

# ¡Qué pasa con el IVA en los puertos!

La aplicación del IVA de 8% al alquiler y cesión de amarres es improcedente, según una nueva doctrina de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), dada a conocer este mismo verano.

Por Yamandú R. Caorsi

El año pasado por estas fechas, y en el Salón Náutico, organizamos con el auspicio de Adin un simposio bajo el lema "Estrategias Fiscales para Empresas Náuticas". Con este pretencioso título, y en un ambiente de crisis, intentamos ilustrar a los participantes con ideas que permitirían reducir precios con el objeto de mejorar las ventas. Así, tratamos temas como la posibilidad de aplicar un 7% de IVA al alquiler de amarres, las ventajas del registro canario, exenciones de IVA en la importación temporal, la matrícula turística, etc. Entre todos ellos, uno de los que más llamó la atención fue la posibilidad de aplicar el tipo de IVA reducido del 7% (el 8 ya este año) en la cesión y alquiler de amarres.

Esta práctica, que hoy permitiría el ahorro de un 10% en el precio del amarre (el IVA es el 18 ó el 8%), se venía aplicando en una minoría de puertos, pero evidentemente esperábamos que se hiciera extensible a todos. Los puertos que aplicaban el tipo reducido lo hacían sobre la base del criterio puesto de manifiesto por la Dirección General de Tributos (DGT) en diferentes consultas, que explicaremos en un próximo apartado. Lamentablemente, dicho criterio ha sido modificado en un reciente informe y respuesta a una consulta a la DGT, es decir, a partir de ahora todos los amarristas deben pagar el 18% de IVA, según lo confirma la administración de tributos. Dicho cambio de criterio -puesto

de manifiesto en la respuesta a una consulta vinculante realizada por la gestora de puertos públicos de Andalucía y la Asociación de Puertos de Galicia- lo comenzaron a aplicar los concesionarios de puertos en el mes de agosto (y doy fe de ello porque así me ha pasado a mí en el amarre que ocupo).

Se trata, sin duda, de otro varapalo a la náutica, ya muy afectada por la crisis. La aplicación del tipo de IVA reducido abarataba de forma importante el coste del amarre, tanto para transeúntes como para amarristas de base. La culpa del cambio de criterio tal vez la tenemos los propios amarristas. Parece ser que al hacerse conocido el criterio del IVA reducido, se exigió en puer-

tos que no se aplicaba el tipo reducido la devolución de las cantidades indebidamente cobradas, es decir, la diferencia entre el 16 y 7%. Ello, evidentemente, causó preocupación en los puertos y en la propia Hacienda, que tendrían que "meterse" la mano en el bolsillo para hacer estas devoluciones. Consecuencia, cambio de criterio; resultado, todos a pagar más. Seguramente, en casos como este, antes de preguntar o polemizar habría que analizar la estrategia. En este artículo analizaremos los diferentes argumentos que permitan la aplicación del IVA reducido con anterioridad, la justificación de la nueva situación, y daremos una serie de consejos sobre lo que, a nuestro entender se puede hacer. ☞



## 1 Referencias legales

El IVA viene regulado por la ley 37/1992 del IVA, y se trata de un impuesto armonizado para toda la Unión Europea. La base legal del mismo viene establecida por la Directiva 77/ 388/CE.

Tratándose de una directiva no es una norma de aplicación directa a los Estados miembros, es decir, cada país debe regular la aplicación del impuesto en sus respectivos territorios. Ahora bien, el resultado de esa regulación estatal debe ser el mismo en todos los Estados.

El IVA es un impuesto indirecto que graba al consumo en su última fase, o sea, lo paga el consumidor. Es lo que se llama un impuesto en cascada o plurifásico: los diferentes participantes de la cadena de distribución aplican el IVA

a su comprador, y se descuentan (deducen en términos legales) lo que han pagado a su proveedor. El sujeto pasivo, es decir, quien está obligado a pagar el impuesto, es quien "vende" el bien o presta el servicio, si bien lo repercute (se lo cobra) al "comprador" o receptor, en definitiva, al consumidor.

La cuota del impuesto consiste en un porcentaje del precio del bien o servicio que se adquiere, que se denomina tipo, existiendo un tipo general del 18%, que se aplica a todas las entregas de bienes o servicios.



Ahora bien, existen algunas prestaciones exentas de IVA a las que se aplica un tipo reducido, prestaciones que por su interés social el legislador comunitario y nacional ha querido "abaratar".

Así, el artículo 91 de la Ley del IVA establece, entre otros, que se

aplica el tipo reducido del 8% a los siguientes servicios:

**2.8.-** Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la



prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13 de esta Ley.

Por otra parte, el artículo 20 de la Ley declaran exenta (sin IVA) las siguientes operaciones:

**1.13.-** Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

Entidades de derecho público.  
Federaciones deportivas.  
Comité Olímpico Español.  
Comité Paralímpico Español.  
Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.

**3.-** A estos efectos se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquellos en los que concurran los siguientes requisitos:

**1)** Carácter de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

**2)** Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos, o a través de persona interpuesta.

**3)** Los socios, comuneros o participantes de las entidades o establecimientos, y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Conforme a lo anterior, para que se pueda aplicar el tipo reducido o la exención es necesario

que se cumplan lo siguientes requisitos:

Debe tratarse de una prestación de servicios y no una entrega de bienes.

El receptor del servicio debe ser una persona física

El objeto del servicio debe ser la práctica del deporte.

Además, cuando se trata de la exención, quienes prestan el servicio deben ser las entidades indicadas en el precepto o las de reconocido interés social. En el caso concreto que tratamos, podemos decir que la exención es solo aplicable a clubes náuticos que tengan reconocido su interés social. No resulta aplicable la exención a entidades mercantiles, cuyo objeto es la obtención de beneficios.



## 2 Concepto de prestación de servicios y persona física

La ley trata de marcar las actividades y situaciones que se consideran como prestaciones de servicios propiamente dichas, y que se detallan a continuación.

**D**ice la Ley del IVA, en su artículo 11.2, que se consideran en particular prestaciones de servicios, las siguientes actividades:

2º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3º Las cesiones del uso o disfrute de bienes.

Conforme a los puntos 2º y 3º, tanto el alquiler de amarres como la cesión, hasta que termine la concesión, deben considerarse prestaciones de servicios, susceptibles entonces de que se les aplique el tipo del 8%.

La persona física es la persona natural. Difícilmente una entidad inmaterial, como una persona jurídica o ente sin personalidad, puede practicar deporte.

Hay que notar que el precepto no distingue si la persona que recibe el servicio actúa como profesional.

1.2.- Concepto de servicio relacionado "directamente" con la práctica del deporte o la educación física por una persona física.

En nuestra opinión es el requisito que genera más dudas, ya que la palabra deporte puede ser objeto de muchas definiciones.

Según la Real Academia de la Lengua Española, se define como deporte:

1.- Actividad física, ejercida como juego o competición, cuya práctica supone entrenamiento y sujeción a normas.

2.- Recreación, pasatiempo, placer, diversión o ejercicio físico, por lo común al aire libre.

La actividad náutica, en alguna de sus facetas, se encuentra incluida en el marco de las federaciones deportivas, con lo cual hay que entenderla como un deporte, aunque también podría ser considerada ocio. Incluso siendo solo ocio, podría incluirse en la anterior definición.



## GLOSARIO

### Consultas tributarias

Los contribuyentes o asociaciones que los representen tienen derecho a realizar consultas por escrito a la Administración tributaria sobre los criterios de aplicación de los mismos.

La contestación a las consultas tributarias escritas tiene efectos vinculantes, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, en su relación con el consultante, en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso.

Por otra parte, los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

## 3 Criterio interpretativo de la AEAT

La Agencia Estatal de Administración Tributaria ha pasado de aplicar un IVA reducido a los amarres en alquiler, a un tipo general (18%). Veamos sus razones.

**L**a administración de tributos, hasta el pasado mes de septiembre (2010), conforme a los preceptos antes analizados, venía interpretando -a través de consultas realizadas por los contribuyentes- que se debía aplicar el tipo de IVA reducido o resultar exentos a los siguientes servicios, debido a que están directamente relacionados con el deporte:

1. Cuotas de entrada y cuotas periódicas que dan derecho a la utilización de las instalaciones del Club.

2. Cesión de uso de amarre tanto a socios como a transeúntes.

3. Estadias en mar y en seco de embarcaciones para socios

4. Alquiler amarres de embarcaciones para no socios.

5. Cuotas cobradas en concepto de participación en regatas.

6. Estancia embarcación en zona seca.

7. Arrendamiento de pañoles y taquillas a socios.

8. Escuela de vela.

Por otra parte, debían tributar al tipo general del 18%, los siguientes servicios::

1. Marinería

2. Vigilancia

3. Suministros de agua y luz, entendiendo como tal el servicio de acceso a dichos suministros a las embarcaciones a través de tomas en los muelles, siempre que las facturas vengan a nombre del Club Náutico, y por lo tanto no puedan considerarse un suplido.

4. servicios de grúa a socios y no socios.

5. Servicios de varadero, limpieza y pintura a socios y no socios, entendiendo como tal los servicios de estancia en el varadero para realizar operaciones de reparación y conservación de los barcos que

se encuentran en el dique seco, y no la mera estancia de embarcaciones en dicha zona.

6. Suministro de electricidad.

7. Venta de combustible.

8. Tienda de ropa náutica con insignia del Club.

9. Arrendamientos de locales, propiedad del Club, destinados a bar restaurant, talleres etc.

Este criterio, que en lo fundamental y más importante permitía al amarrista pagar un 10% menos por el amarre, fue puesto de manifiesto en reiteradas consultas realizadas a la DGT era aplicado por la mayoría de clubes náuticos y algunas marinas.

## 4 Nuevo criterio de la AEAT

Como indicábamos, la DGT de Hacienda ha modificado sustancialmente el criterio antes expuesto, llegando a la conclusión de que el alquiler o cesión de amarres están sujetos al IVA general, es decir, del 18 %, cualquiera que sea el prestador de servicio o el receptor del mismo.

Se considera que el uso de los amarres, ya sea mediante la adquisición del derecho de uso preferente o el alquiler, no está directamente relacionado con la práctica del deporte. El cambio de criterio ha sido puesto de manifiesto en las respuestas a consultas realizadas por la Agencia Pública de Puertos de Andalucía (APPA) y la Asociación de Puertos de Galicia.

Razona el ente recaudador, que del "estudio pormenorizado de la normativa comunitaria y un análisis profundo del supuesto fáctico" se ve obligada a reconsiderar el criterio. Criterio que, conviene apuntar, se sostuvo en diferentes consultas durante prácticamente esta década, datando la última interpretación del año 2009.

Concretamente, las razones son las siguientes:

La legislación comunitaria (igual que la nacional agregaría yo) exige la aplicación restrictiva y estricta de aquellos preceptos por los cuales se regulan exenciones o situaciones especiales, como es la aplicación del IVA reducido.

El concepto de actividad directamente relacionada con el deporte o educación física debe aplicarse a aquellos servicios que sean indispensables para el desarrollo de la actividad deportiva. Si bien se considera que la cesión de amarres resulta indispensable para los usuarios de embarcaciones, no significa que en todos los casos se realice a posteriori una actividad deportiva.



Por otra parte, el pago por el amarre tampoco se puede considerar como un derecho a acceso a utilizar instalaciones deportivas, por cuanto los puertos no pueden considerarse instalaciones deportivas.

En cuanto a este último punto, cabe indicar que la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre

el valor añadido, establece que será de aplicación el tipo reducido a aquellos pagos que den el derecho de utilizar instalaciones deportivas.

El resultado es que, en los lugares en que hasta ahora se venía aplicando el 8%, se comience a cobrar el 18%, con admonición que en el caso contrario los órganos de recaudación liquiden la nueva cuota al puerto.

## 5 Nuestra opinión

La nueva doctrina de la AEAT en materia de puertos puede considerarse arbitraria y contraria al derecho, con lo cual, anulable, o nula.

En primer lugar, cabe considerar si es posible que la AEAT cambie del criterio mantenido en continuas consultas en las que de forma clara y contundente sostenía que era aplicable el tipo reducido de IVA a las cesiones y alquileres de amarres. Nuestra legislación interna ordena que la Administración tributaria queda obligada, por las respuestas dadas a los contribuyentes respecto de la aplicación de tributos, y debe aplicar esos criterios a otros casos idénticos. El criterio puede ser cambiado cuando se modifique la legisla-

ción y la jurisprudencia. Dicho esto, cabe señalar dos cosas:

La legislación no ha cambiado, aunque la Directiva 2006/112/CE parece hacer más estricta la posibilidad de que los Estados regulen a su antojo la aplicación del IVA reducido

La jurisprudencia a que hace referencia el informe de la AEAT es anterior a las respuestas a anteriores consultas, con lo cual, debería de haberse aplicado para responder aquéllas

Sentado lo anterior, consideramos que la nueva doctrina que sostiene la Administración de tri-

butos puede considerarse arbitraria y contraria a derecho, con lo cual, anulable o nula.

Otra cosa es, entrando en el fondo de la cuestión, si se puede sostener que el servicio de amarres puede considerarse imprescindible para la práctica del deporte náutico, y que todo uso de una embarcación de recreo es deporte.

A lo primero tenemos que responder de forma contundente, es estrictamente necesario el uso de amarres para embarcaciones con las que después se practica el deporte. En cuanto a lo segundo, entiendo que no toda navegación de

recreo debe considerarse deportiva. Debe considerarse deportiva aquella que consiste en la participación en regatas o competiciones de cualquier tipo, o la práctica de pesca deportiva. Ello se puede fácilmente acreditar mediante la obtención de las correspondientes licencias federativas, rating de las embarcaciones, pólizas de seguro y hojas de inscripción a regatas.

En lo que respecta a si los puertos deportivos no pueden considerarse "instalaciones deportivas", entiendo que nada obsta a que se les pueda atribuir tal calificación. Es más, la mayoría de las normas sobre puertos hablan de puertos deportivos o de recreo, y en cualquier caso, es obvio que son instalaciones.

### QUÉ PUEDE HACER EL AMARRISTA AL QUE SE LE APLICA EL 18%

El sujeto pasivo del IVA, es decir, quien tiene la obligación de ingresarlo en Hacienda, es el empresario que presta el servicio. En el caso del alquiler o cesión de amarres, es el concesionario del puerto. En aplicación del nuevo criterio de IVA a que nos referimos en este artículo, todos los puertos comenzarán a repercutir a los usuarios el tipo del 18%. Hacer otra cosa puede llevar aparejada

la liquidación de Hacienda a los gestores del puerto, que todos pretenderán evitar. Si el usuario del amarre no está conforme porque considera que utiliza la embarcación para la navegación deportiva y tiene derecho a que se le aplique el IVA reducido, tiene la posibilidad de interponer una reclamación económico-administrativa. Resolverá entonces el Tribunal

Económico Administrativo cuál es el tipo que se debe aplicar.

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo puede ser impugnada ante los Tribunales de Justicia del orden de lo contencioso-administrativo.

Sería aconsejable que los usuarios acudieran a esta vía para dejar así zanjada la cuestión.