PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE: CIF:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias	**NORMATIVA APLICABLE:** Artículo 4.2 Ley 20/1991 Artículo 6.2.7º Ley 20/1991 Artículo 14.1.2º Ley 20/1991 D.A.Duodécima.1, 1º y 2º Ley 20/1991 Artículo 15.1 R.D. 2538/1994 Artículo 19 R.D. 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA:

La entidad consultante manifiesta ser una entidad financiera que prevé la creación de una Agrupación de Interés Económico (en adelante "AIE"). Dicha AIE tendría su domicilio fiscal en las Islas Canarias, no teniendo establecimiento permanente alguno fuera de dicho territorio.

La citada AIE, una vez constituida, adquirirá un buque (el Buque) para su arrendamiento a casco desnudo con opción de compra a un Armador, residente o no en las Islas Canarias, quien por su parte se comprometerá contractualmente a ejercitar la opción de compra al término del contrato de arrendamiento. A efectos de garantizar el riesgo de valor residual sobre el Buque, la AIE ostentará, paralelamente, una opción de venta contra el citado Armador.

Para la adquisición del Buque, la AIE realizará un contrato de arrendamiento financiero con una Compañía de Arrendamiento Financiero o con un Banco (en ambos casos, el Arrendador Financiero), por un plazo próximo a los cinco años y con la posibilidad de deducir, con anterioridad a la puesta del bien en condiciones de funcionamiento, la parte de las cuotas satisfechas correspondientes a la recuperación del coste del bien, en virtud de la correspondiente autorización administrativa, que podría otorgarse según lo dispuesto por el artículo 115.11 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Al término del contrato de arrendamiento financiero, la AIE ejercerá su opción de compra, por un importe nominal, para adquirir la plena propiedad sobre el Buque, lo que en todo caso sucederá con anterioridad a la terminación del contrato de arrendamiento a casco desnudo.

En todos los casos, el Buque sería objeto de entrega en territorio canario, siendo objeto de traslado físico hasta las Islas Canarias a tal efecto. Por otra parte, debe señalarse que, tanto en el caso del Arrendamiento Financiero como en el del Arrendamiento a Casco Desnudo, se pretende el devengo inmediato del impuesto indirecto, mediante la calificación de ambas operaciones como entrega de bienes, y no como prestación de servicios, razón por la cual las respectivas opciones de compra en ambos contratos otorgadas a favor de los respectivos arrendatarios estarán jurídica y contractualmente comprometidas "*ab initio*". Del mismo modo, la entrega inicial del Buque por el Astillero que lo fabrica al Arrendador Financiero tendrá lugar en territorio insular, previo el traslado del Buque por cuenta del Astillero o del propio Arrendador Financiero.

En todo caso, el Buque será utilizado desde un primer momento por el Armador en desarrollo de su actividad propia, afectándolo a sus recorridos de Navegación Marítima Internacional.

Conforme a lo manifestado, el instante consulta el régimen aplicable, en relación con el IGIC y el APIC, de las operaciones descritas y, en particular, de las siguientes:

– Entrega del Buque por el Astillero al Arrendador Financiero, considerando que aquél pondría el Buque a disposición de éste en el propio astillero, situado en la Península Ibérica, y que el Arrendador Financiero transportaría el Buque inmediatamente a las Islas Canarias para su entrega en éste territorio, o bien, alternativamente, el Astillero lo entregaría al Arrendador Financiero en las Islas Canarias, trasladándolo desde la Península.

– Importación del Buque en Canarias por el Arrendador Financiero o, alternativamente, por el Astillero, o por un tercero.

– Entrega del Buque por el Arrendador Financiero a la AIE, en virtud del Contrato de Arrendamiento Financiero, y transmisión final de la propiedad en ejercicio de la correspondiente opción de compra al término del mismo.

– Entrega del Buque al Armador por la AIE, en virtud del Contrato de Arrendamiento a Casco Desnudo, y transmisión final de la propiedad al Armador, si bien, ésta última podría tener lugar fuera del ámbito territorial insular, ya que se efectuará en el lugar donde se encuentre el Buque al término del Contrato de Arrendamiento a Casco Desnudo.

Por último, manifiesta el consultante que la operación será, en todo caso, una operación amparada por lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, en materia de Arrendamiento Financiero con deducción de cuotas anterior al inicio de la actividad y, posteriormente en el tiempo, sujeta al régimen de tonelaje, al que se adscribirá la AIE a partir de un determinado ejercicio fiscal. Por otra parte, se señala que el Buque estará, en todo momento, afecto a actividades propias de la navegación marítima internacional.

