

RÉGIMEN ADUANERO DE PERFECCIONAMIENTO ACTIVO

**Tratamiento fiscal tras la construcción de un buque por parte de un
astillero.**

NUM-CONSULTA V0214-19

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 31/01/2019

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 18, 22 y 24

**DESCRIPCION-
HECHOS**

Se solicita aclaración de la consulta vinculante de 8 de mayo de 2018, número V1152-18, formulada en relación con la construcción de un buque por parte de un astillero, la consultante, que es titular de un régimen aduanero de perfeccionamiento activo (en adelante, RPA) y que, tras su construcción, es objeto de sucesivas entregas.

El astillero entrega el buque construido a una entidad bancaria, ésta lo cede a una Agrupación de Interés Económico (AIE) en virtud de un contrato de arrendamiento financiero quien, a su vez, suscribe un contrato de arrendamiento "a casco desnudo" con opción de compra con una entidad naviera (el armador, en adelante)

Una de las cuestiones planteadas en la consulta V1152-18 es el tratamiento fiscal que corresponde a la transmisión sucesiva del buque durante la vigencia del RPA y posterior ultimación del RPA por parte del armador que utilizará el buque en su actividad consistente en la suscripción de contratos de fletamento a largo plazo con terceros.

**CUESTION-
PLANTEADA**

Se solicita confirmación de que las sucesivas entregas efectuadas durante la

**CONTESTACION-
COMPLETA**

vigencia del RPA están exentas del impuesto y que la ultimación del RPA por parte del armador determinará la realización de una operación asimilada a una importación de bienes que, a su vez, estará exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 22.Uno de la Ley 37/1992.

La presente contestación rectifica la anterior Resolución de fecha 03-01-2019 con nº de consulta vinculante V0002-19 que, en consecuencia, queda anulada desde la presente fecha.

1.- El régimen de perfeccionamiento activo es objeto de regulación en el artículo 24 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE del 29 de diciembre) que establece que:

“Uno. Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de los bienes que se indican a continuación:

a) Los destinados a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo y del régimen de transformación en Aduana, así como de los que estén vinculados a dichos regímenes, con excepción de la modalidad de exportación anticipada del perfeccionamiento activo.

(...)

2.º Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas descritas en el número anterior.

3.º Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las siguientes operaciones y bienes:

(...)

c) Las importaciones de bienes que se vinculen a los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo y al de transformación en Aduana.

(...)

g) Los bienes vinculados a los regímenes descritos en las letras a), b), c), d) y f)

anteriores.

Dos. Los regímenes a que se refiere el apartado anterior son los definidos en la legislación aduanera y su vinculación y permanencia en ellos se ajustarán a las normas y requisitos establecidos en dicha legislación.

El régimen fiscal de perfeccionamiento activo se autorizará respecto de los bienes que quedan excluidos del régimen aduanero de la misma denominación, con sujeción, en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero.

(...)

Tres. Las exenciones descritas en el apartado uno se aplicarán mientras los bienes a que se refieren permanezcan vinculados a los regímenes indicados.

Cuatro. Las prestaciones de servicios exentas por aplicación del apartado uno no comprenderán las que gocen de exención en virtud del artículo 20 de esta Ley.”.

Las exenciones reguladas en el artículo 24 de la Ley 37/1992 son objeto de desarrollo en el artículo 12 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

En la consulta de 8 de mayo de 2018 y número V1152-18, cuya aclaración se solicita, se concluye, en primer lugar, que:

“De acuerdo con todo lo anterior, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por terceros proveedores y adquiridos por la consultante para la construcción del buque podrían quedar exentas del impuesto cuando concurren las condiciones previstas en los artículos 24 y 12 de la Ley y Reglamento del impuesto, respectivamente, tal y como reiteradamente ha analizado este Centro directivo y, más recientemente, en la contestación vinculante de 8 de marzo del 2017 y número de consulta V0588-17, en relación con la construcción y entrega de un buque durante la vigencia del régimen de perfeccionamiento activo, en la que también se analiza el tratamiento fiscal de los bienes importados para la construcción del buque en cuestión.”.

