Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2104 (08/02/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 12.2 Ley 20/1991 Art. 15.3 Real Decreto 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

En relación a entregas de productos de avituallamiento puestos a bordo de buques que realicen navegación marítima internacional, se consulta cuál es la documentación que debe aportarse para la aplicación de la exención por operación asimilada a la exportación prevista en el artículo 12.2 de la Ley 20/1991.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La aplicación de la exención prevista en el artículo 12.2 de la Ley 20/1991 en relación a la entrega de productos de avituallamiento a un buque que realice navegación marítima internacional, requiere:

- Que el adquirente sea el titular de la explotación del buque (armador del buque o el consignatario del mismo como representante del buque en cada puerto).

- Que el adquirente emita una declaración en que justifique la aplicación de la exención por tratarse de productos de avituallamiento con destino a su puesta a bordo, en el supuesto objeto de consulta, de un buque que realice navegación marítima internacional. Esta declaración debe facilitarse al sujeto pasivo proveedor que deberá conservarlo durante el período de prescripción.

- Que acredite la puesta a bordo de los productos de avituallamiento mediante el correspondiente documento de embarque. Copia de este documento de embarque deberá ser remitido por el adquirente al sujeto pasivo proveedor en el plazo de un mes desde la entrega de los productos de avituallamiento.

- El documento de embarque es el DUA de exportación que debe presentar el adquirente de los bienes. En todo caso, el DUA de exportación deberá contener la firma del recibí del capitán u otra persona responsable.

- La Agencia Tributaria Canaria podrá establecer procedimientos simplificados que sustituyan al DUA de exportación como documento acreditativo del embarque de los productos de avituallamientos.

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 de productos de avituallamiento puestos a bordo de buques que realicen navegación marítima internacional, se consulta cuál es la documentación que debe aportarse para la aplicación de la exención por operación asimilada a la exportación prevista en el artículo 12.2 de la Ley 20/1991.

SEGUNDO.- Textualmente el consultante menciona el avituallamiento a buques de bandera extranjera. Que un buque tenga o no bandera extranjera es indiferente a los efectos del supuesto de exención que nos corresponde analizar, por lo que entendemos que se refiere al avituallamiento de productos puestos a bordo de buques que realicen navegación marítima internacional. En este sentido, los apartados primero, segundo y quinto de la disposición adicional duodécima de la Ley 20/1991, recogen, respectivamente, las definiciones de navegación marítima internacional y de productos de avituallamiento del siguiente modo:

- "*Primero.- Navegación marítima internacional: la que se realice por buques a través de aguas marítimas en los siguientes casos:*

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 comprenderá 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."

- "*Quinto. Productos de avituallamiento: las provisiones de a bordo, los combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico y los productos accesorios de a bordo.*

Se entenderá por:

a) Provisiones de a bordo: los productos destinados exclusivamente al consumo de la tripulación y de los pasajeros.

b) Combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de usos técnicos: los productos destinados a la alimentación de los órganos de propulsión o al funcionamiento de las demás máquinas y aparatos de a bordo.

c) Productos accesorios de a bordo: los de consumo para uso doméstico, los destinados a la alimentación de los animales transportados y los consumibles utilizados para la conservación, tratamiento y preparación a bordo de las mercancías transportadas."

El artículo 12.2 de la Ley 20/1991 contempla la siguiente operación asimilada a una exportación exenta del IGIC:

"*Están exentas las siguientes operaciones:*

(...)

2. Las entregas de productos de avituallamiento puestos a bordo de los siguientes buques:

1º.- Los que realicen navegación marítima internacional.

2º.- Los afectos al salvamento o a la asistencia marítima.

3º.- Los afectos a la pesca costera y de altura, sin que la exención se extienda a las provisiones de a bordo."

El desarrollo reglamentario del artículo 12.2 de la Ley 20/1991, se encuentra recogido en el artículo 15.3 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:

"Están exentas las siguientes operaciones:

(...)

3. Las entregas de productos de avituallamiento puestos a bordo de los siguientes buques:

1º. Los que realicen navegación marítima internacional definida en el número 1 de este artículo.

2º. Los afectos al salvamento o a la asistencia marítima.

3º. Los afectos a la pesca costera o de altura, sin que la exención se extienda a las provisiones de a bordo.

En ningún caso estarán exentas las entregas de productos de avituallamiento puestos a bordo de buques deportivos o de recreo o, en general, de uso privado.

Se considerarán productos de avituallamiento los definidos como tales en el anexo de este Reglamento.

La exención quedará condicionada a los siguientes requisitos:

a) El proveedor de los productos de avituallamiento deberá tener en su poder, durante el plazo de prescripción del Impuesto, el duplicado de la factura que expida y una declaración suscrita por la persona o entidad que explote el buque en la que se declare el destino de dichos productos que justifique la aplicación de la exención.

b) La puesta de los productos de avituallamiento a bordo de los buques se acreditará mediante el correspondiente documento de embarque, cuya copia deberá remitirse por el titular de la explotación de los referidos medios de transporte al proveedor de dichos productos, en el plazo del mes siguiente a su entrega.

No obstante, la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias podrá establecer procedimientos simplificados para acreditar el embarque de los productos de avituallamiento a que se refiere el párrafo anterior."