CONTESTACIÓN VINCULANTE:

No se encuentran sujetas al IGIC las operaciones resultantes de manifestar, desde el momento de la formalización de ambos contratos, el compromiso de ejercer la opción de compra inherente a una contrato de arrendamiento financiero entre una entidad financiera y una Agrupación de Interés Económico para la adquisición de un buque a un Astillero radicado en la Península Ibérica, y simultáneamente el compromiso de ejercer la opción de compra objeto de un contrato de arrendamiento a casco desnudo, con opción de compra, por parte de la citada Agrupación de Interés Económico y un Armador, y que se formalizan con anterioridad a la puesta en funcionamiento del buque y de su importación en las Islas Canarias. La posterior importación del buque en las Islas Canarias por parte del Armador, en calidad de adquirente del mismo en virtud de la existencia del compromiso previo de ejercer la opción de compra del contrato de arrendamiento a casco desnudo con la Agrupación de Interés Económico, estará exenta de IGIC en aplicación de la exención prevista en el artículo 14.1.2º de la Ley 20/1991 siempre y cuando se trate de un buque esencialmente afecto a la navegación marítima internacional, en los términos establecidos en la Disposición adicional duodécima.1, apartados primero y segundo de la Ley 20/1991, y se cumplan los requisitos previstos en los artículos 15.1 y 19 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre.

Visto escrito presentado en la Consejería de Economía y Hacienda por la entidad consultante, en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el artículo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El consultante formula consulta vinculante, en relación al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación a las Islas Canarias, de las operaciones detalladas a continuación.

La entidad consultante manifiesta ser una entidad financiera que prevé la creación de una Agrupación de Interés Económico (en adelante "AIE"). Dicha AIE tendría su domicilio fiscal en las Islas Canarias, no teniendo establecimiento permanente alguno fuera de dicho territorio.

La citada AIE, una vez constituida, adquirirá un buque (el Buque) para su arrendamiento a casco desnudo con opción de compra a un Armador, residente o no en las Islas Canarias, quien por su parte se comprometerá contractualmente a ejercitar la opción de compra al término del contrato de arrendamiento. A efectos de garantizar el riesgo de valor residual sobre el Buque, la AIE ostentará, paralelamente, una opción de venta contra el citado Armador.

Para la adquisición del Buque, la AIE realizará un contrato de arrendamiento financiero con una Compañía de Arrendamiento Financiero o con un Banco (en ambos casos, el Arrendador Financiero), por un plazo próximo a los cinco años y con la posibilidad de deducir, con anterioridad a la puesta del bien en condiciones de funcionamiento, la parte de las cuotas satisfechas correspondientes a la recuperación del coste del bien, en virtud de la correspondiente autorización administrativa, que podría otorgarse según lo dispuesto por el artículo 115.11 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Al término del contrato de arrendamiento financiero, la AIE ejercerá su opción de compra, por un importe nominal, para adquirir la plena propiedad sobre el Buque, lo que en todo caso sucederá con anterioridad a la terminación del contrato de arrendamiento a casco desnudo.

En todos los casos, el Buque sería objeto de entrega en territorio canario, siendo objeto de traslado físico hasta las Islas Canarias a tal efecto. Por otra parte, debe señalarse que, tanto en el caso del Arrendamiento Financiero como en el del Arrendamiento a Casco Desnudo, se pretende el devengo inmediato del impuesto indirecto, mediante la calificación de ambas operaciones como entrega de bienes, y no como prestación de servicios, razón por la cual las respectivas opciones de compra en ambos contratos otorgadas a favor de los respectivos arrendatarios estarán jurídica y contractualmente comprometidas "*ab initio*". Del mismo modo, la entrega inicial del Buque por el Astillero que lo fabrica al Arrendador Financiero tendrá lugar en territorio insular, previo el traslado del Buque por cuenta del Astillero o del propio Arrendador Financiero.

En todo caso, el Buque será utilizado desde un primer momento por el Armador en desarrollo de su actividad propia, afectándolo a sus recorridos de Navegación Marítima Internacional.

Conforme a lo manifestado, el instante consulta el régimen aplicable, en relación con el IGIC y el APIC, de las operaciones descritas y, en particular, de las siguientes:

– Entrega del Buque por el Astillero al Arrendador Financiero, considerando que aquél pondría el Buque a disposición de éste en el propio astillero, situado en la Península Ibérica, y que el Arrendador Financiero transportaría el Buque inmediatamente a las Islas Canarias para su entrega en éste territorio, o bien, alternativamente, el Astillero lo entregaría al Arrendador Financiero en las Islas Canarias, trasladándolo desde la Península.

– Importación del Buque en Canarias por el Arrendador Financiero o, alternativamente, por el Astillero, o por un tercero.

– Entrega del Buque por el Arrendador Financiero a la AIE, en virtud del Contrato de Arrendamiento Financiero, y transmisión final de la propiedad en ejercicio de la correspondiente opción de compra al término del mismo.

