Tras la lista sexta

La inspección de tributos está en plena campaña de comprobación de que todas las embarcaciones de recreo matriculadas en España, que solicitaron la exención del Impuesto de Matriculación, cumplan en la práctica los requisitos de su concesión.

Texto: Yamandú R. Caorsí

El régimen fiscal de las embarcaciones de recreo ha sido ampliamente debatido y comentado en esta sección. Como decía en un artículo anterior, no se trata de hacer una sección exclusivamente sobre fiscalidad, pero entendemos que ciertas cosas que están pasando merecen nuestra atención, para así aportar nuestro granito de arena en ayuda del armador inspeccionado.
En concreto se hace referencia a lo siguiente:

1 La administración de tributos está inspeccionando (parece que tarde o temprano llegará a todas a lo largo y ancho del país) a las embarcaciones matriculadas en lista sexta con exención del impuesto de matriculación, a efectos de comprobar que se cumplan estrictamente los requisitos para acogerse a esa exención.

2 El criterio de la administración de tributos es considerar qué barcos cedidos en gestión de chárter no pueden acogerse a la exención del impuesto de matriculación, con lo cual, incluso las empresas de gestión de chárter están teniendo serios problemas.

3 Se comienza a exigir a los barcos de bandera extranjera la regularización de su situación fiscal en España.

Sin duda, el celo con que está actuando la inspección de tributos se debe al abuso existente en la matriculación en lista sexta por armadores que, en algunos casos, no tienen ninguna intención de alquilar su barco, pero se benefician de no pagar el impuesto de matriculación y deducir el IVA. Como siempre, pagan justos por pecadores. De cualquier manera, lo que queda claro es que estas acciones de la inspección de tributos están generando graves problemas y contratiempos a las empresas que, con seriedad, gestionan yates propios o ajenos.
Como ya indicábamos en recientes artículos, mientras en otros países se está promoviendo mediante reformas legislativas y fiscales el chárter de embarcaciones de recreo, en España "It's diferent" Todavía no se es capaz de abandonar la idea de que, en una sociedad moderna y socialmente desarrollada, la navegación de recreo es una cosa normal y al alcance de casi todos. Se aprieta entonces a armadores, particulares y empresarios, con todo tipo de impuestos, sin ningún miramiento, por considerarlos ricos y snobs. Por demás está decir que, en el caso de los armadores que se dedican al negocio náutico, su actividad tiene una gran importancia con referencia a la mejora de la calidad de la oferta turística de España, que desde todos los sectores se quiere promover.
Yendo directamente al grano, vale la pena en un breve espacio recordar a qué afecta este impuesto y cuáles son las condiciones de la exención.

1 Impuesto y exención

El impuesto especial sobre determinados medios de transporte, regulado en la ley sobre impuestos especiales, impone la obligación de pagar un tributo del 12% cuando se matriculen embarcaciones de recreo de más de 7,5 metros de eslora en España.

La norma también establece que deben ser matriculadas en España las embarcaciones que se destinen a ser usadas por residentes, destacando que la obligación de matricular no viene determinada porque el propietario de la embarcación sea residente en nuestro país, sino porque el usuario lo sea. El artículo 66 de la ley prevé las exenciones del impuesto. En lo que al sector náutico atañe, tendremos en cuenta las exenciones previstas en el artículo 61.1.f referente al alquiler o chárter.

Prescribe el citado precepto que estarán exentas:
Las embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos cuya eslora máxima no exceda los 15 metros, matriculados pa-

METROmar Seguros en la mar www.metromar.com 902.100.566

n116-120.indd 116 06/09/2005 13:33:29

2 Gestión de chárter

Para poder disfrutar de la exención la norma establece que la embarcación no puede alquilarse más de tres meses en el plazo de un año a un mismo arrendatario. En caso de que no se cumpla ese mandato el impuesto será liquidado.

Es habitual que muchos armadores, a veces asesorados por empresas de chárter o por vendedores de barcos, compren embarcaciones para destinarlas al chárter, matriculándolas con exención del impuesto, con el compromiso de que la embarcación será ofrecida en alquiler por una empresa de chárter introducida en el mercado. Es fácil entender que operar una sola embarcación, destinando recursos a publicidad y gestión, puede ser económicamente poco lucrativo, por lo cual, la alternativa de quien quiere comprar un barco para alquilar es ofrecerlo en "gestión de chárter" a una empresa ya implantada. Esta alternativa también resulta altamente beneficiosa para la empresa de chárter ya que pueden disponer de embarcaciones nuevas sin tener que afrontar fuertes inversiones.