En la consulta vinculante de 8 de marzo del 2017 y número V0588-17, también relacionada con la construcción de un buque durante la vigencia del RPA, se señalaba, respecto de las piezas y servicios adquiridos y utilizados para la construcción de un buque lo siguiente:

“De acuerdo con lo anterior, las adquisiciones de las piezas efectuadas por el astillero tendrán la consideración de adquisición intracomunitaria de bienes cuando las mismas sean expedidas al territorio de aplicación del impuesto desde otro Estado miembro en las condiciones dispuestas en el artículo 15 de la Ley del impuesto, estando sujetas al mismo cuando el lugar de llegada del medio de transporte se encuentre dicho ámbito espacial.

Adicionalmente, las adquisiciones de piezas procedentes de países o territorios terceros e introducidas en el territorio de aplicación del impuesto determinará la realización por parte del astillero del hecho imponible importación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 37/1992.

6.- De acuerdo con el escrito de la consulta, el astillero que construirá el buque pretende que los bienes, piezas y componentes, necesarios para la construcción, tanto las importadas como las adquiridas en el territorio de aplicación del impuesto así como las procedentes de otros Estados miembros y transportadas a dicho ámbito espacial, queden vinculadas al régimen de perfeccionamiento activo y el buque, ya finalizado, sea transmitido vigente la vinculación a dicho régimen.

(...)

De acuerdo con lo anterior, la importación de bienes, piezas y componentes, que queden vinculadas al régimen de perfeccionamiento activo desde su introducción en el territorio de aplicación del impuesto con cumplimiento de la normativa aduanera aplicable, determinará que el hecho imponible importación no se produzca hasta el momento en que dichas piezas y componentes abandonen el régimen de perfeccionamiento activo tal y como dispone el artículo 18.Dos de la Ley del impuesto.

Respecto de las adquisiciones de piezas y componentes efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto y sujetas al Impuesto sobre el Valor

Añadido, éstas podrían quedar exentas del impuesto de conformidad con el artículo 24.Uno.1º, letra a), de la Ley 37/1992, en la medida en que éstas queden vinculadas al régimen de perfeccionamiento activo y así esté previsto en la autorización por la que deba regirse dicho régimen y se cumplan las condiciones por la que éste se rija, tal y como reiteradamente ha admitido este Centro Directivo (por todas, la consulta de 20 de mayo del 2008 y número V0997-08).

(...)

Respecto de las piezas y componentes adquiridas en otros Estados miembros y objeto de expedición o transporte al territorio de aplicación del impuesto en las condiciones previstas en el artículo 15 de la Ley 37/1992, debe señalarse que dichas adquisiciones intracomunitarias podrían resultar asimismo exentas del impuesto de conformidad con el artículo 26 de la Ley 37/1992 que declara exentas las adquisiciones intracomunitarias de aquellos bienes “cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en los artículos 7, 20, 22, 23 y 24 de esta Ley.”, debiéndose estar, por lo demás, a las condiciones para la aplicación de la exención del artículo 24 de la Ley del impuesto.”.

Así, al igual que en el supuesto planteado en la consulta V0588-17, parcialmente reproducida más arriba, en la consulta V1152-18, la vinculación al RPA de los bienes adquiridos o importados así como la prestación de servicios por terceros al astillero durante la vigencia del RPA, con el cumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 24 y 12 de la Ley y el reglamento del impuesto, respectivamente, tendrá las siguientes implicaciones:

- El hecho imponible importación producido como consecuencia de la introducción de bienes en el territorio de aplicación del impuesto desde países o territorios terceros quedará en suspenso en tanto no se ultime el RPA, de conformidad con lo establecido en el artículo 18 Uno y Dos de la Ley 37/1992,
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por el astillero y que queden debidamente vinculados al RPA, estarán asimismo exentas por la conjunción de los artículos 24 y 26 de la Ley 37/1992 y

- Las entregas de bienes efectuadas por terceros y adquiridos por el astillero para ser vinculados al RPA quedarán exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 37/1992.

2.- En segundo lugar, las sucesivas entregas del buque efectuadas durante la vigencia del RPA también quedarán exentas del impuesto de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24.Uno.1º, letra a), de la Ley 37/1992.

En concreto, quedarán exentas la entrega del astillero a la entidad bancaria, una vez finalizada la construcción del buque; la entrega efectuada por la entidad bancaria a favor de la A.I.E. -instrumentada a través de un contrato de arrendamiento financiero calificado por este Centro directivo como entrega de bienes en la consulta objeto de aclaración- y, por último, la entrega efectuada por la A.I.E. a favor del armador a través de un contrato de arrendamiento con opción de compra que el armador se comprometía a ejercer.