– Entrega del Buque al Armador por la AIE, en virtud del Contrato de Arrendamiento a Casco Desnudo, y transmisión final de la propiedad al Armador, si bien, ésta última podría tener lugar fuera del ámbito territorial insular, ya que se efectuará en el lugar donde se encuentre el Buque al término del Contrato de Arrendamiento a Casco Desnudo.

Por último, manifiesta el consultante que la operación será, en todo caso, una operación amparada por lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, en materia de Arrendamiento Financiero con deducción de cuotas anterior al inicio de la actividad y, posteriormente en el tiempo, sujeta al régimen de tonelaje, al que se adscribirá la AIE a partir de un determinado ejercicio fiscal. Por otra parte, se señala que el Buque estará, en todo momento, afecto a actividades propias de la navegación marítima internacional.

SEGUNDO.- En relación al Arbitrio sobre la Producción e Importación a las Islas Canarias (APIC), se informa al consultante que dicho impuesto estuvo en vigor hasta la modificación del Libro Segundo de la Ley 20/1991 en virtud del artículo 11 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE. Núm. 313, de 31.12.01) sustituyéndose el citado Impuesto por el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM), en vigor desde el 1 de enero de 2002.

Se constituye el AIEM como un impuesto interior monofásico (que grava únicamente la fase de producción de ciertos bienes en las Islas Canarias), así como sus importaciones - con independencia que el bien importado se fabrique o no en Canarias - , y aplicable únicamente sobre una lista restringida de mercancías (las previstas en el Anexo IV de la Ley 20/1991), al contrario que el derogado APIC, que sujetaba la importación de todo tipo de bienes en las Islas Canarias. Respecto a las entregas interiores sujetas al AIEM, se encuentran exentas aquellas referidas a bienes incluidos en el anexo V de la citada Ley 20/1991. Las importaciones, o, en su caso, entregas interiores, de buques no se encuentran sujetas al citado Impuesto al no incluirse dichos bienes en ninguna de las partidas enumeradas en el Anexo IV de la Ley 20/1991.

TERCERO.- Respecto al IGIC, el artículo 6 de la Ley 20/1991 define el concepto de entrega de bienes como "*la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales*",

particularizando en el apartado 2.7º que, entre otras operaciones, se consideran entregas de bienes "*las cesiones de bienes en virtud de contratos de ventas a plazos con pacto de reserva de dominio y arrendamientos-venta.*

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se asimilarán a los arrendamientos-venta, los arrendamientos con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar la opción de compra y, en general, los de arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad, vinculante para ambas partes."

Asimismo, el artículo 4.2 de la citada Ley 20/1991 establece que "*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 sujeto pasivo de la importación, conforme al artículo 21 de la Ley 20/1991, será quien la realice, considerándose importadores, "*siempre que se cumpla 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).*"

En relación a los distintos supuestos planteados, manifiesta el consultante que "*las respectivas opciones de compra en ambos contratos otorgadas a favor de los respectivos arrendatarios estarán jurídica y contractualmente comprometidas "ab initio"".*

Añade el consultante que se trata de "*una operación amparada por lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, en materia de Arrendamiento Financiero con deducción de cuotas anterior al inicio de la actividad".* A al efecto, se entenderá que el consultante hace referencia al beneficio fiscal aplicable a los contratos de arrendamiento con carácter general en el marco del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere el artículo 115 del texto refundido del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y Disposición Adicional Quinta del citado texto refundido, en este segundo supuesto referido a incentivos fiscales para la renovación de la flota pesquera, y que permite la amortización fiscal "*con anterioridad de la puesta del buque, embarcación o artefacto naval en condiciones de funcionamiento o del inicio de la mejora, con el límite de las cantidades pagadas.".*

De la conjunción de tales condicionantes previos se asumirá que se trata de una operación de arrendamiento financiero con opción de compra entre una entidad financiera y una Agrupación de Interés Económico con el objeto de la adquisición de un buque a un Astillero, existiendo simultáneamente un contrato de arrendamiento a casco desnudo, con opción de compra, entre la Agrupación de Interés Económico y el Armador, y manifestándose expresamente el compromiso, en ambos contratos y desde el momento de su formalización, del ejercicio de la opción de compra. Añadir que, en tanto se manifiesta que se procederá a la amortización fiscal del buque con anterioridad a la puesta en funcionamiento del mismo, se entiende que la formalización de los contratos se realiza temporalmente antes de dicha entrada en funcionamiento, y, consecuentemente, de la entrada del buque en las islas Canarias.

