Gobierno de Canarias
Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA Nº 1713 (17/03/15)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 12.5 de la Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Respecto a la respuesta a una consulta efectuada, se solicita la siguiente aclaración: si la la exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991, relativa a prestaciones de servicios para atender necesidades directas de buques afectos a la navegación marítima internacional, cuya contraprestación es la Tasa de la mercancía (T-3), se aplicaría con independencia de que la Autoridad Portuaria se dirija a cualquier sustituto del contribuyente.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La aplicación de la exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991 es con independencia de que, conforme a lo dispuesto en el artículo 212.2 del Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, la Autoridad Portuaria exija el abono de la Tasa de la mercancía (T-3) a un sustituto del contribuyente distinto del concesionario o autorizado.

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

Visto el escrito presentado por escrito en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), esta en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Respecto a la respuesta a una consulta efectuada, se solicita la siguiente aclaración: si la la exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991, relativa a prestaciones de servicios para atender necesidades directas de buques afectos a la navegación marítima internacional, cuya contraprestación es la Tasa de la mercancía (T-3), se aplicaría con independencia de que la Autoridad Portuaria se dirija a cualquier sustituto del contribuyente.

SEGUNDO.- La Dirección General de Tributos en su consulta 1676 de 28 de agosto de 2014, a petición de la Autoridad Portuaria consultante, expresó:

> "*El artículo 161 del Texto refundido* [se refiere al Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre] *dispone:*
>
> *"1. Las tasas portuarias son las exigidas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público portuario y por la prestación del servicio de señalización marítima.*
>
> *2. Las tasas portuarias a las que se refiere el apartado anterior son las siguientes:*
>
> *a) Tasa de ocupación, por la ocupación privativa del dominio público portuario.*
>
> *b) Tasa de actividad, por el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios en el dominio público portuario.*
>
> *c) Tasas de utilización, por la utilización especial de las instalaciones portuarias.*
>
> *d) Tasa de ayudas a la navegación, por el servicio de señalización marítima."*
>
> *De este precepto debemos diferenciar dos tipos de operaciones efectuadas por la Autoridad Portuaria cuya contraprestación tiene la naturaleza de tasa:*
>
> ***A) Utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público portuario.***
>
> *En este apartado se agrupan las siguientes tasas:*
>
> *(...)*

A.3) Tasas por la utilización especial de las instalaciones portuarias

El artículo 193 del Texto refundido dispone:

"1. Las Autoridades Portuarias exigirán por la utilización de las instalaciones portuarias el pago de las siguientes tasas:

a) T-1: Tasa del buque.

b) T-2: Tasa del pasaje.

c) T-3: Tasa de la mercancía.

d) T-4: Tasa de la pesca fresca.

e) T-5: Tasa de las embarcaciones deportivas y de recreo.

f) T-6: Tasa por utilización especial de la zona de tránsito.

2. La realización de los hechos imponibles en las tasas de utilización se producirá por la utilización de todos o alguno de los bienes o instalaciones relacionados en los mismos."

Corresponde, por tanto, analizar por separado las tasas por la utilización de las instalaciones portuarias que se citan en el artículo 193.

(...)

A.3.1) Tasa del buque (T-1)

El artículo 194 regula el hecho imponible en los siguientes términos:

"El hecho imponible de esta tasa es la utilización por los buques de las aguas de la zona de servicio del puerto y de las obras e instalaciones portuarias que permiten el acceso marítimo al puesto de atraque o de fondeo que les haya sido asignado y la estancia en los mismos en las condiciones que se establezcan. Asimismo constituye el hecho imponible de esta tasa la prestación de los servicios comunes de titularidad de la respectiva Autoridad Portuaria de los que se benefician los usuarios sin necesidad de solicitud, relacionados con los anteriores elementos del dominio público."

El hecho imponible regulado en el artículo 194 se pormenoriza en los artículos 197 a 199 del Texto refundido (regulador de la cuota íntegra). Si se analizan las operaciones de acceso y estancia de los buques o artefactos navales en el puesto de

atraque o de fondeo mencionadas en los citados artículos 197 a 199, comprobamos que existen operaciones que suponen la utilización de instalaciones portuarias de forma exclusiva, por derivar de un acto de concesión o autorización, y de forma no exclusiva. Ejemplo de ello lo encontramos en las letras a) y b) del artículo 197.1 que disponen (el subrayado es nuestro):

"a) Atraque no otorgado en concesión o autorización:

1.º Buques atracados de costado a muelles o pantalanes: 1,00.

