Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1836 (27/06/17)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 51.1.d) Ley 4/2012 Art. 60.Tres.2 y Cuatro.2 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta el tipo impositivo del IGIC aplicable a las operaciones realizadas por una entidad mercantil, que se indican a continuación:

- Cesión del uso de motos náuticas, por tiempo limitado y en circuito cerrado, bajo la supervisión de monitores de la empresa.

- Cesión del uso de motos náuticas en el marco de una excursión, que incluya además otros servicios prestados al cliente, tales como desembarco en playa, almuerzo, bebidas, etc.

- Actividades como "*hoverboard acuático", "banana náutica", "parasailing"*, y otras similares, que exigen la presencia de embarcaciones y/o artefactos náuticos a motor (motos o barcos) para su funcionamiento.

- Paseos o excursiones en barco -en ocasiones de más de ocho metros de eslora-, en grupos de un máximo de diez personas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- El arrendamiento por horas o fracción de motos náuticas tributa en el IGIC al tipo incrementado del 13,5 por ciento, aunque la navegación se limite a un circuito cerrado y esté sometida a la supervisión del personal (monitores-controladores) de la empresa arrendadora.

- El alquiler por horas o fracción de motos náuticas para la realización de excursiones, y demás servicios accesorios (desembarco, catering, restauración, etc.) prestados por la entidad arrendadora al cliente, están sometidos al tipo incrementado del 13,5 por ciento.

- Los servicios relacionados con la práctica del "parasailing", el "hoverboard acuático" y actividades de ocio o recreativas similares, tributan al tipo general de 7 por ciento.

- Las excursiones marítimas están sujetas al tipo general del 7 por ciento.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

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 consulta el tipo impositivo del IGIC aplicable a las operaciones que se indican a continuación, realizadas por una entidad mercantil:

- Cesión del uso de motos náuticas, por tiempo limitado y en circuito cerrado, bajo la supervisión de monitores de la empresa.

- Cesión del uso de motos náuticas en el marco de una excursión, que incluya además otros servicios prestados al cliente, tales como desembarco en playa, almuerzo, bebidas, etc.

- Actividades como "*hoverboard acuático", "banana náutica", "parasailing"*, y otras similares, que exigen la presencia de embarcaciones y/o artefactos náuticos a motor (motos o barcos) para su funcionamiento.

- Paseos o excursiones en barco -en ocasiones de más de ocho metros de eslora-, en grupos de un máximo de diez personas.

SEGUNDO.- La tributación por IGIC de cada una de las operaciones descritas por la consultante es la siguiente:

a) Cesión del uso de motos náuticas por tiempo limitado y en circuito cerrado, y bajo la supervisión de un monitor contratado por la empresa propietaria o explotadora de la embarcación.

A los efectos que nos ocupan, esta operación debe ser calificada como "arrendamiento" de motos náuticas. Y ello, atendiendo a la definición contenida en el artículo 2 del Real Decreto 259/2002, de 8 de marzo, por el que se actualizan las medidas de seguridad en la utilización de las motos náuticas, regulador de las modalidades de utilización, que dispone (el subrayado es nuestro):

> *"Las motos náuticas podrán ser utilizadas de los siguientes modos:*
>
> *1. Uso particular de la moto náutica por su propietario o persona autorizada por el mismo. La zona de navegación de las motos náuticas que se gobiernen bajo esta modalidad se sujetará a lo previsto en el artículo 10 de este Real Decreto.*
>
> *2. Uso en la modalidad de alquiler de una moto náutica explotada por una empresa dedicada al alquiler de las mismas, oficialmente autorizada para dicho fin.*
>
> *A su vez, se contemplarán tres modalidades de alquiler:*

a) Alquiler por horas o fracción, por empresas dedicadas a esta actividad, provistas de las instalaciones que mediante este Real Decreto se determinan. La zona de navegación de las motos náuticas que se gobiernen bajo esta modalidad se ajustará como máximo a los límites del circuito establecido para ello en el artículo 7.2.ª), excepto en el cado de que el arrendatario esté provisto del título correspondiente, en cuyo caso se asimilará al arrendamiento por días.

b) Alquiler por horas o fracción, por las empresas citadas en el párrafo anterior, para la realización de excursiones colectivas en navegación.

c) Arrendamiento por días, por empresas que se dedican a dicha actividad desde instalaciones no situadas en la mar. La zona de navegación de las motos náuticas que se gobiernen bajo esta modalidad será la misma que la de las de uso particular.

3. Uso por instituciones u organismos públicos. Sólo podrán usarse en tareas de vigilancia, prevención y demás funciones policiales, así como para el auxilio y el salvamento marítimo de vidas humanas y bienes".

El precepto transcrito puede invocarse en este caso por mor del artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a falta de una descripción o determinación, por parte de la Ley 20/1991, de qué debe entenderse por arrendamiento de motos náuticas. Aquél precepto establece:

"*En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."*

Debemos señalar que el hecho de que el goce o aprovechamiento de la embarcación se realice bajo la supervisión de un monitor-controlador contratado por la empresa arrendadora no es más que una exigencia derivada del Real Decreto 259/2002, de 8 de marzo, ya citado, que abunda en favor de la tesis que acabamos de exponer.

Una vez concluido que nos encontramos ante una operación de arrendamiento de motos náuticas, debemos acudir a la regulación de los tipos de gravamen del IGIC contenida en los apartados Tres.2 y Cuatro.2, del artículo 60 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que, respectivamente, establecen:

"Tres.- Tributarán en el Impuesto General Indirecto Canario al tipo de gravamen incrementado del 13,5 por ciento las entregas de:

(...)

