Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.9º Ley 20/1991 Art. 10.1.31º Ley 20/1991 Art. 12.1, 2 y 5 Ley 20/1991 D.A.Duodécima.Primero y Quinto Ley 20/1991 Art. 15.1, 2, 5 y 7 RD. 2538/1994 Anexo RD. 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

La Asociación consultante señala que "la Autoridad Portuaria remite a los consignatarios de buques, cuando proceda emitirlas, una factura bajo el concepto de "*T9-GSD. No uso del servicio de recepción de desechos generados por buques*". En las mismas, en cuanto a las cifras, se les imputan –dice el escrito de consulta- los componentes de las: a) unidades, b) precio, c) descuento, d) IGIC 5%, e) cuantía del IGIC, y f) importe". Asimismo la Asociación puntualiza en su escrito que la Ley 20/1991 "establece como causa de exención tributaria en la prestación de servicios portuarios que se presten a los buques que se consideran con la misma regulación afectos a la navegación marítima internacional. De este planteamiento de exención del pago del IGIC –precisa- se excluye a los buques del tráfico interinsular".

Con estos antecedentes, consulta: 1º) si los servicios portuarios necesarios para atender a los buques considerados tributariamente afectos al tráfico marítimo internacional están, como la Asociación entiende, exentos del pago del IGIC"; y 2º) cuál es el tratamiento que debe tener el IGIC en las facturas de las tarifas por todos los servicios comerciales que presta la Autoridad Portuaria a los buques afectos al tráfico marítimo internacional.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- Que la no sujeción del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 únicamente es aplicable a las prestaciones de servicio o entregas de bienes efectuadas por los entes públicos de forma gratuita o cuya remuneración consista en prestaciones patrimoniales de carácter público, pero nunca a las prestaciones de servicios o entregas de bienes por las que cobre un precio privado. De ahí que estén sujetas al IGIC la "*T9-GSD. No uso del servicio de recepción de desechos generados por buques*", al igual que todas las operaciones que efectúe la Autoridad Portuaria cuya contraprestación tenga la naturaleza jurídica de tarifa en la Ley 48/2003 de 26 de noviembre, de Régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general.

Segundo.- Que están sujetos al IGIC, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9.10º de la Ley 20/1991, todos aquellos servicios portuarios por los que se exige una tasa como consecuencia de las concesiones o autorizaciones cuyo objeto sea la cesión del derecho a utilizar las instalaciones portuarias. Así están sujetas al Impuesto las tasas de ocupación del

dominio público portuario en virtud de una concesión o autorización, la de utilización especial de las instalaciones portuarias fijas por los buques, el pasaje y las mercancías, y la de aprovechamiento especial del dominio público en el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicio.

Tercero.- Que está exenta del IGIC, de acuerdo con el artículo 12.5 de la Ley 20/1991, la "*T9-GSD. No uso del servicio de recepción de desechos generados por buques*" cuando la tarifa se exija a buques afectos a la navegación marítima internacional que observen los requisitos de la exención.

Cuarto.- Que también están exentos del IGIC los servicios portuarios por los que se exige una tasa como consecuencia de las concesiones o autorizaciones cuyo objeto sea la cesión del derecho a utilizar las instalaciones portuarias, cuando el destinatario del servicio sea un buque afecto a la navegación marítima internacional que cumpla con los requisitos de los artículos 12.5 de la Ley 20/1991 y 15 del Real Decreto 2538/1994.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida por 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), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La Asociación consultante señala que "la Autoridad Portuaria remite a los consignatarios de buques, cuando proceda emitirlas, una factura bajo el concepto de "*T9-GSD. No uso del servicio de recepción de desechos generados por buques*". En las mismas, en cuanto a las cifras, se les imputan –dice el escrito de consulta- los componentes de las: a) unidades, b) precio, c) descuento, d) IGIC 5%, e) cuantía del IGIC, y f) importe". Asimismo la Asociación puntualiza en su escrito que la Ley 20/1991 "establece como causa de exención tributaria en la prestación de servicios portuarios que se presten a los buques que se consideran con la misma regulación afectos a la navegación marítima internacional. De este planteamiento de exención del pago del IGIC –precisa- se excluye a los buques del tráfico interinsular".

Con estos antecedentes, consulta: 1º) si los servicios portuarios necesarios para atender a los buques considerados tributariamente afectos al tráfico marítimo internacional están, como la Asociación entiende, exentos del pago del IGIC"; y 2º) cuál es el tratamiento que debe tener el IGIC en las facturas de las tarifas por todos los servicios comerciales que presta la Autoridad Portuaria a los buques afectos al tráfico marítimo internacional.