2.º Buques atracados de punta a muelles o pantalanes, buques abarloados a otros buques, buques amarrados a boyas o a puntos fijos que no tengan la consideración de atraques, y buques fondeados: 0,80."

b) Atraque otorgado en concesión o autorización:

1.º Atracados o fondeados con espacio de agua en concesión o autorización, siempre que la superficie del espacio de agua otorgado en concesión, sea por lo menos la superficie requerida por el buque para su permanencia en el puesto de atraque en condiciones de seguridad:

0,60 para buques atracados de costado a muelles o pantalanes.

0,50 para buques atracados de punta a muelles y pantalanes, buques abarloados a otros buques, buques amarrados a boyas o a puntos fijos que no tengan la condición de atraques, y buques fondeados.

2.º Atracados o fondeados sin espacio o con espacio insuficiente de agua en concesión o autorización:

0,70 para buques atracados de costado a muelles o pantalanes.

0,60 para buques atracados de punta a muelles y pantalanes, buques abarloados a otros buques, buques amarrados a boyas o a puntos fijos que no tengan la condición de atraques, y buques fondeados."

Pues bien, las operaciones que se pormenorizan en los artículos 197 a 199, únicamente estarán sujetas al IGIC si la utilización de las instalaciones portuarias deriva de una concesión o autorización y es sujeto pasivo sustituto el concesionario o autorizado (artículo 195.2.b) del Texto refundido). Siguiendo con el ejemplo, no estará sujeta al IGIC, por ser de aplicación el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 y no resultar de aplicación la excepción prevista en el artículo 9.10º, la prestación de servicio de atraque prevista en el artículo 197.1.a) del Texto refundido, y sí estará sujeta al IGIC, por ser de aplicación la excepción prevista en el artículo 9.10º de la Ley 20/1991, la prestación de servicio de atraque prevista en el artículo 197.1.b) del Texto refundido.

No obstante, no estará sujeta al IGIC la operación que supone el devengo de la Tasa del buque (T-1) cuando resulte aplicable la exención prevista en el artículo 171.d) del Texto refundido que dispone:

"Estarán exentos del pago de las correspondientes tasas de utilización y de ayudas a la navegación: (...)

d) Embarcaciones y buques a flote en construcción, reparación, transformación, o desguace, cuando se realicen en instalaciones dedicadas fundamentalmente a dichas actividades y se hallen otorgadas en concesión o autorización que incluyan la lámina de agua en la que se realicen las referidas operaciones."

La aplicación de la exención, y por ende la no exigencia de la tasa, equivale al desarrollo de una operación gratuita. Uno de los elementos configuradores del hecho imponible del IGIC es la onerosidad de la entrega del bien o de la prestación de servicio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991, que dispone:

"1. Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional."

Derivado de ello, las operaciones empresariales o profesionales gratuitas y realizadas en Canarias se encuentran no sujetas al IGIC, salvo que exista vinculación entre las partes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 9.8º de la Ley 20/1991 que dispone:

"No están sujetas al Impuesto: (...)

8º.- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación, salvo en los supuestos de vinculación a que se refiere el artículo 23, número 3, de la presente Ley."

(...)

A.3.3) Tasa de la mercancía (T-3)

Por las mismas razones expuestas en relación a la Tasa del buque (T-1), únicamente estarán sujetas al IGIC las operaciones que suponen el devengo de la Tasa T-3, si la utilización de las instalaciones portuarias deriva de una concesión o autorización.

La sujeción al IGIC a que se refiere el párrafo anterior es con independencia de que la Autoridad Portuaria se dirija a cualquier sustituto del sujeto pasivo contribuyente, de acuerdo con lo previsto en el 212.2 del Texto refundido.

Se encuentran no sujetas al IGIC las operaciones sujetas a la Tasa T-3 citadas en el primer párrafo de este apartado cuando resulte aplicable algún supuesto de exención."

Conforme a todo lo expuesto, se establecía la siguiente doctrina administrativa:

"*Se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicios sujetas a la Tasa T-3, si la utilización de las instalaciones portuarias deriva de una concesión o autorización.*

La sujeción al IGIC es con independencia de que la Autoridad Portuaria se dirija a cualquier sustituto del sujeto pasivo contribuyente.

