

POSIBILIDAD DE UTILIZAR GASÓLEO COMO CARBURANTE EN EMBARCACIONES DE RECREO

RESUMEN: No es posible utilizar gasóleo como carburante en embarcaciones de recreo. Por otra parte tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21 por ciento los servicios prestados por la entidad consultante a personas que solicitan realizar la práctica del buceo, alquilándoles a tal efecto embarcaciones con tripulación profesional.

NUM-CONSULTA	V1224-13
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	11/04/2013
NORMATIVA	Ley 24/2001 art. Ley II-EE-art- 54-2 Ley 37/1992 arts. 90
DESCRIPCION-HECHOS	La entidad consultante se dedica a las actividades subacuáticas de recreo y a tal efecto, utiliza embarcaciones con tripulación profesional que alquila a quienes solicitan realizar la práctica del buceo; para ello dispone de una autorización de alquiler de embarcaciones para actividades marítimo-turísticas-deportivas expedida por la Generalitat Valenciana.
CUESTION-PLANTEADA	Posibilidad de utilizar gasóleo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos. Posibilidad de aplicar el tipo impositivo reducido (10%) en el Impuesto sobre el Valor Añadido a la actividad de prestación de servicios que realiza la consultante, considerándolo "Transporte de viajeros y sus equipajes"
CONTESTACION-COMPLETA	<u>Posibilidad de utilizar gasóleo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos (gasóleo bonificado)</u>

El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), establece:

"La utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.ª del impuesto, queda autorizada en todos los motores, excepto en los siguientes:

a) Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos, aun cuando se trate de vehículos especiales.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, podrá utilizarse gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto en los motores de tractores y maquinaria agrícola, autorizados para circular por vías y terrenos públicos, empleados en la agricultura, incluida la horticultura, la ganadería y la silvicultura.

b) Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que, por sus características y configuración objetiva, sean susceptibles de ser autorizados para circular por vías y terrenos públicos como vehículos distintos de los vehículos especiales, aunque no hayan obtenido efectivamente tal autorización.

c) Motores utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo.

A los efectos de la aplicación de los casos previstos en las letras a) y b), se considerarán «vehículos» y «vehículos especiales» los definidos como tales en el anexo II del Reglamento General de Vehículos aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. A los mismos efectos, se considerarán «vías y terrenos públicos» las vías o terrenos a que se refiere el artículo 2 del Texto Articulado de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo.

Fuera de los casos previstos en el artículo 51.2 y en el artículo 52.b) y de los autorizados conforme a este apartado, estará prohibida la utilización como carburante de gasóleo al que, conforme a lo que reglamentariamente se establezca, le hubieran sido incorporados los correspondientes trazadores y marcadores.”

A los efectos de la Ley de los Impuestos Especiales, el artículo 65, apartado 1, letra b), establece que tienen la consideración de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos:

“1.º Las embarcaciones que se inscriban en las listas sexta o séptima del registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en su caso, en el registro de la correspondiente Federación deportiva.

2.º Las embarcaciones distintas de las citadas en el párrafo 1.º anterior que se destinen a la navegación privada de recreo, tal como se define en el apartado 13 del artículo 4 de esta Ley.”

El apartado 13 del artículo 4 de la Ley de Impuestos Especiales, define la navegación privada de recreo como “La realizada mediante la utilización de una embarcación, que no sea de titularidad pública, por su

propietario o por la persona que pueda utilizarla, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso.”

Por consiguiente, no podrá utilizarse gasóleo bonificado como carburante en cualquier embarcación que figure inscrita en la lista sexta o séptima del registro de matrícula de buques, ordinario o especial, o en el registro de una Federación deportiva o que, no estando inscrita en uno de estos registros, se destine a la navegación privada de recreo.

Independientemente de la lista en que figure inscrita la embarcación sobre la que se consulta, la persona que alquila dicha embarcación para realizar prácticas de buceo está destinando la misma a navegación privada de recreo, sin perjuicio de que la empresa propietaria de la embarcación ponga un tripulante para trasladar ésta al punto elegido para practicar buceo. Por lo tanto, esta embarcación no está autorizada para utilizar gasóleo bonificado como carburante.

Tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

1.- De la descripción de los hechos se desprende que la entidad consultante se dedica a las actividades subacuáticas de recreo y a tal efecto utiliza embarcaciones con tripulación profesional que alquila a quienes solicitan realizar la práctica del buceo.

Se consulta sobre el tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a dicha prestación de servicios y, en particular, si puede aplicarse el tipo reducido del 10 por ciento previsto en el artículo 91.Uno.2.1º de la Ley 37/1992, para los transportes de pasajeros.

2.- De acuerdo con lo establecido en el apartado uno del artículo 90, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

En este sentido, el artículo 91, apartado uno.2, número 1º de la Ley 37/1992, establece la aplicación del tipo impositivo del 10 por ciento a “los transportes de viajeros y sus equipajes”.