2. Las motos náuticas.

Se entiende por moto náutica la embarcación propulsada por un motor y proyectada para ser manejada por una o más personas sentadas, de pie o de rodillas, sobre los límites de un casco y no dentro de él."

"Cuatro.- (...)

"2. Tributará en el Impuesto General Indirecto Canario al tipo de gravamen incrementado del 13,5 por ciento el arrendamiento de los buques, embarcaciones y artefactos navales cuya entrega tributa a los tipos incrementados del 9,5 y 13,5 por ciento."

En su virtud, la cesión del uso de motos náuticas, por tiempo limitado y en circuito cerrado, y bajo la supervisión del personal de la empresa cedente o arrendadora tributa en el IGIC como arrendamiento, al tipo incrementado del 13,5 por ciento.

b) Cesión del uso de motos náuticas en el marco de una excursión, que incluya además otros servicios prestados por la entidad mercantil al cliente, tales como desembarco en playa, almuerzo, bebidas, etc.

Según se adelantó anteriormente, y al amparo del artículo 2.2.b) del Real Decreto 259/2002, de 8 de marzo, cabe también calificar de arrendamiento: la cesión temporal ("por horas o fracción") de motos náuticas "*para la realización de excursiones colectivas en navegación"*. En consecuencia, es de aplicación a este servicio el tipo de gravamen incrementado del 13,5 por ciento, conforme a lo previsto en el apartado Cuatro.2 del artículo 60 de la Ley 4/2012.

La cuestión a dilucidar es, entonces, el tipo de gravamen aplicable a los servicios de desembarco en playa, almuerzo, etc., que se mencionan en el escrito de consulta.

Resulta relevante a estos efectos, dada la similitud del IGIC con el IVA, hacer referencia a lo señalado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 25 de febrero de 1999 en el asunto C-349/96, en la que dicho Tribunal se planteó cuáles deben ser "los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deban ser apreciadas separadamente".

Señala el Tribunal en dicha sentencia lo siguiente:

"27. Con carácter preliminar, es preciso recordar que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar el lugar de las prestaciones de servicios como para aplicar el tipo impositivo o, como en el presente asunto, para aplicar las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva. Además, hay que señalar que, debido a la diversidad de transacciones comerciales, es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la manera de abordar correctamente el problema en todos los casos.

28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate.

29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24).”

Como resumen del contenido de esta sentencia, podemos señalar que se entiende con carácter general que existe una operación única cuando dos o varios elementos o actos que un empresario o profesional realiza para su cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí que objetivamente forman una prestación económica indisociable.

En el supuesto objeto de consulta nos encontramos ante una operación única de prestación de servicio de arrendamiento de moto náutica, siendo accesorias a esta prestación los servicios de desembarco en playa, restauración, etc.

De acuerdo con lo anterior, siempre que, como en el presente caso, existan prestaciones de servicios (ej. catering o restauración) que tengan carácter accesorio respecto de otra que tenga carácter principal (arrendamiento de moto náutica) para un mismo destinatario, las prestaciones de servicios de carácter accesorio no tributarán de manera autónoma e independiente por el IGIC, sino que seguirán el régimen de tributación que corresponda a la operación principal de la que dependan.

Derivado de ello es que el conjunto de servicios accesorios o complementarios al de arrendamiento de moto de agua, que preste la entidad mercantil sobre la que versa el escrito de consulta, estará sometido al tipo incrementado del 13,5 por ciento.

c) Actividades como "*hoverboard acuático", "banana náutica", "parasailing"*, y otras similares, que exigen la presencia de embarcaciones y/o artefactos náuticos a motor para su funcionamiento.

Los servicios relacionados con la práctica del "parasailing", el "hoverboard acuático" y las demás actividades de ocio o recreativas citadas, tributan en el IGIC al tipo general de 7 por ciento al que hace referencia la letra d) del artículo 51.1 de la Ley 4/2012, sin que por la propia naturaleza de tales actividades pueda hablarse de arrendamiento de artefactos navales, ni mucho menos de embarcaciones, aunque éstas últimas sean necesarias para el arrastre o desplazamiento de aquéllos.

d) Paseos o excursiones en barco -en ocasiones de más de ocho metros de eslora-, en grupos de un máximo de diez personas.

Tampoco cabe hablar de arrendamiento de embarcaciones en el caso de las denominadas "excursiones marítimas", entendiendo por tales aquellas travesías en las que se vende un pasaje turístico para mostrar fondos marinos, avistamiento de fauna marina, etc. Los servicios relacionados con esta actividad de ocio o recreativa están sujetos al tipo general del 7 por ciento (art. 51.1.d) de la Ley 4/2012), sin que tenga ninguna incidencia la eslora de la embarcación empleada.

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

- El arrendamiento por horas o fracción de motos náuticas tributa en el IGIC al tipo incrementado del 13,5 por ciento, aunque la navegación se limite a un circuito cerrado y esté sometida a la supervisión del personal (monitores-controladores) de la empresa arrendadora.

- El alquiler por horas o fracción de motos náuticas para la realización de excursiones, y demás servicios accesorios (desembarco, catering, restauración, etc.) prestados por la entidad arrendadora al cliente, están sometidos al tipo incrementado del 13,5 por ciento.

- Los servicios relacionados con la práctica del "parasailing", el "hoverboard acuático" y actividades de ocio o recreativas similares, tributan al tipo general de 7 por ciento.

- Las excursiones marítimas están sujetas al tipo general del 7 por ciento.

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, 27 de junio de 2017

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo