienes adquiridos está afecto a la navegación marítima internacional, obviaremos el examen de su regulación.

El desarrollo reglamentario del artículo 12.1 de la Ley 20/1991, se encuentra recogido en el artículo 15.2 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dicta normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio (en adelante, Real Decreto 2538/1994), que dispone:

> *"2. Las entregas, arrendamientos, reparación y conservación de los objetos, incluso los equipos de pesca, incorporados a los buques enumerados en el párrafo primero del apartado 1 anterior, con las excepciones previstas en el párrafo segundo del mismo apartado, cuando dichos objetos se utilicen en la explotación de los buques y estén situados a bordo de los mismos o se incorporen a ellos para los mismos fines después de su inscripción en el Registro de Matrícula de Buques.*
>
> *Se comprenderán entre los objetos cuya incorporación a los buques puede beneficiarse de la exención, todos los bienes, elementos o partes de los mismos, incluso los que formen parte indisoluble de ellos o se inmovilicen en ellos, que se utilicen normalmente o sean necesarios para su explotación.*
>
> *Se considerarán bienes incorporados o utilizados en la explotación de los buques, entre otros, los siguientes: los aparejos e instrumentos de a bordo, los que constituyan su utillaje, los destinados a su amueblamiento o decoración, y los instrumentos, equipos, materiales y redes empleados en la pesca, tales como los cebos, anzuelos, sedales, cajas para embalaje del pescado y análogos. En todo caso, estos objetos habrán de quedar efectivamente incorporados o situados a bordo de los buques y formar parte del inventario de sus pertenencias.*
>
> *La exención sólo procederá cuando se cumplan las siguientes condiciones:*
>
> *1.ª Que el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios a que se refiere este apartado 2 sea la persona o entidad propietaria del buque o a la que corresponda su explotación o, en su caso, la propia entidad pública que utilice los buques en sus fines de defensa.*
>
> *2.ª Que la incorporación de objetos a los buques deberá efectuarse en el plazo de los tres meses siguientes a su adquisición y se acreditará mediante el correspondiente documento de embarque, cuya copia se remitirá por el titular de la explotación de los medios de transporte al proveedor de los objetos en el plazo de los quince días siguientes a su incorporación.*

3.ª Que los bienes que hubiesen sido objeto de entrega permanezcan efectivamente incorporados o colocados a bordo de los buques cuya actividad determine la exención, salvo que se trasladen a otros que también se destinen a los fines que justifican la exención de la incorporación de dichos objetos.

Si el buque, al que se hubiesen incorporado dichos bienes o a bordo del cual se hubiesen colocado, se desafectase de las actividades que determinaron el beneficio fiscal o si dichos bienes se desagregaran de los buques dedicados a actividades exentas y se incorporasen o colocasen a bordo de otros afectos a actividades distintas, la persona o entidad propietaria o en su caso explotadora del buque en el que permanezcan los bienes estará obligada a declararlos para su importación en los términos y con aplicación de las normas previstas en el apartado 1 anterior.

En relación con las exenciones reguladas en este número serán de aplicación las reglas 1.ª, 2.ª y 5.ª del párrafo tercero del apartado 1 anterior."

La aplicación de la exención prevista en el artículo 12.1 de la Ley 20/1991 está condicionada al cumplimiento de un conjunto de requisitos subjetivos, objetivos, temporales y formales.

Conforme a lo expresado en el texto de la consulta planteada, se cumple el requisito subjetivo (el adquirente de los bienes es el propietario del buque) y los requisitos objetivos (el buque está afecto a la navegación marítima internacional, y se trata de la entrega de piezas de repuestos destinadas a la reparación de los motores del buque; es decir, se utilizan en la explotación del buque). Dejando aparte los requisitos temporales, nos centraremos en los formales, en especial en el previsto en la condición 2ª del artículo 15.2 del Real Decreto 2538/1994, que reiteramos su redacción (la negrita es nuestra):

"*2.ª Que la incorporación de objetos a los buques deberá efectuarse en el plazo de los tres meses siguientes a su adquisición y s****e acreditará mediante el correspondiente documento de embarque****, cuya copia se remitirá por el titular de la explotación de los medios de transporte al proveedor de los objetos en el plazo de los quince días siguientes a su incorporación."*

La primera cuestión que plantea la entidad consultante es la relativa a qué debe entenderse por documento de embarque.