Por regla general estos contratos de gestión de chárter, que por cierto son bastante antiguos, se suscriben por un plazo de al menos un año. La empresa gestora se encarga además de la explotación de la embarcación de pagar amarres y otros gastos. Cada determinado lapso de tiempo pactado, la empresa gestora liquida con el armador lo recaudado por alquileres, deduciendo los gastos y cobrando una comisión.

En opinión de la inspección de tributos, al ser estos contratos de duración mayor de tres meses, no se cumplen los requisitos de la exención, con lo cual se debe pagar el impuesto. Esta doctrina se ha venido extendiendo poniendo en apuros a armadores y empresas, con el correspondiente daño a la operatividad del sector.

Sin negar la conveniencia de que, de seguir las cosas como están, es aconsejable modificar los contratos, entiendo que estas actuaciones de la inspección no son conformes a la norma, o al menos perfectamente discutibles, ya que la interpretación que se venía haciendo hasta el momento por la propia administración, e incluso por los tribunales, permitía la cesión por más de tres meses a otra empresa de alquiler.

ra afectarlos EXCLUSIVAMENTE a actividades de alquiler.

Esta exención quedará condicionada a las limitaciones y cumplimiento de los requisitos establecidos para el alquiler de vehículos.

Como podemos ver la exención queda limitada a aquellas de menos de 15 metros de eslora y afectadas exclusivamente al chárter. No están exentas todas las embarcaciones que se afecten a una actividad económica, sino que solamente aquellas que se afecten al chárter de forma exclusiva, y cumpliéndose una serie de requisitos.

Los requisitos son los siguientes:

1) No se entenderá que existe actividad de alquiler respecto de aquellos que sean objeto de cesión a personas vinculadas, en los términos previstos por el artículo 79 de la ley del IVA.
2) No se entenderá que existe actividad de alquiler cuando aquellos sean objeto de cesión por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un periodo de doce meses consecutivos.

La primera consideración que debemos tener en cuenta es que debe afectarse la embarcación exclusivamente al alquiler. Con el celo que se actúa en la actualidad, cualquier pago de un amarre fuera del puerto base sin que se acredite que la embarcación estaba alquilada se considera que no existe afectación exclusiva al alquiler, y por lo tanto se liquida el impuesto.

Respecto al artículo 79 de la ley del IVA debemos decir que es el que regula, entre otros, los supuestos de autoconsumo. En la ley del IVA, lo que se ordena es que, aun en los supuestos de autoconsumo en que se valore la entrega a un precio menor, se aplicará y pagará el IVA de precios de mercado. Pues bien, a este artículo se refiere la ley sobre impuestos especiales, que en definitiva ordena que no se considera alquiler cuando se da algún supuesto previsto en ese artículo.

En concreto, no existe alquiler cuando se cede en arrendamiento a socios de la empresa, familiares hasta segundo grado de consanguinidad o personas ligadas por una relación de carácter laboral o administrativa.

Es decir, de arrendarse la embarcación a estas personas se rompe el requisito de exclusividad, por lo cual se debe liquidar el impuesto. Por lo tanto, de probarlo, la administración liquidará el impuesto.

n116-120.indd 117 07/09/2005 8:47:23

DOCUMENTOS REQUERIDOS POR LA INSPECCIÓN DE TRIBUTOS PARA LA COMPROBACIÓN DE SI SE CUMPLEN LOS REQUISITOS DE LA EXENCIÓN:

CUADRO I

1) Factura de compra y justificante de pago

2) Documento de reconocimiento de la exención

3) Escritura de constitución de la sociedad y apoderamientos

4) Alta de la empresa en el I.A.E.

