

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093353

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de mayo de 2024

Vocalía 2.ª

R.G. 897/2021

SUMARIO:

IVA. Exenciones. Operaciones asimiladas a las exportaciones. *Exención avituallamiento de tabaco y alcohol a buques oceanográficos afectos a actividad científica o docente.* Las solicitudes cursadas por la entidad pretendían en todos los casos la aplicación de la exención en la entrega de productos de avituallamiento regulada en el art. 22.Tres de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Ahora bien, en relación con las solicitudes cursadas, los buques oceanográficos no están afectos a una actividad comercial de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, ni a una actividad industrial o de pesca, tal y como exige el art. 22 para conceder la exención. En concreto, no parece tratarse de buques afectos 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», tal y como exige el mencionado precepto. Por lo tanto, en relación con los buques oceanográficos corresponde el no reconocimiento de la exención en el aprovisionamiento solicitado por la entidad. **(Criterio 1 de 2)**

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Circulación de productos. *Régimen suspensivo.* Exenciones. En relación con el buque de apoyo, la propuesta denegatoria considera que el mismo no realiza navegación marítima internacional puesto que la duración de la navegación, sin escalas, no excede de 48 horas.

En este sentido, la definición de navegación marítima internacional se encuentra contenida en el art. 4.20 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.). No existiendo oposición alguna a la denegación de la solicitud de aprovisionamientos exentos en relación con este buque de apoyo, corresponde considerar ajustada a derecho tal denegación.

Finalmente, por lo que se refiere a los buques respecto de los cuales se solicita el aprovisionamiento exento con embarque de la mercancía desde los puertos de dos ciudades distintas, ambas propuestas se deniegan puesto que, ni la normativa comunitaria ni la nacional contemplan los envíos intracomunitarios en régimen suspensivo para un supuesto de exención como el que se pretende aplicar.

No se prevé en la normativa que una mercancía que tiene como destino el avituallamiento a un buque o aeronave pueda circular en régimen suspensivo al amparo de la exención solicitada con destino a Portugal, por lo tanto corresponde de igual forma que en los supuestos anteriores la desestimación de las pretensiones del contribuyente. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 22.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 10.

Ley 38/1992 (Ley II.EE), arts. 4 y 16.

Directiva 2008/118/CE del Consejo (Régimen general de los II.EE, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE), art. 12.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de fecha 29 de octubre de 2020 que desestima las reclamaciones número 54-01044-2018; 54-01045-2018; 54-01050-2018; 54-01051-2018; 54-01052-2018; 54-01053-2018 y 54-01054-2018, interpuestas frente a las resoluciones presuntas de la Jefa de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de MUNICIPIO_1 que deniegan las solicitudes de avituallamiento de tabaco y alcohol presentadas por XZ S.L.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 28/01/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 10/01/2021 contra la resolución económico administrativa citada en el encabezamiento.

Segundo.

Del expediente se deriva lo siguiente:

- En fecha 23 de marzo de 2017 la entidad **XZ S.L.** presentó solicitud de embarque de mercancía desde el puerto de CIUDAD_1 (PAÍS_1) en el buque de bandera PAÍS_1, BUQUE_1. En fecha 24 de marzo de 2017 la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de MUNICIPIO_1 emitió propuesta de denegación de la solicitud presentada comunicando que ni la normativa comunitaria ni la nacional contemplan los envíos intracomunitarios en régimen suspensivo para un supuesto de exención como el que se pretende aplicar.
- En fecha 6 de julio de 2017 el capitán del buque BUQUE_2 presentó solicitud de provisiones exentas para el suministro a bordo, por parte de la empresa provisionista **XZ S.L.**, de 145 cartones de tabaco, para consumo a bordo durante los 66 días estimados de navegación entre escalas de dicho buque. La Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de MUNICIPIO_1 emitió el 11 de julio propuesta de denegación de la solicitud presentada por considerar que el buque oceanográfico BUQUE_2 no está afecto a una actividad comercial de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, ni a una actividad industrial o de pesca, tal y como exige el artículo 22 de la Ley de IVA para conceder la exención de impuestos.
- En fecha 21 de agosto de 2017 **XZ** presentó solicitud de provisiones de tabaco y alcohol exentos de impuestos para el buque BUQUE_3. La Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de MUNICIPIO_1 emitió el 24 de agosto propuesta de denegación de la solicitud presentada por considerar que el buque oceanográfico BUQUE_3 no está afecto a una actividad comercial de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, ni a una actividad industrial o de pesca, tal y como exige el artículo 22 de la Ley de IVA para conceder la exención.
- Asimismo, en fecha 21 de agosto de 2017 **XZ** presentó solicitud de embarque de mercancía desde el puerto de CIUDAD_2 (PAÍS_1) en el buque de bandera ..., BUQUE_4. En la misma fecha de la solicitud, la Dependencia de Aduanas e II.EE. de MUNICIPIO_1 emitió propuesta de denegación en los mismos términos que la dictada para la embarcación BUQUE_1, esto es, comunicando que ni la normativa comunitaria ni la nacional contemplan los envíos intracomunitarios en régimen suspensivo para un supuesto de exención como el solicitado.
- En fecha 30 de agosto de 2017 se presentó solicitud de provisiones de tabaco y alcohol exentos de impuestos para el buque BUQUE_5. La Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de MUNICIPIO_1 emitió el 1 de septiembre propuesta de denegación de la solicitud presentada señalando que *queda sin efecto el escrito presentado por Oml por no tener la condición de capitán del buque aunque firma como tal*. Además, deniega la solicitud de aprovisionamiento por considerar que el buque oceanográfico BUQUE_5 no está afecto a una actividad comercial de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, ni a una actividad industrial o de pesca, tal y como exige el artículo 22 de la Ley de IVA para conceder la exención.
- En fecha 12 de septiembre de 2017 **XZ** presentó solicitud de provisiones de tabaco y alcohol exentos de impuestos para el buque de apoyo BUQUE_6. La Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de MUNICIPIO_1 emitió el 13 de septiembre propuesta de denegación de la solicitud presentada por considerar no procede autorizar el avituallamiento de tabaco y alcohol con exención de IVA y de Impuesto Especiales al tratarse de un buque de apoyo y no realizar navegación marítima internacional.
- En fecha 15 de septiembre de 2017 **XZ** presentó solicitud de provisiones de tabaco para el buque oceanográfico BUQUE_7. La Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de MUNICIPIO_1 emitió el 18 de septiembre propuesta de denegación de la solicitud presentada por considerar que el buque oceanográfico BUQUE_7 no está afecto a una actividad comercial de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, ni a una actividad industrial o de pesca, tal y como exige el artículo 22 de la Ley de IVA para conceder la exención.

Tercero.

Transcurrido el plazo de 30 días naturales a que hace referencia el artículo 8.1 del Reglamento Delegado 2015/2446 para la presentación de alegaciones y pruebas tras la notificación de las propuestas denegatorias de cada una de las solicitudes, no consta en los expedientes que se emitiera acuerdo de denegación de ninguna de las solicitudes planteadas por el interesado.

Cuarto.

El 30 de abril de 2018 la entidad presentó ante el Tribunal Regional de Galicia reclamaciones económico administrativas frente a las denegaciones presuntas de cada una de las solicitudes de aprovisionamiento, dando lugar al registro de las siguientes reclamaciones: 54/1044/2018, 54/1045/2018, 54/1050/2018, 54/1051/2018, 54/1052/2018, 54/1053/2018 y 54/1054/2018.

La resolución acumulada de las mismas tuvo lugar el 29 de octubre de 2020 desestimando el Tribunal las pretensiones del reclamante.

Quinto.