De los preceptos reproducidos se desprende que la aplicación de la exención prevista en el artículo 12.2 de la Ley 20/1991 está condicionada al cumplimiento de un conjunto de requisitos subjetivos, objetivos, formales y temporales.

Requisito subjetivo: el adquirente de los bienes debe ser el titular de la explotación del buque (armador del buque o al consignatario del mismo como representante del buque en cada puerto). La exención no se aplica a las entregas anteriores, sino a la entrega en el que el adquirente sea el titular de la explotación del buque.

Requisitos objetivos: en relación a los bienes entregados, éstos deben tener, conforme al apartado quinto de la disposición adicional duodécima de la Ley 20/1991, la naturaleza de productos de avituallamiento, ya sean provisiones de a bordo, de combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de usos técnicos, o de productos accesorios de a bordo.

En relación a los buques destino de los productos de avituallamiento, éstos deben realizar navegación marítima internacional, estar afectos al salvamento o a la asistencia marítima o estar afectos a la pesca costera y de altura. Se excluyen los buques deportivos o de recreo. Conforme al Anexo.1.1º del Real Decreto 2538/1994 se considerarán buques los comprendidos en las partidas del arancel aduanero 89.01, 89.02, 89.03, 89.04 y 89.06.10.

No alcanza la exención a la entrega de provisiones de a bordo a los buques afectos a la pesca costera y de altura.

Requisitos formales: debemos diferenciar los exigibles al sujeto pasivo proveedor de los productos de avituallamiento, de los requeridos al titular de la explotación del buque.

A) Exigidos al sujeto pasivo proveedor.

La emisión de la factura correspondiente en los términos dispuestos en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y conservación de la misma durante el período de prescripción.

B) Exigidos al titular de la explotación del buque adquirente.

i) Emisión de una declaración en que justifique la aplicación de la exención por tratarse de productos de avituallamiento con destino a su puesta a bordo, en el supuesto objeto de consulta, de un buque que realice navegación marítima internacional. Esta declaración debe facilitarse al sujeto pasivo proveedor que deberá conservarlo durante el período de prescripción.

ii) Acreditar la puesta a bordo de los productos de avituallamiento mediante el correspondiente documento de embarque. Copia de este documento de embarque deberá ser remitido por el titular de la explotación del buque al sujeto pasivo proveedor.

El documento de embarque tiene como objetivo constituir la prueba acreditativa de que el bien adquirido se ha puesto a bordo del buque. La cuestión es determinar qué se entiende por documento de embarque.

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 y por productos de avituallamiento los definidos a continuación:

a)"Productos de avituallamiento": los constituidos por las provisiones de abordo, los combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico y los productos accesorios de a bordo.

- "Provisiones de a bordo". Son los productos destinados exclusivamente al consumo de la tripulación y de los pasajeros.

- "Combustibles, carburantes, lubricantes y otros aceites de uso técnico".Son los productos destinados a la alimentación de los órganos de propulsión o al funcionamiento de otras máquinas y aparatos de a bordo.

- "Productos accesorios de a bordo". Son los productos consumibles de uso doméstico utilizados para la conservación, el tratamiento o la preparación a bordo de las mercancías transportadas.

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 son necesarios 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 realizada al IGIC.

Por tanto, el documento de embarque a que se refiere el artículo 15.3 del Real Decreto 2538/1994 es el DUA de exportación, 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. Todo ello sin perjuicio de la posibilidad de que existe para la Agencia Tributaria Canaria de establecer procedimientos simplificados para acreditar el embarque de los productos de avituallamiento.

Requisito temporal: el titular de la explotación del buque tendrá obligación de remitir al sujeto pasivo el documento de embarque (o el documento simplificado de embarque que pueda establecer la Agencia Tributaria Canaria) en el plazo de un mes desde la entrega de los productos de avituallamiento.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la aplicación de la exención prevista en el artículo 12.2 de la Ley 20/1991 en relación a la entrega de productos de avituallamiento a un buque que realice navegación marítima internacional, requiere:

- Que el adquirente sea el titular de la explotación del buque (armador del buque o el consignatario del mismo como representante del buque en cada puerto).

- Que el adquirente emita una declaración en que justifique la aplicación de la exención por tratarse de productos de avituallamiento con destino a su puesta a bordo, en el supuesto objeto de consulta, de un buque que realice navegación marítima internacional. Esta declaración debe facilitarse al sujeto pasivo proveedor que deberá conservarlo durante el período de prescripción.

- Que acredite la puesta a bordo de los productos de avituallamiento mediante el correspondiente documento de embarque. Copia de este documento de embarque deberá ser remitido por el adquirente al sujeto pasivo proveedor en el plazo de un mes desde la entrega de los productos de avituallamiento.

- El documento de embarque es el DUA de exportación que debe presentar el adquirente de los bienes. En todo caso, el DUA de exportación deberá contener la firma del recibí del capitán u otra persona responsable.

- La Agencia Tributaria Canaria podrá establecer procedimientos simplificados que sustituyan al DUA de exportación como documento acreditativo del embarque de los productos de avituallamientos.

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, 8 de febrero de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García