Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1908 (03/10/18)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 20, 1 y 2, Ley 20/1991 Art. 48.2 Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

Una Autoridad Portuaria competente para la gestión de determinados puertos ubicados en el archipiélago canario viene repercutiendo el correspondiente IGIC en aquellas liquidaciones de tasas portuarias que graven sus prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto, y lo hace en el mismo documento de liquidación provisional de la tasa.

Consulta:

1º.- Si atendiendo a la condición de administración pública de la consultante y a la naturaleza de prestación patrimonial de carácter público de las tasas, debe emitirse factura paralela a la liquidación de la tasa portuaria para la repercusión del IGIC o si, por el contrario podría entenderse la liquidación como documento análogo a los efectos que prevé el artículo 20 de la Ley 20/1991.

2º.- En caso de respuesta afirmativa, si también debe emitir factura paralela a la liquidación de la tasa en caso de que el servicio se encuentre sujeto y exento de IGIC.

3º.- Cuáles son los requisitos que, en su caso, debe cumplir esa factura paralela.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Con independencia de la liquidación de las tasas portuarias que correspondan, la Autoridad Portuaria consultante deberá emitir factura por las prestaciones de servicios sujetas al IGIC que realice en el desarrollo de su actividad, estén o no exentas del Impuesto. Estas facturas deberán ajustarse a lo dispuesto en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, con las especificaciones que, en su caso, establece el artículo 48.2 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo 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 lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una Autoridad Portuaria competente para la gestión de determinados puertos ubicados en el archipiélago canario viene repercutiendo el correspondiente IGIC en aquellas liquidaciones de tasas portuarias que graven sus prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto, y lo hace en el mismo documento de liquidación provisional de la tasa.

Consulta:

1º.- Si atendiendo a la condición de administración pública de la consultante y a la naturaleza de prestación patrimonial de carácter público de las tasas, debe emitir factura paralela a la liquidación de la tasa portuaria para la repercusión del IGIC o si, por el contrario podría entenderse la liquidación como documento análogo a los efectos que prevé el artículo 20 de la Ley 20/1991.

2º.- En caso de respuesta afirmativa, si también debe emitir factura paralela a la liquidación de la tasa en caso de que el servicio portuario de que se trate esté sujeto y exento de IGIC.

3º.- Cuáles son los requisitos que, en su caso, debe cumplir esa factura.

SEGUNDO.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.1, párrafo primero, de la Ley 20/1991:

"1. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos."

Según el artículo 20.2 de la Ley 20/1991:

"2. La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.

Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este número las operaciones que se determinen reglamentariamente."

La primera cuestión que plantea la consultante es si necesariamente debe emitir factura para repercutir el IGIC devengado por sus prestaciones de servicios sujetas, sin exención, al Impuesto o si, a a la vista de la expresión "documento sustitutivo" que emplea el precepto transcripto puede, en lugar de ello, efectuar la repercusión en el mismo acto por el que liquide la tasa portuaria que grave la correspondiente prestación de servicio, considerando como tal documento sustitutivo la liquidación tributaria.

A este respecto debemos señalar que la redacción del artículo 20.2 de la Ley 20/1991 era congruente con la del ya derogado artículo 4 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que preveía que, en ciertos casos, la obligación de emitir factura pudiera ser cumplida *"mediante la expedición de tique y copia de éste"*, a los que denominaba *"documentos sustitutivos de las facturas"*. Al haber desaparecido este concepto o expresión del vigente Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación), las referencias al "documento sustitutivo" de la factura contenida en la Ley 20/1991 carecen de virtualidad. Sin perjuicio de esto último, y por las razones expuestas, en ningún caso, una liquidación tributaria hubiera podido -ni podría- tener la consideración de documento sustitutivo de la factura, como parece entender la consultante.

Así pues, la repercusión del IGIC solo podrá hacerse mediante factura, con los requisitos que más adelante señalaremos. Y ello con independencia de la liquidación de la tasa portuaria que corresponda, que la Autoridad Portuaria consultante deberá practicar en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 172.1, párrafo tercero, del Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, hasta que por orden del Ministerio de Fomento se determinen los criterios, forma y plazos necesarios para que se efectúe la autoliquidación del tributo por el sujeto pasivo.

Plantea en segundo lugar la consultante si debe emitir factura en el caso de que preste servicios portuarios sujetos y exentos del IGIC.

El artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991 incluye entre las obligaciones de los sujetos pasivos del Impuesto la de:

"b) Expedir y entregar facturas de las operaciones en que intervienen, adaptados a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales."

Ello nos remite a lo establecido en el artículo 2, en relación con la disposición adicional segunda, ambos del Reglamento de facturación:

El artículo 2.1 de este Reglamento señala (el subrayado es nuestro):

"1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

También deberá expedirse factura y copia de esta por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que deba asimismo cumplirse esta obligación conforme al párrafo anterior, a excepción de las entregas de bienes exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto."

Por su parte, la citada disposición adicional segunda del Reglamento de facturación, en su párrafo primero, establece:

"En relación con las operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario, las referencias hechas al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a esta última deben entenderse hechas, en su caso, al Impuesto General Indirecto Canario y a la Administración tributaria canaria. Asimismo, en cuanto a las operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, las referencias se entenderán hechas al citado tributo y a las autoridades locales de las Ciudades de Ceuta y Melilla. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de la coordinación que resulte necesaria entre las citadas Administraciones."

Por tanto, la mención que el artículo 2.1 del Reglamento de facturación realiza al artículo 164.Uno.3º de la Ley 37/1992 debe entenderse referida al artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991 .

Es preciso hacer mención a las excepciones a la obligación de expedir factura que contempla el artículo 3.1 del Reglamento de facturación, pero solo a los efectos de aclarar que, por las razones que expondremos a continuación, ninguna de ellas alcanza a las prestaciones de servicios portuarios que realiza la Autoridad Portuaria consultante. Dicho precepto dispone:

"1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 2 de este Reglamento, por las operaciones siguientes:

a) Las operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo establecido en el artículo 20 de su ley reguladora, con excepción de las operaciones a que se refiere el apartado 2 siguiente. No obstante, la expedición de factura será

obligatoria en las operaciones exentas de este Impuesto de acuerdo con el artículo 20.Uno.2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 15.º, 20.º, 21.º, 22.º, 24.º y 25.º de la Ley del Impuesto."

Este precepto alude a las exenciones reguladas en el artículo 50.Uno.2º, 3º, 4º, 5º, 15º -en materia de servicios médicos y sanitarios-, 20º y 22º -relativas a operaciones inmobiliarias-, 24º y 25º -exenciones técnicas- de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, dicho todo ello de forma sintética.

Finalmente, se consulta cuáles los requisitos que han de cumplir las facturas que emita la Autoridad Portuaria consultante. Pues bien, estos son los que, sin perjuicio de la previsión contenida en el párrafo segundo de su disposición adicional segunda, establece el Reglamento de facturación en su artículo 6. Según éste:

"1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa.

Se podrán expedir facturas mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros supuestos, cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones y cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

No obstante, será obligatoria, en todo caso, la expedición en series específicas de las facturas siguientes:

1.º Las expedidas por los destinatarios de las operaciones o por terceros a que se refiere el artículo 5, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.

2.º Las rectificativas.

3.º Las que se expidan conforme a la disposición adicional quinta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

4.º Las que se expidan conforme a lo previsto en el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra g), de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.º Las que se expidan conforme a lo previsto en el artículo 61 quinquies, apartado 2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

b) La fecha de su expedición.

c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

d) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, con el

que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

Asimismo, será obligatoria la consignación del Número de Identificación Fiscal del destinatario en los siguientes casos:

1.º Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro que se encuentre exenta conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2.º Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a aquélla.

3.º Que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

Cuando el obligado a expedir factura o el destinatario de las operaciones dispongan de varios lugares fijos de negocio, deberá indicarse la ubicación de la sede de actividad o establecimiento al que se refieran aquéllas en los casos en que dicha referencia sea relevante para la determinación del régimen de tributación correspondiente a las citadas operaciones.

f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

i) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

j) En el supuesto de que la operación que se documenta en una factura esté exenta del Impuesto, una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, o a los preceptos correspondientes de la Ley del Impuesto o indicación de que la operación está exenta.

Lo dispuesto en esta letra se aplicará asimismo cuando se documenten varias operaciones en una única factura y las circunstancias que se han señalado se refieran únicamente a parte de ellas.

k) En las entregas de medios de transporte nuevos a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto, sus características, la fecha de su primera puesta en servicio y las distancias recorridas u horas de navegación o vuelo realizadas hasta su entrega.

l) En caso de que sea el adquirente o destinatario de la entrega o prestación quien expida la factura en lugar del proveedor o prestador, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 de este Reglamento, la mención «facturación por el destinatario».

m) En el caso de que el sujeto pasivo del Impuesto sea el adquirente o el destinatario de la operación, la mención «inversión del sujeto pasivo».

n) En caso de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, la mención «régimen especial de las agencias de viajes».

o) En caso de aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, la mención «régimen especial de los bienes usados», «régimen especial de los objetos de arte» o «régimen especial de las antigüedades y objetos de colección».

p) En el caso de aplicación del régimen especial del criterio de caja la mención «régimen especial del criterio de caja.

2. Deberá especificarse por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones que se documenten en una misma factura en los siguientes casos:

a) Cuando se documenten operaciones que estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido y otras en las que no se den dichas circunstancias.

b) Cuando se incluyan operaciones en las que el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a aquéllas sea su destinatario y otras en las que no se dé esta circunstancia.

c) Cuando se comprendan operaciones sujetas a diferentes tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3. Cuando se trate de operaciones a que se refiere el artículo 2.3.b).a'), el obligado a expedir la factura podrá omitir la información prevista en las letras f), g) y h) del apartado 1 de este artículo e indicar en su lugar, mediante referencia a la cantidad o al alcance de los bienes o servicios suministrados y su naturaleza, el importe sujeto al Impuesto de tales bienes o servicios.

4. A efectos de lo dispuesto en el artículo 97.Uno de la Ley del Impuesto, tendrá la consideración de factura aquella que contenga todos los datos y reúna los requisitos a que se refiere este artículo."

El citado párrafo segundo de la disposición adicional segunda del Reglamento de facturación, por su parte, señala:

"Sin perjuicio de las menciones contenidas en los artículos 6 y 7, las normas de gestión del Impuesto General Indirecto Canario determinarán las menciones específicas que deben contener las facturas que documenten las operaciones sujetas al Impuesto, así como los requisitos de autorización para el cumplimiento de las obligaciones de expedir y conservar facturas realizadas por destinatarios o terceros establecidos fuera de las Islas Canarias."

Con carácter general, tales especificaciones se establecen en el artículo 48.2 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de

Canarias, aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, en la redacción dada por el apartado diez del artículo primero del Decreto 111/2018, de 30 de julio:

> *2. Lo dispuesto en las letras b)* [que establece la obligación de empresarios o profesionales de expedir y entregar facturas por sus operaciones y conservar copias de las mismas]*y c) del apartado 1 del presente artículo se ajustará al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. Las referencias que en el citado Reglamento se hacen al Impuesto sobre el Valor Añadido, al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a esta última, deben entenderse hechas al Impuesto General Indirecto Canario y a la Administración Tributaria Canaria.*
>
> *En relación a las solicitudes de autorizaciones en materia de facturación que corresponda tramitar y resolver a la Administración Tributaria Canaria, transcurridos seis meses desde la fecha de solicitud sin que exista notificación de resolución expresa, se entenderá desestimada la petición.*
>
> *Sin perjuicio de lo establecido en el Reglamento citado en el primer párrafo de este apartado y en el presente Capítulo, se establecen las siguientes singularidades en materia de facturación:*
>
> *a) En las facturas emitidas por los sujetos pasivos que tengan la consideración de comerciantes minoristas por las entregas de bienes en el desarrollo de su actividad comercial,deberán hacer constar la expresión "Comerciante minorista".*
>
> *b) En las facturas emitidas por los sujetos pasivos que realicen operaciones exentas, incluso en el supuesto de pagos anticipados, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, deberá hacer constar en la factura la expresión "Exento artículo 25 Ley 19/1994".*
>
> *c) En las facturas emitidas por las entidades de la Zona Especial de Canarias por las entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, deberán hacer constar la expresión "Exento artículo 47 Ley 19/1994.*
>
> *d) En las facturas emitidas por los sujetos pasivos incluidos en el régimen especial del pequeño empresario o profesional relativas a operaciones exentas a las que no sea de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos en el artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, o en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, o normas que los sustituyan, se deberán hacer constar la expresión "Exención franquicia fiscal*."

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que con independencia de la liquidación de las tasas portuarias que correspondan, la Autoridad Portuaria consultante deberá emitir factura por las prestaciones de servicios sujetas al IGIC

que realice en el desarrollo de su actividad, estén o no exentas del Impuesto. Estas facturas deberán ajustarse a lo dispuesto en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, con las especificaciones que, en su caso, establece el artículo 48.2 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto.

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, 3 de octubre de 2018

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González