Disconforme con la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, interpuso ante este Tribunal Central el presente recurso de alzada, que fue registrado con número R.G.: 00/897/2021.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la adecuación a derecho de la resolución económico administrativa resuelta acumuladamente por el Tribunal Regional de Galicia el 29 de octubre de 2020.

Tercero.

De acuerdo con la información que consta en el expediente, las solicitudes cursadas por la entidad reclamante pretendían en todos los casos la aplicación de la exención en la entrega de productos de avituallamiento regulada en el apartado Tres del artículo 22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Disponía lo siguiente dicho apartado en el momento de presentación de las solicitudes:

"Artículo 22. Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones.

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

...;

Tres. Las entregas de productos de avituallamiento para los buques que se indican a continuación, cuando se adquieran por los titulares de la explotación de dichos buques:

1.º Los buques a que se refieren las exenciones del apartado uno anterior, números 1.º y 2.º, siempre que se realicen durante los períodos en que dichos beneficios fiscales resulten de aplicación.

No obstante, cuando se trate de buques afectos a la pesca costera, la exención no se extiende a las entregas de provisiones de a bordo.

2.º Los buques de guerra que realicen navegación marítima internacional, en los términos descritos en el apartado uno.

...;)"

El apartado Uno del artículo 22 a que se remite el punto 1º del apartado Tres señala los buques para los que se establece exención. Así:

"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.

2.º Los buques afectos exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera.

*La desafectación de un buque de las finalidades indicadas en el párrafo anterior producirá efectos durante un plazo mínimo de un año, excepto en los supuestos de entrega posterior del mismo.
...;)"*

El desarrollo reglamentario de la exención prevista en el artículo 22.Tres de la LIVA se encuentra en el artículo 10 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que disponía lo siguiente en la fecha de las solicitudes:

"1. Las exenciones de las operaciones relacionadas con los buques y las aeronaves, con los objetos incorporados a unos y otras y con los avituallamientos de dichos medios de transporte quedarán condicionadas al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º. El transmitente de los medios de transporte, el proveedor de los bienes o quienes presten los servicios a que se refiere el artículo 22, apartados uno a siete de la Ley del Impuesto, deberán tener en su poder, durante el plazo de prescripción del Impuesto, el duplicado de la factura correspondiente y, en su caso, los contratos de fletamento o de arrendamiento y una copia autorizada de la inscripción del buque o de la aeronave en el Registro de Matrícula que les habilite para su utilización en los fines a que se refieren los apartados uno y cuatro del artículo 22 de la Ley del Impuesto

...;)"

6.º La puesta de los productos de avituallamiento a bordo de los buques y aeronaves se acreditará por el proveedor mediante el correspondiente documento aduanero de embarque, cuya copia deberá remitirse, en su caso, 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, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas podrá establecer procedimientos simplificados para acreditar el embarque de los productos de avituallamiento a que se refiere el párrafo anterior.

...")

Por lo que se refiere a las solicitudes cursadas, las referidas a los buques oceanográficos BUQUE_3, BUQUE_2 y BUQUE_7 no están afectos a una actividad comercial de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, ni a una actividad industrial o de pesca, tal y como exige el artículo 22 para conceder la exención.

Como bien señala el Tribunal Regional en su resolución, esta cuestión ya fue resuelta con ocasión de una reclamación presentada por el mismo reclamante en relación con otros buques oceanográficos, entre ellos, el buque BUQUE_2. Disponía lo siguiente en Tribunal:

"(...;) Este Tribunal coincide básicamente con el planteamiento expuesto por la oficina gestora. Los buques BUQUE_2, ..., son buques oceanográficos, esto es, en palabras de la reclamante, afectos a la actividad científica, y el ... es un buque escuela, es decir, afecto a la actividad docente. Por tanto, ninguno de ellos está afecto a una actividad comercial o industrial pesquera; y quedan fuera del ámbito de la exención. El que pesquen para cumplir con los fines inmediatos a que están afectos, no los incluye en la exención; pues para ello la pesca debería ser el objeto inmediato de su actividad industrial o comercial. Tampoco es óbice para ello el que no estén excluidos expresamente, como los destinados a actividades deportivas o de recreo, que por su generalidad se han querido citar de manera particular pero sin ánimo de agotar las finalidades excluidas de la exención. Lo esencial es que el ejercicio de actividades docentes y de investigación no están incluidas en la exención, no cumpliendo los requisitos para la aplicación de ésta.