Partiendo de las premisas expuestas en el párrafo anterior, la existencia de compromisos de ejercicio de la opción de compra en ambos contratos con anterioridad a la entrada en

funcionamiento del buque, y, por tanto, de la importación del mismo en las Islas Canarias, supondrá que dichas operaciones se localizan fuera del ámbito de aplicación del Impuesto, y, consecuentemente, no sujetas al IGIC desde el punto de vista espacial. El hecho imponible de la importación del buque, con la entrada física del mismo en el ámbito de aplicación del IGIC, deberá tener como sujeto pasivo necesariamente al adquirente del mismo, es decir, al armador en tanto ha manifestado con anterioridad el compromiso de ejercer la opción de compra del buque inherente al contrato de arrendamiento a casco desnudo. Todo ello con independencia de que la puesta a disposición material del buque se realice en el Astillero o posteriormente a la entrada del mismo en las Islas Canarias.

El artículo 14.1.2º de la Ley 20/1991 establece la exención del IGIC en la importación definitiva de *"los buques (...) afectos esencialmente a la navegación marítima internacional..."*. Añade el artículo 19 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan 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, lo siguiente:

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

Esta exención se condiciona a los siguientes requisitos:

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

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

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

La Disposición adicional duodécima, número 1, apartado Primero, de la Ley 20/1991 define el concepto de navegación marítima internacional en los siguientes términos:

"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. (…)"

El artículo 15.1 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre desarrolla dicho beneficio fiscal introduciendo las siguientes reglas:

1ª define el concepto de navegación marítima internacional, reiterando el contenido expuesto anteriormente.

2ª define la presunción legal de afectación a la navegación marítima internacional de los buques, también en los mismos términos expuestos anteriormente.

"3ª El adquirente de los bienes o destinatario de los servicios sea la propia compañía que realice las actividades mencionadas y utilice los buques en el desarrollo de dichas actividades o, en su caso, la propia entidad pública que utilice los buques en sus fines de defensa.

4ª Se entenderá que un buque ha sido objeto de transformación cuando el importe de la contraprestación de los trabajos efectuados en el mismo exceda del 50 por 100 de su valor en el momento de su entrada en el astillero con dicha finalidad

A estos efectos, el valor del buque se determinará de acuerdo con las normas contenidas en la legislación específica para configurar el valor en aduana de las mercancías a importar.

5ª El transmitente o quienes presten los servicios indicados deberán tener en su poder, durante el plazo de prescripción del Impuesto, el duplicado de la factura correspondiente y, en su caso, de los contratos de fletamento o de arrendamiento y una copia autorizada de la inscripción del buque en la lista procedente del Registro de matrícula que el faculte para el desarrollo de la actividad que fundamenta la exención.

Asimismo, las personas indicadas en el párrafo anterior deberán exigir a los adquirentes de los bienes o destinatarios de los servicios una declaración suscrita por ellos, en la que hagan constar la afectación de los bienes o servicios que justifique la aplicación de la exención.

Si se trata de la construcción del buque, la copia autorizada de su matriculación deberá ser entregada por el adquirente al transmitente en el plazo de un mes a partir de la fecha de la concesión del abanderamiento."

En consecuencia, en la importación del buque por parte del Armador que ha manifestado el compromiso de ejercer la opción de compra inherente al contrato de arrendamiento a caso desnudo con la Agrupación de Interés Económico será aplicable la exención del IGIC a que se refiere el artículo 14.1.2º de la Ley 20/1991 al tratarse de un buque esencialmente afecto a la navegación marítima internacional, asumiendo el cumplimiento de los requisitos necesarios para tal consideración legal y reglamentariamente establecidos.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que no se encuentran sujetas al IGIC las operaciones resultantes de manifestar, desde el momento de la formalización de ambos contratos, el compromiso de ejercer la opción de compra inherente a una contrato de arrendamiento financiero entre una entidad financiera y una Agrupación de Interés Económico para la adquisición de un buque a un Astillero radicado en la Península Ibérica, y simultáneamente el compromiso de ejercer la opción de compra objeto de un contrato de arrendamiento a casco desnudo, con opción de compra, por parte de la citada Agrupación de Interés Económico y un Armador, y que se formalizan con anterioridad a la puesta en funcionamiento del buque y de su importación en las Islas Canarias. La posterior importación del buque en las Islas Canarias por parte del Armador, en calidad de adquirente del mismo en virtud de la existencia del compromiso previo de ejercer la opción de compra del contrato de arrendamiento a casco desnudo con la Agrupación de Interés Económico, estará exenta de IGIC en aplicación de la exención prevista en el artículo 14.1.2º de la Ley 20/1991 siempre y cuando se trate de un buque esencialmente afecto a la navegación marítima internacional, en los términos establecidos en la Disposición adicional duodécima.1, apartados primero y segundo de la Ley 20/1991, y se cumplan los requisitos previstos en los artículos 15.1 y 19 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, a 31 de marzo de 2005

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván