CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2046 (22/01/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 14.1.2º Ley 20/1991 Art. 15.1ª a) Ley 20/1991 Art. 17.Dos Ley 20/1991 _Disposición adicional cuarta Ley 20/1991 Disposición adicional duodécima Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Se pretende la importación de buques de navegación de gran eslora que, durante varios meses, se afectarán a la prestación de servicios de chárter náutico de lujo a terceros, teniendo en cuenta las siguientes circunstancias:

-Tendrán su punto de atraque habitual en nuestro territorio.

-Estas embarcaciones permanecerán de forma intermitente en alguno de los puertos del ámbito de aplicación del IGIC, ya sea trasladando pasaje entre diferentes puertos situados en dicho ámbito, o trasladando pasaje a otros puertos o puntos situados fuera de este ámbito, con retorno, en algunos casos, a Canarias.

-La figura contractual a formalizar entre el pasaje y la embarcación será la de arrendamiento de servicios con dotación de tripulación puesta por el armador (propietario de la embarcación) y con reserva de la posesión por el armador. Las condiciones del servicio no están sujetas a una periodificación regular en el tiempo ni a un circuito prefijado de forma estandarizada y regular, sino a lo que en cada caso se pacte.

Con estos antecedentes se consulta:

1.- Si el traslado de la embarcación desde un puerto localizado fuera del territorio de aplicación del IGIC a un puerto localizado dentro de este territorio, se puede considerar como una operativa de "navegación marítima internacional".

2.- Si, en el caso de que tuviera tal consideración este traslado, podría resultar de aplicación la exención en la importación prevista en el artículo 14.1.2º de la Ley 20/1991, al reunirse los requisitos respecto de la embarcación y de la actividad a la que se destinará con posterioridad.

3.- Si es posible que no opere la limitación de la exención en la importación para las embarcaciones deportivas o de recreo contemplada en el artículo 14.1.2º párrafo segundo de la Ley 20/1991 teniendo en cuenta que:

a) Desde un punto de vista objetivo estas embarcaciones, por sus características, podrían ser consideradas como deportivas o de recreo, pero desde un punto de vista funcional no, porque están afectas totalmente a una actividad económica.

b) En el caso de que esta limitación a la exención no sea aplicable, si es necesario cumplir algún requisito adicional, en particular, si es necesaria una permanencia mínima de la embarcación en el territorio de aplicación del IGIC.

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

c) En el caso de que si opere esta limitación y sea inaplicable la exención, si existe alguna exención vinculada con la importación temporal de una embarcación que no supere un umbral de tiempo determinado.

4.- Si el atraque durante un período de tiempo no superior a seis meses en alguno o algunos puertos canarios, se puede considerar como un establecimiento permanente a efectos del IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La importación temporal, no definitiva, de la embarcación, impediría la aplicación de la exención recogida en el artículo 14.1.2º de la Ley 20/1991, a pesar del posible cumplimiento del resto de requisitos exigidos para su disfrute, debiéndose tener en cuenta que, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, la prestación de servicios de chárter náutico de lujo a terceros dispone de la consideración de transporte de pasajeros de carácter turístico, recreativo o de ocio, y, por otro lado, que el concepto de embarcación deportiva o de recreo no se realiza desde un punto de vista objetivo, sino funcional.

- Podrá disfrutar del régimen de importación temporal a su entrada en Canarias, siempre que se cumplan las demás condiciones previstas en la normativa aduanera para dicho régimen; es decir, que esté matriculada fuera del territorio de aplicación del IGIC, a nombre de una persona establecida fuera de dicho territorio y que sea utilizada por una persona establecida fuera del territorio de aplicación del IGIC.

- El mero hecho de tenencia de un punto de atraque en un puerto sito en territorio canario no es suficiente para determinar la existencia de un establecimiento permanente.

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.- Se pretende la importación de buques de navegación de gran eslora que, durante varios meses, se afectarán a la prestación de servicios de chárter náutico de lujo a terceros, teniendo en cuenta las siguientes circunstancias:

-Tendrán su punto de atraque habitual en nuestro territorio.

-Estas embarcaciones permanecerán de forma intermitente en alguno de los puertos del ámbito de aplicación del IGIC, ya sea trasladando pasaje entre diferentes puertos situados en dicho ámbito, o trasladando pasaje a otros puertos o puntos situados fuera de este ámbito, con retorno, en algunos casos, a Canarias.

-La figura contractual a formalizar entre el pasaje y la embarcación será la de arrendamiento de servicios con dotación de tripulación puesta por el armador (propietario de la embarcación) y con reserva de la posesión por el armador. Las condiciones del servicio no están sujetas a una periodificación regular en el tiempo ni a un circuito prefijado de forma estandarizada y regular, sino a lo que en cada caso se pacte.

Con estos antecedentes se consulta:

1.- Si el traslado de la embarcación desde un puerto localizado fuera del territorio de aplicación del IGIC a un puerto localizado dentro de este territorio, se puede considerar como una operativa de "navegación marítima internacional".

2.- Si, en el caso de que tuviera tal consideración este traslado, podría resultar de aplicación la exención en la importación prevista en el artículo 14.1.2º de la Ley 20/1991, al reunirse los requisitos respecto de la embarcación y de la actividad a la que se destinará con posterioridad.

3.- Si es posible que no opere la limitación de la exención en la importación para las embarcaciones deportivas o de recreo contemplada en el artículo 14.1.2º párrafo segundo de la Ley 20/1991 teniendo en cuenta que:

a) Desde un punto de vista objetivo estas embarcaciones, por sus características, podrían ser consideradas como deportivas o de recreo, pero desde un punto de vista funcional no, porque están afectas totalmente a una actividad económica.

b) En el caso de que esta limitación a la exención no sea aplicable, si es necesario cumplir algún requisito adicional, en particular, si es necesaria una permanencia mínima de la embarcación en el territorio de aplicación del IGIC.

c) En el caso de que si opere esta limitación y sea inaplicable la exención, si existe alguna exención vinculada con la importación temporal de una embarcación que no supere un umbral de tiempo determinado.

4.- Si el atraque durante un período de tiempo no superior a seis meses en alguno o algunos puertos canarios, se puede considerar como un establecimiento permanente a efectos del IGIC.

SEGUNDO.- 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 quién considera como tal, estableciendo, en su letra a), que serán importadores los destinatarios de los bienes importados.

Derivado de estos preceptos, la entrada de una embarcación 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.

Tal y como señala en la consulta presentada, las embarcaciones objeto de importación serán utilizadas temporalmente, parte en el territorio de aplicación del IGIC, en el desarrollo de actividades económicas (utilización en chárter náuticos de lujo en aguas de Canarias).

TERCERO.- La entidad consultante plantea varias cuestiones, todas relacionadas entre sí, salvo la última, por lo que para facilitar la comprensión de las respuestas vamos a refundirlas en tres preguntas:

-Si es posible aplicar la exención del artículo 14.1.2º de la Ley 20/1991 al traslado temporal de las embarcaciones a Canarias.

-En caso de que la respuesta a la anterior pregunta sea negativa, si es posible aplicar alguna otra exención.

-En último lugar, si el atraque en Canarias por un período inferior a 6 meses permite considerar que tiene establecimiento permanente aquí.

La primera pregunta se refiere a la aplicación de la exención prevista en el artículo 14.1.2º de la Ley 20/1991, por entender que el traslado de esas embarcaciones desde un puerto localizado fuera del territorio de aplicación del IGIC a un puerto localizado dentro de este territorio, permitiría considerar que es "navegación marítima internacional".

El número 1 del artículo 14 de la Ley 20/1991 recoge entre las exenciones en importaciones definitivas de bienes, la señalada en el apartado 2º:

"*Artículo 14. Exenciones en importaciones definitivas de bienes.*

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:

1.º(...).

2.º 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".

De su lectura se desprende claramente que esta exención está prevista para los casos de importaciones definitivas, y no temporales, de estas embarcaciones, por lo que, ya lo adelantamos, si las mismas sólo entran en el territorio de aplicación del IGIC por unos meses, no será posible su aplicación.

No obstante, entraremos en su análisis, por si tuviera este carácter en un momento posterior a la entrada inicial.

La aplicación de esta exención exige el cumplimiento de dos requisitos, uno positivo y otro negativo, pero ambos vinculados con la finalidad del buque. Dado que sólo se consulta sobre el supuesto de embarcaciones afectas a la navegación marítima internacional, obviamos para su respuesta el resto de fines, y acudimos para la delimitación de lo que se considera "navegación marítima internacional" y "buque afecto" a ésta, a los apartados primero y segundo de la disposición adicional duodécima de la Ley 20/1991:

"Disposición adicional duodécima.

1. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley se considerará:

Primero. 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.

Segundo. 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 o mantenimiento, salvo lo dispuesto en la letra siguiente.

b) En los supuestos de entrega, construcción, transformación, importación, fletamento total o arrendamiento 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 8, apartado 2, de esta Ley".

Del enunciado de la consulta sólo se sabe que la embarcación se trasladará a Canarias desde fuera del territorio de aplicación del IGIC, para posteriormente realizar los posibles itinerarios derivados de los contratos que se firmen con los clientes, tanto entre puertos ubicados dentro del citado territorio, como fuera del mismo, con retorno, en algunos casos, a las Islas; con lo que sólo podemos manifestarnos respecto al primer concepto, esto es, a si la realización de estas singladuras se considera navegación marítima internacional, pero no en lo que se refiere a si las embarcaciones tienen la consideración de buques afectos a este tipo de navegación, pues se desconoce el porcentaje de los recorridos realizados.

En este sentido, podríamos afirmar que, en principio, sí sería navegación marítima internacional la que realizarían estas embarcaciones, al cumplirse los supuestos recogidos en las letra a) y b) de la disposición adicional duodécima, tanto cuando se desarrolle el traslado, como cuando se presten los servicios pactados con los clientes. En el caso de la letra c), se exige un doble requisito temporal y objetivo: por un lado, que la permanencia en aguas

situadas fuera del ámbito de aplicación de Canarias sea superior a 48 horas, y, por otro lado, que el objeto del viaje no sea el transporte remunerado de personas o mercancías.

Llegados a este último punto, hemos de plantearnos si los servicios de chárter náutico de lujo constituyen, a estos efectos, un transporte remunerado de personas o mercancías, con lo que, evidentemente, ya no entrarían en el supuesto de navegación marítima internacional previsto en esta letra c), o si por el contrario, el transporte no es el objetivo principal del servicio prestado sino un elemento más de un servicio mayor, como sería contratar un viaje en barco que incluye traslado, hospedaje y manutención.

Dado que parece que este es el tipo de servicios que se va a ofrecer a los clientes, hemos de tener en cuenta que, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, estos servicios están incluidos dentro de la consideración de transporte de pasajeros, tal y como se recoge en la letra a) del apartado 1 del artículo 6 de la Ley 12/2007, de 24 de abril, de Ordenación del Transporte Marítimo en Canarias:

"*Artículo 6. Clases de servicios.*

1. Los servicios de transporte objeto de la presente ley, según su finalidad, se clasificarán en transportes de pasajeros y transportes de mercancías.

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

El artículo 20 (integrado en el Capítulo III, Régimen particular de los transportes marítimos con finalidad turística, recreativa, educativa o similar, del Título II, Régimen de prestación de los servicios de transporte marítimo), dispone:

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

Por tanto, nos encontramos ante un servicio comercial de transporte remunerado, por lo que impediría la consideración de navegación marítima internacional.

Por todo lo expuesto, se concluye que, tanto el traslado de los buques a las Islas Canarias, como el desarrollo de los itinerarios descritos, sólo podrían tener la consideración

de navegación marítima internacional los supuestos recogidos en las letras a) y b) de la disposición adicional duodécima de la Ley 20/1991, pero no el de la letra c); ahora bien, ha de recordarse que la aplicación de la exención del artículo 14.1.2º de la Ley 20/1991, sobre la que se pregunta, exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.- Que se trate de una importación definitiva de un buque, no temporal. Por lo que, en principio, si el buque se importa por unos meses (parece que serían menos de seis), no sería una importación definitiva.

2.- Que dicho buque esté afecto a la navegación marítima internacional, para lo cual es necesario que, siendo sus recorridos en singladuras de dicha navegación (que hemos visto que lo serían), éstos representen más del 50 por 100 del total de los recorridos efectuados durante determinados períodos de tiempo, por lo que, no teniendo datos al respecto, no podemos manifestarnos.

3.- Que no se trate de una embarcación deportiva o de recreo.

A pesar de que el incumplimiento del primero de los requisitos (con las dudas respecto del segundo), ya desembocaría en el imposible disfrute de la exención, vamos a entrar en en el análisis de este último requisito por ser el que más controversia suele suscitar en la práctica, siendo interesante de cara a posibles nuevas operaciones.

Lo primero que advertimos es la inexistencia en la Ley 20/1991 de una definición de lo que debe entenderse por "embarcación deportiva o de recreo", debiendo acudir para ello a la normativa específica en la materia. En este sentido el artículo 3 del Real Decreto 875/2014, de 10 de octubre, por el que se regulan las titulaciones náuticas para el gobierno de las embarcaciones de recreo, sí que recoge el concepto de embarcación y buque de recreo:

> *"Artículo 3. Definiciones. A efectos de lo dispuesto en este real decreto se entenderá por:*
>
> *1. Embarcación de recreo, en adelante embarcación: Toda embarcación de cualquier tipo, con independencia de su medio de propulsión, cuyo casco tenga una eslora (Lh) comprendida entre 2,5 y 24 metros, medida según los criterios fijados en el apartado 6 de este artículo, utilizada para fines deportivos o de recreo. Quedan comprendidas en esta definición las embarcaciones con fines de formación para la navegación de recreo.*
>
> *2. Buque de recreo: Todo buque de cualquier tipo, con independencia de su modo de propulsión, cuya eslora de casco (Lh) sea superior a 24 metros, con un arqueo bruto inferior a 3000 GT y capacidad para transportar hasta 12 pasajeros sin contar la tripulación, destinado para la navegación de recreo, el turismo, el ocio, la práctica del deporte o la pesca no profesional, utilizado por su propietario o por cualesquiera otras personas, mediante arrendamiento, contrato de pasaje, cesión o cualquier otro título."*

Asimismo, el artículo 262 del Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, fija

en el tercer párrafo de su apartado 2 lo que ha de entenderse por "navegación de recreo o deportiva":

"Artículo 252. Abanderamiento de buques.

1. (...).

2. Estarán facultadas para obtener el registro y el abanderamiento de buques civiles las personas físicas o jurídicas residentes o domiciliadas en España u otros Estados pertenecientes al Espacio Económico Europeo siempre que, en este último supuesto, designen un representante en España.

Si los buques a los que se refiere el párrafo anterior estuvieran dedicados a la navegación de recreo o deportiva sin finalidad mercantil, no será necesario el requisito de residencia, siendo suficiente la designación de un representante en España.

Por navegación de recreo o deportiva, se entiende aquella cuyo objeto exclusivo sea el recreo, la práctica del deporte sin propósito lucrativo o la pesca no profesional, por su propietario o por otras personas que puedan llevarla a cabo, mediante arrendamiento, contrato de pasaje, cesión o por cualquier otro título, siempre que en estos casos el buque o embarcación no sea utilizado por más de 12 personas, sin contar con su tripulación".

Del contenido de ambos preceptos se deduce claramente que el elemento común definitorio es el teleológico, esto es, el fin al que van a ser destinado el bien -ya sea embarcación o buque-, destacando que, en cualquier caso, el uso del bien ha de ser por el propietario o, en su caso, por el arrendatario o cesionario.

A estos efectos, el Código Civil establece que el arrendamiento puede tener una doble modalidad, tal y como disponen los artículos 1542 a 1544:

"Artículo 1542.

El arrendamiento puede ser de cosas, o de obras o servicios".

"Artículo 1543.

En el arrendamiento de cosas, una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto".

"Artículo 1544.

En el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto".

Del articulado citado se desprende que, en el caso de un arrendamiento de cosa, la utilización final del bien, en nuestro caso embarcación, se realizará por el arrendatario, ya que éste obtiene la plena posesión de la misma durante el período pactado, haciendo suyo, en el supuesto de un uso comercial de la misma, el resultado económico del mismo, o bien, si hace un uso de recreo, disfrutándola él a título personal, pero en cualquier caso, manteniendo su control.

Por el contrario, si mediara un arrendamiento de servicios, la embarcación sólo es un medio o instrumento para ejecutar la prestación contratada, la cual es efectuada por el arrendador bajo encargo del arrendatario (cuyo contenido podrá definirse en términos o actuaciones más o menos precisas), pero el gobierno o control de la embarcación permanece en manos de aquél.

Trasladando esta fundamentación al supuesto de la consulta, y partiendo de que entendemos que el contrato de arrendamiento que se formalizaría, tal y como expresamente se señala en el escrito presentado, es el de servicios (no el de cosa), resultaría que la embarcación no se destinaría a un uso deportivo o de recreo, al no ser utilizado para disfrute personal del propietario arrendador sino del arrendatario, y no tener este último el control de la embarcación.

Concluyendo, por tanto, que sí se cumpliría el tercer requisito exigido en el artículo 14.1.2º de la Ley 20/1991 para el disfrute de la exención por la importación definitiva de la embarcación, al no tener la consideración de una embarcación deportiva o de recreo por ser objeto de un arrendamiento de servicios por los futuros clientes, y no asumir éstos el riesgo y control del uso.

En virtud de todo lo expuesto, el disfrute de la exención prevista en el artículo 14.1.2º de la Ley 20/1991, exige el cumplimiento de los tres requisitos ya citados, por lo que el incumplimiento de uno de ellos, como es el referido a la importación definitiva de la embarcación, ya impide su aplicación, a pesar de que pudiera ser cumplido el segundo (sobre el que no tenemos datos suficientes), y de que, como acabamos de ver, se cumpla el tercero.

CUARTO.- La segunda pregunta que se realiza es si, en el caso de que no fuera aplicable la exención del artículo 14.1.2º de la Ley 20/1991, existe otra que recoja un supuesto de importación temporal.

El artículo 15.1.a) de la Ley 20/1991 establece:

"*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 (...) 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. (...)"

Por su parte, el artículo 34 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario, dispone:

"1. Están exentas las operaciones que se relacionan a continuación, cuando se cumplan las condiciones que, en cada caso, se especifican:

1º. Las importaciones de bienes, cualquiera que sea su origen, efectuadas al amparo de los regímenes especiales de tránsito, importación temporal, (...).

Tendrán la consideración de importaciones temporales, a los efectos previstos en este artículo, las importaciones y las entregas de vehículos que reglamentariamente puedan colocarse en régimen de matrícula turística.

Estas exenciones estarán condicionadas al cumplimiento de los requisitos establecidos en las legislaciones estatal y comunitaria aduaneras reguladoras de cada uno de los regímenes mencionados, que serán aplicables, a efectos de este Impuesto, con independencia de que los bienes procedan de la Comunidad Europea o de terceros países.

La Administración Tributaria Canaria podrá exigir del importador la prestación de garantía suficiente para afianzar el pago de la deuda tributaria que resulte exigible como consecuencia del incumplimiento de los requisitos a que se refiere el párrafo anterior. (...)

Las importaciones temporales procedentes de terceros países que estén gravadas con una parte de los derechos de importación que corresponderían a su importación a consumo, estarán gravadas en la misma proporción por el Impuesto General Indirecto Canario. Idéntico criterio se aplicará respecto de las importaciones temporales procedentes de los Estados miembros de la Comunidad que estén gravadas parcialmente por el Arbitrio sobre la producción e importación en las Islas Canarias. (...)

La presente exención estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que las importaciones se efectúen con cumplimiento de la legislación comunitaria correspondiente a dichas áreas, que será aplicable, independientemente, de que dichas importaciones procedan de la Comunidad Europea o de Países terceros.

b) Que los bienes introducidos en las citadas áreas no sean utilizados ni destinados a su consumo final en dichas áreas. (...)"

Ha de tenerse en cuenta, también, en esta enumeración de la legislación aplicable, la disposición adicional cuarta de la Ley 20/1991, la cual establece la regla de la supletoriedad de la legislación vigente en el resto del territorio nacional *"para todo lo no previsto en esta Ley, y en especial en lo relativo a materias aduaneras"*. Esta regla constituye una norma tendente a

asegurar la existencia de Derecho aplicable cuando la materia aparece regulada de un modo parcial en la legislación de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

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."*

Una lectura conjunta de todas estas disposiciones y del mismo artículo 34 del Real Decreto 2538/1994 pone de relieve, con toda evidencia, que el régimen de importación temporal es plenamente aplicable al IGIC, con arreglo a estos dos principios:

- El régimen se aplica de acuerdo con lo establecido en la legislación aduanera comunitaria.