El artículo 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.(...;)"

Sobre esta materia también se ha pronunciado la Dirección General de Tributos mediante la consulta vinculante V1958-18 de 2 de julio de 2018 en relación con una entrega bienes para el avituallamiento de buques oceanográficos que realizan navegación marítima internacional y que no están destinados a actividades deportivas, de recreo o, en general, de uso privado establece lo siguiente:

"...; Sin perjuicio de que en el escrito de la consulta no se especifica el tipo de producto suministrado por el consultante a los buques oceanográficos para determinar si los mismos pueden o no ser calificados como productos de avituallamiento en el sentido que especifica el Anexo de la Ley 37/1992, los buques oceanográficos no parece cumplir las condiciones previstas en el artículo 22 del mismo texto legal, en concreto, no parece tratarse de buques afectos 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", tal y como exige el mencionado precepto.

Por tanto, no tratándose tampoco de buques de guerra o destinados exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera, las entregas de bienes efectuadas por el consultante, a falta de otros elementos de prueba, parece que no cumplen los requisitos para quedar exentas del impuesto en virtud del artículo 22 de la Ley 37/1992.(...):".

Por lo tanto, en relación con los buques oceanográficos BUQUE_3, BUQUE_2 y BUQUE_7 no corresponde el reconocimiento de la exención en el aprovisionamiento solicitado por la reclamante en sus respectivas solicitudes, coincidiendo este Tribunal con el Tribunal Regional en considerar ajustadas a derecho las denegaciones presuntas de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de MUNICIPIO_1.

Cuarto.

Por lo que se refiere al buque oceanográfico BUQUE_5, la propuesta considera sin efectos la solicitud presentada pues el escrito se firma por persona distinta de quien aparece en la documentación como capitán del buque.

En relación con este hecho señala el reclamante que *"..la Aduana tiene perfecto conocimiento de que el Capitán saliente avitualla el barco para el entrante, siendo las dos personas que se citan en la resolución capitanes, y en consecuencia, con facultades más que suficientes para suscribir la solicitud y la recepción de las mercancías."*

No obstante su alegación, no aporta justificación documental alguna que sustente su afirmación.

Con independencia de tal cuestión, la propuesta señala como motivo de la denegación el mismo a que se ha hecho referencia en el fundamento anterior referido a los buques oceanográficos BUQUE_3, BUQUE_2 y BUQUE_7. Tratándose el buque BUQUE_5 de un buque oceanográfico, no le corresponde la exención prevista en el apartado Tres del artículo 22 de la LIVA por los motivos expuestos en el fundamento de derecho anterior, esto es, no se trata de un buque afecto 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"*, tal y como exige el mencionado precepto.

Quinto.

En relación con el buque de apoyo BUQUE_6, la propuesta denegatoria considera que el mismo no realiza navegación marítima internacional puesto que la duración de la navegación, sin escalas, no excede de 48 horas.

En este sentido, la definición de navegación marítima internacional se encuentra contenida en el artículo 4 apartado 20 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que disponía lo siguiente:

"20. "Navegación marítima o aérea internacional": La realizada partiendo del ámbito territorial interno y que concluya fuera del mismo o viceversa. Asimismo se considera navegación marítima internacional la realizada por buques afectos a la navegación en alta mar que se dediquen al ejercicio de una actividad industrial, comercial o pesquera, distinta del transporte, siempre que la duración de la navegación, sin escala, exceda de cuarenta y ocho horas."