5) Documentación contable de la empresa y declaraciones del IVA e IS

6) Rol de despacho y dotación

7) Seguro con cobertura de la actividad de alquiler

8) Contratos de alquiler en que figure nombre del arrendatario, periodo y precio

9) Facturas expedidas en concepto de cobro por alquiler

10) Justificantes de cobro a favor de la empresa arrendadora

11) Justificantes de pago de amarres

Mediante toda esta documentación debe quedar indubitadamente acreditado que la embarcación se alquila con las limitaciones expuestas, es decir, se usa exclusivamente por arrendatarios, ningún arrendatario final la alquila por más de tres meses en un año y ninguno se trata de persona vinculada.

3 Cesión por más de tres meses

Las leyes tributarias, al igual que la penales, se aplican de forma restrictiva, es decir, es necesario que se produzca el hecho concretamente regulado para que se produzcan las consecuencias previstas por la ley.

Al existir tantos supuestos cuya regulación expresa es imposible, es necesario que la propia administración interprete las normas y dé a conocer a los interesados dicha interpretación. Así lo prevé la Ley General Tributaria, que además del derecho de formular consultas a la administración -en algunos casos vinculantes- también ordena que se informe de los criterios seguidos.

En el caso que nos ocupa, existe una consulta de fecha 01/06/1995 al respecto, y si bien es cierto que tiene ya diez años, también lo es que todavía figura en la web de información tributaria de la AEAT, por lo cual hay que entender que se trata de un criterio vigente. Expresa, con respecto a la cesión de un barco por más de tres meses a una empresa también de alquiler:

"La finalidad prevista por el legislador para los supuestos de alquiler de vehículos se concreta, según el criterio manifestado por la D.G.T. en consulta de 13 de abril de 1993, en reconocer la exención del IEDMT en la primera matriculación de vehículos automóviles, cuyo destino final sea la afectación a la actividad de alquiler en las condiciones recogidas en el art. 66.1.c) Por lo tanto, en el caso planteado, aun cuando el vínculo contractual entre las dos empresas de alquiler lo sea por tiempo superior a tres meses, no se debe considerar que haya dejado de existir la actividad de alquiler de los vehículos arrendados a otra empresa de renta a car"

Supuesto totalmente trasladable al alquiler de embarcaciones, por lo cual oponible a cualquier actuación de la administración con el objeto de liquidar el impuesto en el caso de contratos de gestión. Le empresa de gestión debería cumplir los siguientes requisitos:

a) Que la empresa cesionaria se dedique al alquiler.
b) Que no alquile a la misma persona por más de 3 meses en un año.

Si bien existen muy pocas decisiones judiciales sobre el tema -en concreto encontré solamente una- estas corroboran el anterior criterio. El Tribunal Superior de Justicia de Galicia manifiesta acerca de las características de la exención:

"Nos encontramos, no ante una exención subjetiva actuante en el campo de las personas obligadas al pago del tributo, sino, por el contrario, ante una exención objetiva, en lo que se excluye del pago es un hecho, actividad o situación, actividad que en este caso se mantiene incólume tras la transferencia del vehículo a entidad también dedicada específicamente al alquiler de vehículos sin conductor, exención del tipo finalista en razón a que el destino beneficiado es un servicio que no se desea que resulte indirectamente gravado"

En síntesis, podemos decir que se trata de una exención cuya finalidad es que no se grave la matriculación de las embarcaciones que se destinen a ser alquiladas por un plazo de menos de tres meses en un año al arrendatario final. Con lo cual, cabe entender y defender que el contrato de gestión de chárter es totalmente viable.

n116-120.indd 118 06/09/2005 13:33:55

4 Embarcaciones de bandera extranjera

El régimen jurídico, y la fiscalidad de las embarcaciones de bandera extranjera en España exige sin duda un profundo estudio.

En primer lugar, hay que decir que la legislación europea permite la libre prestación de servicios de navegación por buques y embarcaciones abanderadas en la UE en cualquier país de la UE. Por lo cual, hay que entender que una embarcación de bandera francesa, italiana, o la que sea de la UE puede ofrecer los servicios de chárter en España.

Hasta aquí parece todo correcto, sin embargo, la ley fiscal española, no armonizada, obliga a que cuando una embarcación de recreo se vaya a alquilar a residentes en España se matricule en España. Todo ello derivado de la ley sobre impuestos especiales que regula el impuesto de matriculación. Existen casos como el de Baleares, en que se soluciono el tema con sentido común, obligando a las embarcaciones de la UE a pagar el impuesto pero no a abanderar. Así se cumple con la ley europea y con la hacienda española, aunque no con la ley española, que bien clarito establece la obligación de matricular y, por consiguiente abanderar en España las embarcaciones que se vayan a usar por residentes.