- El régimen de importación temporal se aplica en los términos establecidos por la legislación aduanera comunitaria cualquiera que sea el origen del bien, ya sea procedente del

territorio peninsular, de las Islas Baleares, Ceuta o Melilla, del resto de países miembros de la Unión Europea o de terceros países.

Las referencias a la Administración Tributaria Canaria y al Código Aduanero Comunitario contenidas en los preceptos citados, deben entenderse realizadas, respectivamente, a la Agencia Tributaria Canaria y al Código Aduanero de la Unión (en adelante, CAU) aprobado por el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión.

El régimen aduanero de importación temporal está regulado en los artículos 250 a 253 del CAU. Dichos preceptos están desarrollados en los artículos 204 a 237 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión.

En concreto, el artículo 250 del CAU, relativo al ámbito de aplicación del régimen de importación temporal , dispone lo siguiente:

> *"1. En el marco del régimen de importación temporal, las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a la reexportación podrán ser objeto de un destino especial en el territorio aduanero de la Unión con exención total o parcial de derechos de importación y sin estar sometidas a lo siguiente:*
>
> *a) a otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;*
>
> *b) a medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.*
>
> *2. El régimen de importación temporal se utilizará cuando se cumplan las siguientes condiciones:*
>
> *a) que no esté previsto que las mercancías sufran cambio alguno, a excepción de la depreciación normal causada por el uso que se haga de ellas;*
>
> *b) que sea posible garantizar la identificación de las mercancías incluidas en el régimen, excepto cuando, habida cuenta de la naturaleza de las mercancías o del destino previsto, la ausencia de medidas de identificación no pueda conducir a un abuso del régimen, o, en el caso mencionado en el artículo 223, cuando sea posible comprobar el cumplimiento de las condiciones estipuladas para las mercancías equivalentes;*
>
> *c) que el titular del régimen esté establecido fuera del territorio aduanero de la Unión, salvo que se disponga lo contrario;*
>
> *d) que se cumplan las condiciones necesarias para la exención total o parcial de derechos establecidas en la legislación aduanera.*"

El régimen de importación temporal puede concederse con exención total o parcial de los derechos de importación. Las mercancías cuya importación temporal con exención total de derechos de importación puede autorizarse están recogidas en los artículos 208 a 236 del Reglamento Delegado. En concreto, pueden acogerse a importación temporal con exención

total de derechos de importación, cuando cumplan determinadas condiciones, entre otras, los medios de transporte.

El artículo 212 del Reglamento Delegado, establece las siguientes condiciones para poder aplicar la exención total de los derechos de importación a los medios de transporte:

> *"2. Cuando se declaren oralmente medios de transporte para su importación temporal de conformidad con el artículo 136 o por otro acto de conformidad con el artículo 139, se concederá la autorización a la persona que tenga el control físico de las mercancías en el momento del despacho de las mercancías para el régimen de importación temporal , a menos que dicha persona actúe por cuenta de otra persona.*
>
> *En tal caso, se concederá la autorización a esta última persona.*
>
> *3. Se concederá la exención total de derechos de importación a los medios de transporte por carretera, ferrocarril, vía marítima o vías navegables interiores, siempre que cumplan las condiciones siguientes:*
>
> *a) que estén matriculados fuera del territorio aduanero de la Unión a nombre de una persona establecida fuera de dicho territorio o, cuando los medios de transporte no estén matriculados, que pertenezcan a una persona establecida fuera del territorio aduanero de la Unión;*
>
> *b) que sean utilizados por una persona establecida fuera del territorio aduanero de la Unión, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 214, 215 y 216.*
>
> *En caso de que una tercera persona establecida fuera del territorio aduanero de la Unión utilice dichos medios de transporte a título privado, se concederá la exención total de derechos de importación a condición de que dicha persona esté debidamente autorizada por escrito por el titular de la autorización.".*

Aplicado *mutatis mutandi* lo expuesto al ámbito territorial de aplicación del IGIC, si la embarcación está matriculada fuera del territorio de aplicación del IGIC, podrá disfrutar del régimen de importación temporal a su entrada en Canarias, siempre que se cumplan las demás condiciones previstas en la normativa aduanera para dicho régimen (que esté matriculada fuera del territorio de aplicación del IGIC a nombre de una persona establecida fuera de dicho territorio y que sea utilizada por una persona establecida fuera del territorio de aplicación del IGIC).

QUINTO.- En tercer y último lugar se pregunta**,** si el atraque en Canarias de estas embarcaciones por un período inferior a 6 meses permite considerar que existe establecimiento permanente.

El artículo 19.3 de la Ley 20/1991 establece, con carácter general, cuándo se considera establecido en Canarias un empresario o profesional:

> *"3. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la*

sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas."

Y con carácter particular, el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, recoge en su guión segundo el concepto de establecimiento permanente:

"Dos. A efectos de esta Ley, se entenderá por:
(...)
– Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales.
En particular, tendrán esta consideración:
a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título".

Atendiendo a los datos y antecedentes obrantes en el escrito de la consulta, si son los propietarios de las embarcaciones los que directamente realizan las actividades descritas, sin agencias o representaciones autorizadas para contratar, es necesario que cuenten con un lugar fijo de negocios en Canarias para considerar que tienen establecimiento permanente, al no estar ante ninguno de los supuestos descritos en las letras a) a g) citados anteriormente.

Para analizar los requisitos que determinan la existencia de un establecimiento, queremos recordar que son idénticos a los contenidos en la normativa comunitaria del Impuesto sobre el Valor Añadido, y, por esta razón, a pesar de su carácter no vinculante en nuestro territorio, consideramos oportuno tener en cuenta los criterios dispuestos por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y que se resumen en: presencia física, permanencia, realización efectiva de una actividad económica y, fundamentalmente, el mantenimiento de un conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.

Las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Günter Berkholz, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting,

de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg, señalan, para que exista establecimiento permanente, que es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

Este mismo criterio ha sido consagrado por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo) que en su artículo 11 apartado segundo, señala que:

> *"2. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre: (...)"*

Interpretando conjuntamente estos criterios, podemos diferenciar tres elementos: el objetivo, el subjetivo y el funcional:

-El elemento objetivo, está referido a que el lugar o los medios utilizados tengan cierta vocación de permanencia en el territorio de aplicación del impuesto.

-El elemento subjetivo, se vincula con la existencia de medios humanos y técnicos para realizar las operaciones, y no uno de ellos solo, que constituyan una estructura adecuada respecto de los mismos, admitiéndose que los medios sean propios o subcontratados.

-Y el tercer elemento, es el elemento funcional, esto es, que los medios humanos y materiales han de ser capaces de realizar las operaciones de que se trate, entendiendo el término capacidad de funcionamiento como sinónimo de autonomía en el funcionamiento; la autonomía no debe interpretarse en el sentido de tener independencia, sino de tener capacidad para actuar pero de forma dependiente, bajo la autorización o con las instrucciones del mandante.

Teniendo en cuenta estos criterios, y desconociendo cuál será la infraestructura con la que contarán estos propietarios de embarcaciones en el territorio canario, no parece que por el hecho de tener un punto de atraque, pueda considerarse que tenga establecimiento permanente en Canarias.

SEXTO.- Conforme con todo lo expuesto, y según la información facilitada en el escrito de consulta, es criterio de este centro directivo que:

- La importación temporal, no definitiva, de la embarcación, impediría la aplicación de la exención recogida en el artículo 14.1.2º de la Ley 20/1991, a pesar del posible cumplimiento del resto de requisitos exigidos para su disfrute, debiéndose tener en cuenta

que, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, la prestación de servicios de chárter náutico de lujo a terceros dispone de la consideración de transporte de pasajeros de carácter turístico, recreativo o de ocio, y, por otro lado, que el concepto de embarcación deportiva o de recreo no se realiza desde un punto de vista objetivo, sino funcional.

- Podrá disfrutar del régimen de importación temporal a su entrada en Canarias, siempre que se cumplan las demás condiciones previstas en la normativa aduanera para dicho régimen; es decir, que esté matriculada fuera del territorio de aplicación del IGIC, a nombre de una persona establecida fuera de dicho territorio y que sea utilizada por una persona establecida fuera del territorio de aplicación del IGIC.

- El mero hecho de tenencia de un punto de atraque en un puerto sito en territorio canario no es suficiente para determinar la existencia de un establecimiento permanente.

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, 22 de enero de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García