3.- Por otra parte, el artículo 12, apartado 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), preceptúa que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, que establece que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

No existiendo una definición de “transporte” en el ordenamiento tributario, procede considerar, a los efectos de la aplicación del tipo reducido en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la definición dada por el Diccionario de la Real Academia Española, según el cual, transportar es “conducir personas y cosas de un lugar a otro”.

Al respecto cabe decir que la actividad de transporte se presta a partir de un contrato típico y en serie, de contenido uniforme, preestablecido con arreglo a tarifas, reglamentos y condiciones generales. En los siguientes apartados se señalan las características esenciales de dicho contrato.

4.- El contrato de transporte se regula esencialmente en la actualidad en los artículos 349 y siguientes del Código de Comercio. Asimismo, en los artículos 1.601 a 1.603 del Código Civil; en este sentido, el carácter mercantil del contrato de transporte vendrá determinado, de acuerdo con el artículo 349 del Código de Comercio y cualquiera que sea su objeto, cuando el porteador sea comerciante o bien se dedique habitualmente a verificar transportes para el público.

En concreto, cabe señalar que en dicho requisito de habitualidad queda implícita la concepción del porteador como persona que ejercita una empresa especialmente organizada para realizar el transporte; el compromiso esencial de dicho porteador es conseguir el resultado que busca la otra parte al concertar el contrato, es decir, el traslado de un lugar a otro.

El contrato de transporte se configura, en fin, como autónomo, especial y típico y que ofrece un doble carácter: sinalagmático y oneroso.

Como modalidad del contrato de transporte se configura el denominado contrato de pasaje, en virtud del cual una persona se obliga, mediante precio y en las condiciones que se establezcan, a trasladar a otra por mar, de un puerto a otro.

Dicho contrato de pasaje adopta características propias en razón de la peculiaridad del objeto (traslado de una persona). Es, por otra parte, un contrato consensual, que se perfecciona en el momento en que recae el consentimiento de las partes sobre las condiciones del transporte y el precio del pasaje, presentándose en ocasiones como contrato de adhesión. En él se aprecian los siguientes elementos:

1º Elementos subjetivos: el transportista o porteador, empresario que asume directamente la obligación de realizar el transporte; será generalmente propietario del medio de transporte y, en todo caso, responsable de la realización del servicio, y el viajero.

2º Elemento real: el precio, elemento esencial del contrato que representa la contraprestación de las obligaciones y del riesgo que asume el empresario transportista. Se calculará en atención a la distancia recorrida, principalmente. Contra el pago del precio, el empresario emitirá un billete que servirá de prueba escrita del contrato.

3º Contenido obligacional: el transportista se compromete al traslado de un lugar a otro del viajero incluso, según se pacte, a conducir también el equipaje del mismo generalmente en la misma expedición y a su misma velocidad. Ello, precisamente, constituye el resultado perseguido por el contrato y representa el fin para el que se concluye.

En cumplimiento de su obligación, el empresario deberá recibir a bordo al pasajero y su equipaje, proporcionándole la plaza que le corresponda en el buque designado y en el día que se haya establecido. Si se suspendiera el viaje, el pasajero tendrá derecho a la devolución del precio pagado y a una indemnización por daños y perjuicios.

El viajero, por su parte, asume la obligación fundamental de pagar el precio, así como otras accesorias como poner cuidado en el uso del medio de transporte o adoptar medidas de seguridad relativas a su propia persona. Habrá de estar a bordo a la hora prefijada y se someterá durante el viaje a las disposiciones del capitán en todo lo relativo a la conservación del orden y policía a bordo.

El contenido obligacional se completa con la realización por el empresario de una serie de prestaciones accesorias –utilización de una cabina o habitación o manutención durante el trayecto- en favor del viajero.

Finalmente, y en lo que respecta al régimen de responsabilidad del porteador, éste se extiende a un doble ámbito: responsabilidad respecto del equipaje y respecto del pasajero.

En relación con el equipaje, le resulta de aplicación el régimen establecido al respecto para el transporte marítimo de mercancías.

Respecto del pasajero, la responsabilidad alcanza los posibles daños que se causen al viajero así como la que se derive del posible retraso en el traslado del mismo.

5.- En el supuesto objeto de consulta, resulta evidente que el contrato que suscribe la entidad consultante con sus clientes resulta ajeno al transporte, no teniendo aquél más finalidad que el recreo, disfrute o esparcimiento de los mismos sin que se aprecie propósito alguno de trasladarse de un punto a otro.

En consecuencia, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21 por ciento los servicios prestados por la entidad consultante a personas que solicitan realizar la práctica del buceo, alquilándoles a tal efecto embarcaciones con tripulación profesional.

FIDE