No existiendo en las alegaciones presentadas ante este TEAC oposición alguna a la denegación de la solicitud de aprovisionamientos exentos en relación con el buque de apoyo BUQUE_6, corresponde considerar ajustada a derecho tal denegación.

Sexto.

Finalmente, por lo que se refiere a los buques BUQUE_4 y BUQUE_1, respecto de los cuales se solicita el aprovisionamiento exento con embarque de la mercancía desde los puertos de CIUDAD_1 y CIUDAD_2, ambas propuestas se deniegan puesto que, de acuerdo con lo dispuesto en la Circular 985, de 27 de julio de 1988, sobre avituallamiento de buques y embarcaciones de pesca desde zonas francas, y depósitos francos o aduaneros, vigente en el momento de las solicitudes y posteriormente derogada (desde el 8 de septiembre de 2021, sustituida por 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) ni la normativa comunitaria ni la nacional contemplan los envíos intracomunitarios en régimen suspensivo para un supuesto de exención como el que se pretende aplicar.

Así, la Dependencia de Aduanas en su argumentación señala el apartado 3 del artículo 16 de Ley de los Impuestos Especiales que recoge los supuestos de circulación intracomunitaria en régimen suspensivo:

"3. Con independencia de los supuestos contemplados en el apartado 1 anterior, los productos objeto de impuestos especiales de fabricación con origen o destino en otro Estado miembro circularán dentro del ámbito territorial interno, con cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan, al amparo de alguno de los siguientes procedimientos:

- a) En régimen suspensivo entre fábricas o depósitos fiscales.
- b) En régimen suspensivo con destino a un destinatario registrado.
- c) En régimen suspensivo desde un establecimiento del que es titular un depositario autorizado a todo lugar de salida del territorio de la Comunidad tal como está definido en el apartado 7 del artículo 4 de esta Ley.
- d) En régimen suspensivo desde el establecimiento de un depositario autorizado establecido en un Estado miembro distinto del de la sede del beneficiario, a los destinos a los que se refiere el artículo 12.1 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.**
- e) En régimen suspensivo desde el lugar de importación, expedidos por un expedidor registrado, a un lugar en el que se haya autorizado la recepción de productos en esté régimen.
- f) En régimen suspensivo, desde el establecimiento de un depositario autorizado a un lugar de entrega directa.
- g) Fuera de régimen suspensivo, con destino a un receptor autorizado.
- h) Fuera de régimen suspensivo, dentro del sistema de ventas a distancia".

El mencionado artículo 12.1 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, establece que:

"1. Los productos objeto de impuestos especiales estarán exentos del pago de dichos impuestos cuando estén destinados a ser usados:

- a) en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares;
- b) por organismos internacionales reconocidos como tales por las autoridades públicas del Estado miembro de acogida y a los miembros de dichos organismos, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichos organismos o en los acuerdos de sede;
- c) por las fuerzas armadas de cualquier Estado que sea parte en el Tratado del Atlántico Norte, distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;
- d) por las fuerzas armadas del Reino Unido estacionadas en Chipre en virtud del Tratado constitutivo de la República de Chipre, de 16 de agosto de 1960, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;
- e) para el consumo, en el marco de un acuerdo celebrado con terceros países u organismos internacionales, siempre que dicho acuerdo se admita o autorice por lo que respecta a la exención del impuesto sobre el valor añadido."

Como puede observarse, no se prevé en la normativa que una mercancía que tiene como destino el avituallamiento a un buque o aeronave, pueda circular en régimen suspensivo al amparo de la exención solicitada con destino a PAÍS_1, por lo tanto corresponde de igual forma que en los supuestos anteriores la desestimación de las pretensiones del reclamante y la confirmación de la resolución económico administrativa impugnada mediante el presente recurso de alzada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.