

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071912

DGT: 24-05-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1149/2019

SUMARIO:

II.EE. IEDMT. Exenciones. Actividades de alquiler. *Alquiler de embarcación a empresa vinculada a precio de mercado.* El hecho de que la embarcación sea cedida por arrendamiento a personas o entidades vinculadas a la sociedad arrendadora, aunque sea a través de un contrato de alquiler y pago de la factura correspondiente y siempre que dichas personas o entidades sean residentes en España o titulares de establecimientos situados en España, se considera que se está incumpliendo el requisito establecido en el art.66.1.g) Ley II.EE de afectación exclusiva al ejercicio de actividades de alquiler, puesto que tal y como establece el citado precepto se considerará que no existe actividad de alquiler cuando el titular de la embarcación o persona vinculada a éste, reciba por cualquier título un derecho de uso total o parcial sobre la referida embarcación. Por tanto, al dejarse de cumplir los requisitos establecidos en la Ley para la aplicación de la exención provocaría consecuentemente, la pérdida del beneficio fiscal obtenido con la obligación de ingresar las cuotas que, si no hubiese mediado la exención, hubieran debido ingresarse con ocasión de la primera matriculación definitiva de la embarcación a nombre del propietario.

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), arts. 65 y 66.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 79.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 18.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es propietario de la totalidad de una empresa que se dedica a la actividad de alquiler de embarcaciones matriculadas bajo el supuesto de exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte establecido en el artículo 66.1.g) de la Ley de Impuestos Especiales y pretende alquilar una embarcación a otra empresa cuyo propietario es su hijo.

El alquiler se realizaría a través de un contrato de alquiler valorado a precio de mercado.

Cuestión planteada:

Posibilidad de perder el derecho a gozar de la exención regulada en el artículo 66.1.g)

Contestación:

I. PRECEPTOS DE LA LEY 38/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DE IMPUESTOS ESPECIALES (BOE DE 29 DE DICIEMBRE) RELEVANTES PARA LA CONTESTACIÓN DE LA CONSULTA:

1º). Artículo 65, apartado 1, letras b) y d):

“1. Estarán sujetas al impuesto:

(...)

b) La primera matriculación de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de ocho metros de eslora, en el registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en caso de no ser inscribibles en dicho registro, la primera matriculación en el registro de la correspondiente Federación deportiva. Estará sujeta en todo caso, cualquiera que sea su eslora, la primera matriculación de las motos náuticas definidas en el epígrafe 4.º del artículo 70.1.

La eslora a considerar será la definida como tal en la versión vigente al día 30 de junio de 2007 del Real Decreto 544/2007, de 27 de abril, por el que se regula el abanderamiento y matriculación de las embarcaciones de recreo en la Lista séptima del Registro de matrícula de buques.

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.

(...)

d) Estará sujeta al impuesto la circulación o utilización en España de los medios de transporte a que se refieren los apartados anteriores, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España conforme a lo previsto en la disposición adicional primera, dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en España. Este plazo se extenderá a 60 días cuando se trate de medios de transporte que se utilicen en España como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular al territorio español siempre que resulte de aplicación la exención contemplada en el apartado 1.n) del artículo 66.

A estos efectos, se considerarán como fechas de inicio de su circulación o utilización en España las siguientes:

1.º Si se trata de medios de transporte que han estado acogidos a los regímenes de importación temporal o de matrícula turística, la fecha de abandono o extinción de dichos regímenes.

2.º En el resto de los casos, la fecha de la introducción del medio de transporte en España. Si dicha fecha no constase fehacientemente, se considerará como fecha de inicio de su utilización la que resulte ser posterior de las dos siguientes:

1.º Fecha de adquisición del medio de transporte.

2.º Fecha desde la cual se considera al interesado residente en España o titular de un establecimiento situado en España.

3. La modificación, antes de transcurridos cuatro años desde la realización del hecho imponible, de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en la presente Ley, dará lugar a la autoliquidación e ingreso del impuesto especial con referencia al momento en que se produzca dicha modificación, salvo que tras la modificación resulte aplicable un supuesto de no sujeción o de exención de los previstos en esta Ley. Para que la transmisión del medio de transporte que en su caso se produzca surta efectos ante el órgano competente en materia de matriculación, será necesario, según el caso, acreditar ante dicho órgano el pago del impuesto, o bien presentar ante el mismo la declaración de no sujeción o exención debidamente diligenciada por el órgano gestor, o el reconocimiento previo de la Administración Tributaria para la aplicación del supuesto de no sujeción o de exención.

El período al que se refiere el párrafo anterior de este apartado se reducirá a dos años cuando se trate de medios de transporte cuya primera matriculación definitiva hubiera estado exenta en virtud de lo dispuesto en las letras b) y c) del apartado 1 del artículo 66 de esta Ley.

Asimismo, la autoliquidación e ingreso a que se refieren los párrafos anteriores de este apartado no será exigible cuando la modificación de las circunstancias consista en el envío del medio de transporte fuera del territorio de aplicación del impuesto con carácter definitivo, lo que se acreditará mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación.

La expedición de un permiso de circulación o utilización por el órgano competente en materia de matriculación para un medio de transporte que se reintroduzca en el territorio de aplicación del impuesto tras haber sido enviado fuera del mismo con carácter definitivo y acogido a lo dispuesto en el párrafo anterior o en el apartado 3 del artículo 66, tendrá la consideración de primera matriculación definitiva a efectos de este impuesto.”.

2º). Artículo 66, apartado 1, letra c):

“1. Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva de los siguientes medios de transporte:

(...)

c) Los vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

A estos efectos no se entenderá que existe actividad de alquiler de automóviles respecto de aquellos que sean objeto de cesión a personas vinculadas en los términos previstos en el

artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, o por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un período de doce meses consecutivos.

A estos efectos, no tendrá la consideración de alquiler de automóviles los contratos de arrendamiento-venta y asimilados ni los de arrendamiento con opción de compra.”.

3º). Artículo 66, apartado 1, letra g):

“1. Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España, de los siguientes medios de transporte:

...

g) Las embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos, que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

Esta exención quedará condicionada a las limitaciones y al cumplimiento de los requisitos establecidos para el alquiler de vehículos. En todo caso, se entenderá que no existe actividad de alquiler cuando la embarcación sea cedida por el titular para su arrendamiento, siempre que dicho titular o una persona a él vinculada reciba por cualquier título un derecho de uso total o parcial sobre la referida embarcación o sobre cualquier otra de la que sea titular el cesionario o una persona vinculada al cesionario. Para la aplicación de este párrafo se consideran personas vinculadas aquéllas en las que concurren las condiciones previstas en el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”.

II. PRECEPTO DE LA LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (BOE DE 29 DE DICIEMBRE) RELEVANTE PARA LA CONTESTACIÓN DE LA CONSULTA:

Artículo 79, apartado Cinco:

“Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos Impuestos que sean de aplicación.

b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.

c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.

d) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.

e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.

b) Cuando el empresario profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.

c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:

a) Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.

b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.

A efectos de los dos párrafos anteriores, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.”.

El consultante manifiesta que posee la totalidad de una empresa que se dedica a la actividad de alquiler de embarcaciones matriculadas bajo el supuesto de exención establecido en el artículo 66.1.g) de la Ley de Impuestos Especiales y que pretende alquilar una embarcación a otra empresa cuyo único propietario es su hijo.

Al objeto de contestar a la cuestión planteada, en primer lugar se debe determinar si una empresa propiedad de un padre y otra empresa propiedad de su hijo son entidades vinculadas a los efectos del artículo 66.1.g) de la Ley de Impuestos Especiales.

El citado artículo 66.1.g) se remite a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido al considerar que son personas vinculadas aquéllas en las que concurren las condiciones previstas en el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. A su vez en letra a) del apartado 5 del artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, se remite a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando alguna de las partes intervinientes sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

En el caso planteado en el supuesto de consulta, las partes intervinientes son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que, para considerar la vinculación entre las partes, habrá que acudir a las normas reguladoras de dicho impuesto.

Este Centro directivo, en relación con un tema similar al planteado, en consulta vinculante nº V2378-08 de fecha 16 de diciembre de 2008, emitió la siguiente contestación:

“El artículo 16.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece lo siguiente:

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”

De acuerdo con el artículo 16.3 del TRLIS, las entidades A y B están vinculadas por aplicación de la letra i) del mismo, por cuanto los socios de A y el socio de B están unidos por relaciones de parentesco de segundo grado, en línea colateral por afinidad.”.

El vigente artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), establece:

“1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

(...).”.

A la vista de lo expuesto anteriormente, las empresas objeto de consulta tienen la consideración de entidades vinculadas por aplicación de la letra c) del transcrito artículo 18, por cuanto los propietarios únicos de ambas empresas están unidos por relaciones de parentesco de primer grado en línea directa.

En consecuencia, el hecho de que la embarcación sea cedida por arrendamiento a personas o entidades vinculadas a la sociedad arrendadora en los términos previstos en el transcrito artículo 79 de la Ley del IVA, aunque sea a través de un contrato de alquiler y pago de la factura correspondiente y siempre que dichas personas o entidades sean residentes en España o titulares de establecimientos situados en España, se considera que se está incumpliendo el requisito establecido en el artículo 66.1.g) de la LIE de afectación exclusiva al ejercicio de actividades de alquiler, puesto que tal y como establece el citado precepto se considerará que no existe actividad de alquiler cuando el titular de la embarcación o persona vinculada a éste, reciba por cualquier título un derecho de uso total o parcial sobre la referida embarcación.

Por tanto, al dejarse de cumplir los requisitos establecidos en la Ley para la aplicación de la exención provocaría consecuentemente, la pérdida del beneficio fiscal obtenido con la obligación de ingresar las cuotas que, si no hubiese mediado la exención, hubieran debido ingresarse con ocasión de la primera matriculación definitiva de la embarcación a nombre del propietario.

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.

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