Con todo ello, entendemos que la obligación de que las embarcaciones extranjeras cumplan con la normativa fiscal española es muy correcta, en aras, además del cumplimiento de la ley, de que compitan en igualdad con las españolas. Lo que sin duda no favorece en nada al sector ni el turismo náutico es lo que está pasando, que no se actúe de forma coherente en todas las demarcaciones.

CONCLUSIONES

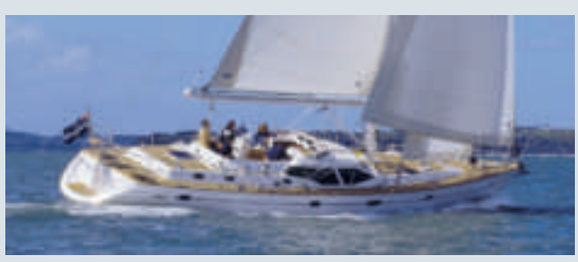
1 Solamente están exentas del impuesto de matriculación las embarcaciones que se destinen al alquiler cuya eslora no supere los 15 metros.

2 No todas las embarcaciones de lista 6º están exentas sino solamente las de alquiler.

3 No pueden ser usadas por el propietario o socios de la empresa propietaria ni en el supuesto que se pague por el alquiler, ya que está expresamente vetado el alquiler a empresas vinculadas.

4 En nuestra opinión, cabe la cesión a otras empresas de chárter por tiempo superior a 3 meses, ya que se trata de una exención de carácter finalista.

5 Si bien la legislación europea permite la libre prestación de servicios marítimos en el territorio de la UE para buques y embarcaciones abanderadas en la UE, la legislación fiscal española obliga a las embarcaciones de recreo a abanderarse en España.



NOTA: ESTE ARTICULO ESTÁ FUNDADO EN DERECHO, SIN EMBARGO TIENE COMO OBJETO LA DIVULGACIÓN, CRITICA Y PROPUESTA PERIODÍSTICA, POR LO CUAL, LAS AFIRMACIONES U OPINIONES VERTIDAS NO DEBE SER USADAS EN SUPUESTOS CONCRETOS SIN LA CONSULTA CON UN ASESOR, O CON EL PROPIO AUTOR.

GLOSARIO

Matriculación
La ley del impuesto sobre matriculación obliga a que se abanderen en España –no existe matriculación sin registro- todos los yates que vayan a ser usados por residentes. Según la Dirección de Tributos, la ley exige la matriculación definitiva en este caso y no sólo el pago del impuesto. En Baleares, sin embargo, se da el caso de que cuando un barco con bandera de un país de la UE se alquila a residentes y tiene allí su base, debe pagar el impuesto o solicitar la exención, pero sin abanderar en España. Sin duda una medida importante para controlar la competencia de embarcaciones extranjeras, que pasan a estar controladas. Sin embargo, en mi opinión, ya sea pagando el impuesto o no, la ley exige que cuando se va a usar por residentes –como arrendatarios en nuestro caso- la embarcación se abandere en España. También indicar que la navegación de Cabotaje, y dentro de muy poco la interior, es libre en la UE y para barcos abanderados en la UE, por lo cual la obligación de matricular en España entendemos que puede no estar ajustada a la normativa europea.

Exclusividad
El carácter exclusivo de la afectación al chárter de las embarcaciones matriculadas con exención hay que considerarlo con el máximo rigor. Cualquier uso que se dé a la embarcación diferente tiene como consecuencia la liquidación del impuesto.

Consultas tributarias
Cualquier persona puede dirigir a la administración de tributos consultas por escrito sobre casos particulares o sobre la interpretación de determinados preceptos. Cuando se trata de casos particulares las respuestas tienen carácter vinculante, es decir, la administración queda comprometida por la opinión dada.

La prueba
La administración de tributos puede sacar conclusiones a partir de presunciones sobre hechos de los que tiene conocimiento. Para que estas presunciones sean válidas, es necesario que entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

n116-120.indd Sec1:120 06/09/2005 13:34:00