De resultar aplicable algún supuesto de exención que exime del pago de las citadas tasas, las prestaciones de servicios se encuentran no sujetas al IGIC por ser a título gratuito."

TERCERO.- A continuación en la consulta 1676 de 28 de agosto de 2014 se analizaba la aplicación de la exención por operación asimilada a la exportación prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991 a las operaciones sujetas al IGIC cuya contraprestación fuera alguna de las Tasas por la utilización especial de las instalaciones portuarias (entre las que se incluye, como hemos visto, la T-3), señalando:

*"**B) Exención artículo 12.5 de la Ley 20/1991***

El artículo 12 de la Ley 20/1991, regulador de las exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones, contiene el siguiente supuesto de exención en su número 5:

"Están exentas las siguientes operaciones:

(...)

5. Las prestaciones de servicios distintas de las relacionadas en los números 1 y 3 de este artículo, realizadas para atender las necesidades directas de los buques y aeronaves allí contemplados y de su cargamento."

Los buques a que se refiere el número 1 son los siguientes: buques de guerra, buques afectos a la navegación marítima internacional, buques destinados exclusivamente al salvamento y asistencia pesquera y buques destinados exclusivamente a la pesca costera o de altura. El número 3 se refiere a aeronaves.

Por lo que se refiere a los conceptos de navegación marítima internacional y de buques afectos a la navegación marítima internacional, los apartados Primero y Segundo de la Disposición Adicional Duodécima de la Ley 20/1991 señala:

“Primero.- Navegación marítima internacional: la que se realice por buques a través de aguas marítimas en los siguientes casos:

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 comprenderá 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 100 del total recorrido efectuado durante los períodos de tiempo que se indican a continuación:

a) El año natural anterior a la fecha en que se efectúen las correspondientes operaciones de reparación o mantenimiento, salvo lo dispuesto en la letra siguiente.

b) En los supuestos de entrega, construcción, transformación, importación, fletamento total o arrendamiento del buque o en los de desafectación de los fines de salvamento, asistencia marítima y pesca costera, 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.

Este criterio se aplicará también en relación con las operaciones mencionadas en la letra anterior cuando se realicen después de las citadas en la presente letra.

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 cumpliese 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 8, apartado 2, de esta Ley."

Por su parte, el artículo 15.7.a) y b) del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio (en adelante, Real Decreto 2538/1994), establece una relación no cerrada de prestaciones de servicios que se presumen que tienen como objetivo atender las necesidades directa de los buques:

"7. Las prestaciones de servicios distintas de las comprendidas en los números 1, 2, 4 y 5 de este artículo, realizadas para atender las necesidades directas de los buques y aeronaves allí contemplados y de su cargamento.

Se entenderán comprendidas en este número, entre otras, las siguientes prestaciones de servicios:

a) En relación con los buques: los servicios de practicaje, remolque y amarre; utilización de las instalaciones portuarias; operaciones de conservación de buques y del material de a bordo (desinfección, desinsectación, desratización, limpieza de las bodegas); servicios de guarda y de prevención de incendios; visitas de seguridad y peritajes técnicos; asistencia y salvamento del buque, y operaciones efectuadas en el ejercicio de su profesión por los corredores e intérpretes marítimos, consignatarios y agentes marítimos.

b) En relación con el cargamento de los buques: las operaciones de carga y descarga del buque; alquiler de contenedores y de material de protección de las mercancías; custodia de las mercancías; estacionamiento y tracción de los vagones de mercancías sobre las vías del muelle; embarque y desembarque de los pasajeros y sus equipajes; alquileres de materiales, maquinaria y equipos utilizados para el embarque y desembarque de pasajeros y sus equipajes, y reconocimientos veterinarios, fitosanitarios y de los Organismos oficiales competentes. (...)"

Entre las reglas para la aplicación de la exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991, se encuentra la siguiente contenida en el artículo 15.1.3º del Real Decreto 2538/1994:

"El adquirente de los bienes o destinatario de los servicios sea la propia compañía que realice las actividades mencionadas y utilice los buques en el desarrollo de dichas actividades o, en su caso, la propia entidad pública que utilice los buques en sus fines de defensa."

La exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley no resulta aplicable, por la razón de que nada tienen que ver con necesidades directas de los buques y de su cargamento, a las prestaciones de servicios sujetas al IGIC y que suponen la

exigibilidad de la Tasa por ocupación del dominio público portuario y a la Tasa por el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios en el dominio público portuario.

Tampoco la exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley resulta aplicable, por la razón de que se trata de embarcaciones deportivas y de recreo, a las prestaciones de servicios sujetas al IGIC y que suponen la exigibilidad de la tasa T-5.

La exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley sí que tiene relación con las prestaciones de servicios sujetas al IGIC y que suponen la exigibilidad de las tasas T-1, T-2, T-3 y T-4, por tratarse de prestaciones de servicios realizados para atender las necesidades directas de los buques y de su cargamento. Ahora bien, debemos recordar que la sujeción al IGIC de las prestaciones de servicios que suponen el devengo de tales tasas esta condicionada a que la utilización de las instalaciones portuarias derive de una concesión o autorización y que el sujeto pasivo sustituto sea el concesionario o autorizado (salvo el supuesto ya analizado de la tasa T-3).

Conforme a lo dispuesto en el citado anteriormente artículo 15.1.3º del Real Decreto 2538/1994, una de las reglas para la aplicación de la exención que nos ocupa, es que el destinatario de los servicios debe ser la compañía que utiliza los buques afectos a la navegación marítima internacional, los buques destinados exclusivamente al salvamento y asistencia pesquera y los buques destinados exclusivamente a la pesca costera o de altura.

Una de las condiciones para la sujeción al IGIC es que el sujeto pasivo sustituto de las tasas T-1, T-2, T-3 y T-4 fuera el concesionario o autorizado (salvo el supuesto ya analizado de la tasa T-3). Pues bien, la exención prevista en el artículo 12.5 únicamente se aplicará si el concesionario o autorizado es al mismo tiempo la compañía que utiliza los buques afectos a la navegación marítima internacional, los buques destinados exclusivamente al salvamento y asistencia pesquera y los buques destinados exclusivamente a la pesca costera o de altura."

De acuerdo con ello, se estableció el siguiente criterio:

"*No resulta aplicable la exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991 a las prestaciones de servicios sujetas al IGIC que realice la Autoridad Portuaria consultante y que supongan la sujeción sin exención a las Tasas T-1, T-2, T-3 y T-4, salvo que el concesionario o autorizado sea la compañía que utiliza los buques afectos a la navegación marítima internacional, los buques destinados exclusivamente al salvamento y asistencia pesquera y los buques destinados exclusivamente a la pesca costera o de altura."*

CUARTO.- La Autoridad Portuaria está conforme con la doctrina que emana de la consulta 1676 de 28 de agosto de 2014, pero se solicita la siguiente clarificación: si la

exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991 requiere que la Autoridad Portuaria exija el pago de la Tasa de la mercancía (T-3), como sustituto del contribuyente, al concesionario o autorizado, o la aplicación del citado beneficio fiscal es con independencia del sustituto del contribuyente a quién se dirige la Autoridad Portuaria para el cobro de la citada T-3 de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 212.2 del Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre.

Estando sujeta al IGIC la prestación de servicios cuya contraprestación es la T-3, la aplicación de la exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991 requiere que el concesionario o autorizado sea la compañía que utiliza, en el supuesto planteado, los buques afectos a la navegación marítima internacional, con independencia de que la Autoridad Portuaria se pueda dirigir indistintamente a cualquiera de los sustitutos del contribuyente.

Al igual que la sujeción al IGIC es con independencia de que la Autoridad Portuaria se dirija a cualquier sustituto del sujeto pasivo contribuyente, la aplicación de la exención no puede estar condicionada a que obligatoriamente la Autoridad Portuaria exija el cobro al concesionario o autorizado.

QUINTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que confirmando la doctrina contenida en la consulta 1676 de 28 de agosto de 2014, se aclara que la aplicación de la exención prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991 es con independencia de que, conforme a lo dispuesto en el artículo 212.2 del Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, la Autoridad Portuaria exija el abono de la Tasa de la mercancía (T-3) a un sustituto del contribuyente distinto del concesionario o autorizado.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 17 de marzo de 2015

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Jesús Velayos Morales