El documento de embarque tiene como objetivo constituir la prueba acreditativa de que el bien adquirido se ha incorporado o está situado en el buque, en el supuesto objeto de consulta, afecto a la navegación marítima internacional.

El artículo 120.3 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), dispone que la declaración de exportación se presentará y admitirá en la misma forma y con los requisitos que se fija para la declaración de despacho de importación, con las adaptaciones correspondientes en razón de la naturaleza de la operación de exportación.

El artículo 89.2 del Reglamento de gestión dispone que la declaración de importación deberá presentarse mediante el Documento Único Administrativo (DUA), aprobado por el Reglamento (CEE) 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 1993 ("DOCE" nº L253, de 11.10.93), conforme a las instrucciones que al efecto apruebe el órgano estatal competente.

Actualmente tales instrucciones se encuentran contempladas en la Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA),

El Apéndice IV de la citada Resolución de 11 de julio de 2014 fue modificado por el Anexo 4 de la Resolución de 2 de septiembre de 2019, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA), disponiendo (la negrita es nuestra):

"APÉNDICE IV

MERCANCÍA PARA BUQUES Y AERONAVES

1.- Definición

El presente apéndice se refiere al suministro a buques y aeronaves tanto de productos de equipamiento como de productos de avituallamiento que, de acuerdo a la normativa citada en el punto 2, puedan beneficiarse de la exención de impuestos.

(...)

Se entiende por productos de equipamiento

(...)

b) "Productos de equipamiento": productos destinados a su incorporación en los buques o aeronaves, así como los productos destinados a su armamento o equipamiento.

Se excluyen: los productos consumibles como comida, fuel, aceites, etc. (avituallamiento), los utensilios o maquinaria utilizados para la construcción, reparación, etc. que no queden incorporados al buque y los medios de transporte (por ejemplo, contenedores que no quedan incorporados al buque).

Se incluyen: cualquier producto destinado a su incorporación al buque o aeronave y aquellos que sin incorporarse y sin ser consumibles sonn ecesarios para la navegación, para la explotación o para la seguridad (botes salvavidas, mobiliario, utillaje, aparejos e instrumentos de a bordo,etc.)

2.- Normativa y doctrina específica

(...)

d) IGIC/AIEM

Artículos 12 y 14 de la Ley 20/1991 regulan las exenciones por operaciones asimiladas a las exportaciones (12) y las exenciones por importaciones definitivas (14) referidos a la exención de IGIC y artículos 71 y 73 para la exención del AIEM.

(...)

3.- Formas de declarar los suministros a buques y aeronaves

a) Mercancía de la Unión

De acuerdo con el artículo 269 del CAU no se aplica el régimen de exportación a las mercancías entregadas, exentas del IVA o de impuestos especiales, para el avituallamiento de aeronaves o embarcaciones, independientemente del destino de la aeronave o de la embarcación, pero son de aplicación las formalidades y trámites de las declaraciones de exportación.

Esta declaración de exportación será el documento aduanero de embarque al que refiere el artículo 10.1.5º y 6º del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, 29 de diciembre. En Canarias se entenderá referido al IGIC. En todo caso deberá contener la firma del recibí del capitán u otra persona responsable.

(...)"

Por otra parte, la disposición adicional cuarta de la Ley 20/1991 dispone:

"*Para todo lo no previsto en esta 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."*

Esta posibilidad de aplicación supletoria, en especial en materia aduanera, permite aplicar a las operaciones objeto de la presente consulta, en tanto no sea contraria a la regulación vigente del IGIC, el contenido de la Orden HAC/559/2021, de 4 de junio, por la que se aprueban las normas en el ámbito aduanero, del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales de Fabricación, sobre el avituallamiento y equipamiento exento a buques y aeronaves, distintos de los privados de recreo, así como las entregas en tiendas libres de impuestos y para la venta a bordo a viajeros (en adelante, Orden HAC/559/2021).