3.- Por otra parte, de acuerdo con el escrito de la consulta el último adquirente del buque, el armador, pretende suscribir sobre el buque contratos de fletamento a largo plazo con terceros.

Dichos contratos de arrendamiento deben ser calificados como prestaciones de servicios de conformidad con el artículo 11 de la Ley 37/1992.

Estas prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de conformidad con lo dispuesto en los artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992 que establecen que:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de

los servicios y del lugar desde el que los preste.

(...).”.

Adicionalmente, el artículo 70 del mismo texto legal, añade que:

“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

9.º A) Los servicios de arrendamiento de medios de transporte en los siguientes casos:

a) Los de arrendamiento a corto plazo cuando los medios de transporte se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio.

b) Los de arrendamiento a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el citado territorio.

(...)

B) A los efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de los medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días.”.

Cuando conforme a lo anterior dichas prestaciones de servicios deban entenderse sujetas al impuesto, éstas podrían quedar exentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley 37/1992 que establece que:

“Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento, total o parcial, y arrendamiento de los buques que se indican a continuación:

1.º Los buques aptos para navegar por alta mar que se afecten a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, incluidos los circuitos turísticos, o de actividades industriales o de pesca.

La exención no se aplicará en ningún caso a los buques destinados a actividades deportivas, de recreo o, en general, de uso privado.

(...)

A los efectos de esta Ley, se considerará:

Primero. Navegación marítima internacional, la que se realice a través de las 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 ciento del total recorrido efectuado durante los períodos de tiempo que se indican a continuación:

(...)

b) En los supuestos de entrega, construcción, transformación, adquisición intracomunitaria, importación, fletamento, total o parcial, o arrendamiento del buque o en los de desafectación de los fines a que se refiere el número 2.º anterior, 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.

(...)

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 cumpliera 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 19, número 1.º

(...).".

4.- Por su parte, las consecuencias a efectos del Impuesto de derivadas de la desvinculación del buque del RPA por parte del armador son las siguientes:.

En primer lugar, respecto de las piezas o bienes que hubieran sido objeto de importación y respecto de las que el devengo del impuesto no se hubiera producido por la vinculación inmediata de las piezas al RPA, tal y como prevé el artículo 18.Dos de la Ley del impuesto, se producirá el devengo del impuesto por el concepto de importación.

No obstante lo anterior, prevé el artículo 18.Dos de la Ley 37/1992, en su párrafo tercero, que:

"No obstante, no constituirá importación la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta Ley.".

A este respecto, si bien la literalidad del precepto hace referencia a entregas de bienes a las que resulte aplicables las exenciones establecidas en, entre otros, el artículo 22 de la Ley 37/1992, debe asimilarse a las mismas con las mismas consecuencias, la realización de cualquier operación contemplada en dicho precepto aunque tenga la naturaleza de prestación de servicios y no de entrega de bienes como, por ejemplo, un contrato de fletamento a largo plazo que tenga por objeto un buque apto para navegar por alta mar que se afecte a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías, como parece ser los que realiza al armador en el supuesto objeto de consulta.

Así, de estar dicho contrato de fletamento exento del impuesto en las condiciones previstas en el artículo 22 de la Ley 37/1992, el hecho imponible importación no tendrá lugar.

En segundo lugar, la ultimación del RPA determinará, en principio, la realización de una operación asimilada a la importación por el armador del buque de conformidad con lo establecido en el artículo 19.5º de la Ley 37/1992.

No obstante lo anterior, el párrafo tercero de dicho precepto señala que “no constituirá operación asimilada a las importaciones la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 ó 25 de esta Ley.”.

Por tanto, y con el mismo fundamento anterior, en la medida en que el buque construido cumpla las condiciones previstas en el artículo 22 de la Ley del impuesto y sea objeto de contratos de fletamento exentos del impuesto en virtud de dicha provisión, la ultimación del RPA no determinará la realización de una operación asimilada a la importación.

Y todo lo anterior, sin perjuicio de las contingencias del ámbito aduaneras a las que la ultimación del RPA dé lugar.

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

FIDE