El artículo 1.1 de la Orden HAC/559/2021 dispone:

"*La presente orden tiene por objeto regular:*

1. El procedimiento aduanero de los avituallamientos y equipamientos a buques y aeronaves de mercancía no perteneciente a la Unión Europea y de aquellas a que se refiere el artículo 22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluyendo los suministros a tiendas de venta a bordo de los mismos, así como de las entregas de bienes realizadas por tiendas libres de impuestos, a que se refiere el artículo 21.2.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido."

La referencia al artículo 22 de la Ley 37/1992 debe entenderse efectuada al artículo 12 de la Ley 20/1991.

El apartado 1 del artículo 5 dispone (la negrita es nuestra):

"*Artículo 5. Procedimiento.*

"1. Son de aplicación las formalidades y trámites de las declaraciones de exportación, en el caso de avituallamientos y equipamientos exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, de los impuestos especiales.

(...)

2. Las formalidades aduaneras de declaración y notificación, a las que se refiere el apartado anterior deberán realizarse, con carácter general, de forma previa al embarque de los bienes.

(...)

A todos los efectos, se entenderá que la declaración o notificación que ampara las operaciones de suministro a buques o aeronaves anteriormente referidas constituye el documento aduanero de embarque.

(...)"

La referencia al Impuesto sobre el Valor Añadido debe entenderse realizadas al IGIC.

Por tanto, la respuesta a la primera de las cuestiones planteadas es que el documento de embarque a que se refiere el artículo 15.2.2º del Real Decreto 2538/1994 es el DUA de exportacion, que deberá ser presentado por el propietario o el explotador del buque y deberá contener la firma de recibí del capitán o de otra persona responsable.

TERCERO.- La segunda cuestión planteada por la entidad consultante es si se podría entender que el albarán de entrega que documenta la entrega y recepción de la mercancía es un "documento de embarque" que acredita la incorporación de los bienes al buque y, en consecuencia, permite considerar la operación como asimilada a una exportación y, por tanto, exenta del IGIC.

La declaración de exportación tiene la naturaleza de declaración tributaria conforme al apartado 1 del artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

"1. Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

(...)"

Con carácter general, la obligación de presentar una declaración tributaria no puede ser suplida por la presentación de un acto entre particulares como es un albarán. No obstante, el apartado 2 de este artículo 119 dispone que reglamentariamente se determinará los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento.

La cuestión a dilucidar es si la fórmula ofrecida por la entidad consultante (albarán de entrega que documente la entrega y recepción de la mercancía), tiene cobertura normativa para constituir un documento admitido de manifestación de conocimiento que pueda suplir a la declaración de exportación.

El artículo 120 del Reglamento de gestión, reproducido su apartado 3 anteriormente, dispone:

"1. La salida de bienes fuera del territorio de las Islas Canarias quedará sometida a la presentación de despacho de los mismos ante la Administración Tributaria Canaria, así como a la formulación de una declaración de exportación ante la oficina de dicha Administración correspondiente al lugar de salida de aquellos.

(...)

4. Sin perjuicio de los envíos por carta y paquetes postales, que se regirán por sus disposiciones específicas, no serán objeto de declaración escrita los bienes exportados con fines no comerciales así como los de escaso valor."

Pues bien, de la regulación reglamentaria relativa al procedimiento gestor de las exportaciones, se desprende, a los efectos de lo que aquí no interesa, que:

- Con carácter general la salida de bienes fuera del territorio de las Islas Canarias está sometida a la presentación de una declaración de exportación.

- Únicamente se libera de la presentación de la declaración de exportación la salida de los bienes exportados con fines no comerciales así como los de escaso valor.

En definitiva, el documento de embarque es exclusivamente el DUA de exportación; por tanto, la fórmula propuesta por la entidad consultante de la realización de un albarán donde se haga constar la entrega y recepción de los bienes, como medio sustitutivo del DUA de exportación como documento de embarque, no es válida por no disponer de cobertura normativa.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

- El documento de embarque a que se refiere el artículo 15.2.2ª del Real Decreto 2538/1994 es exclusivamente el DUA de exportación que debe presentar el adquirente de los bienes, ya sea propietario del buque o su explotador. En todo caso, el DUA de exportación deberá contener la firma del recibí del capitán u otra persona responsable.

- No constituye documento de embarque un albarán donde se haga constar la entrega y recepción de los bienes.

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, 3 de febrero de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García