SEGUNDO.- Para empezar, ha de precisarse que, según dispone el artículo 35.1 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, las Autoridades Portuarias son organismos públicos, con personalidad jurídica y patrimonio propios, así como plena capacidad de obrar, y se rigen por su legislación específica, por las disposiciones de la Ley General Presupuestaria que le sean de aplicación y, supletoriamente, por la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

Por su parte, el artículo 1 de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de Régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general (en adelante, Ley 48/2003) establece que "*el régimen económico del sistema portuario de titularidad estatal, integrado por los organismos públicos portuarios Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias, deberá responder a los siguientes principios y objetivos: a) autonomía de gestión económico-financiera de los organismos públicos portuarios; b) autofinanciación del sistema portuario; c) optimización de la gestión económica; d) solidaridad entre los organismos públicos portuarios; e) competencia entre los puertos de interés general; f) libertad tarifaria; g) mejora de la competitividad de los puertos de interés general, y h) fomento de la participación de la iniciativa privada*".

El problema jurídico que aquí se suscita, dada la naturaleza de ente público de la Autoridad Portuaria, es si las operaciones objeto de consulta están no sujetas al IGIC, ya que según dispone el artículo 9.9º de la Ley 20/1991:

> *"No están sujetas al Impuesto:*
>
> *(…)*
>
> *9º.- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público.*
>
> *Los supuestos de no sujeción a que se refiere este número no se aplicarán cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles."*

Si partimos de este artículo, la primera cuestión que se nos plantea es la de determinar cuál es la naturaleza de la tarifa portuaria "*T9-GSD. No uso del servicio de recepción de desechos generados por buques",* ya que –según se desprende de la literalidad del precepto- únicamente están no sujetas al IGIC aquellas prestaciones de servicios que realice la Autoridad Portuaria sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público.

El artículo 12 de la Ley 48/2003 regula los recursos económicos de las Autoridades portuarias, diferenciando, por lo que aquí interesa, dos recursos:

- De un lado, las tasas portuarias del artículo 14 de la Ley: "*son tasas portuarias aquéllas exigidas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público portuario y por la prestación de servicios no comerciales por las Autoridades Portuarias"*. Las Autoridades portuarias por estos conceptos exigen tres tasas: *1) Tasa por ocupación privativa del dominio público portuario. 2) Tasas por utilización especial de las instalaciones portuarias. Y 3) Tasa por aprovechamiento especial del dominio público en el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios.* En cambio, sólo exigen dos por los servicios no comerciales: *1) Tasa por servicios generales, y 2) Tasa por servicio de señalización marítima"*.

- Y de otro, las tarifas por servicios prestados por la Autoridades Portuarias del artículo 31 de la Ley 48/2003: *"las Autoridades Portuarias exigirán por los servicios comerciales que presten en régimen de concurrencia el pago de las correspondientes tarifas"*. Estas tarifas, dice el artículo 31.1, tienen *"la naturaleza de precios privados y deberán contribuir a logar el objetivo de autofinanciación, evitar prácticas abusivas en relación con los tráficos cautivos, así como actuaciones discriminatorias y otras análogas"*.

La cuestión, por lo tanto, queda centrada en si la *"T9-GSD. No uso del servicio de recepción de desechos generados por buques"* es una tasa o una tarifa, ya que, como queda claro de la regulación de esos dos artículos, los dos recursos de la Autoridad Portuaria no tienen la misma naturaleza jurídica: las tarifas son precios privados; las tasas, en cambio, constituyen un tributo, o lo que es lo mismo, una prestación patrimonial de carácter público.

Pues bien: el número 5 del artículo 87 de la Ley 48/2003 dispone que las Autoridades Portuarias *"con la finalidad de reducir las descargas al mar de desechos generados por buques (…), exigirán en cada una de las escalas de los buques que no hagan uso del servicio de recepción de desechos sólidos o líquidos (…), la (…) tarifa"* establecida en este mismo artículo, cuyo importe varía en función del tamaño de los buques. A juicio de este Centro Directivo, esta Tarifa por el *"no uso del servicio de recepción de desechos generados por buques"* tiene la naturaleza jurídica –así lo señala el mismo artículo 31 de la Ley- de ingreso de derecho privado o de precio privado y, por tanto, no constituye ninguna prestación patrimonial de carácter público, dado que, como ha destacado el Auto 24/2008, de 8 de abril, de la Audiencia Provincial de Baleares (Sección 3ª), el impago de la Tarifa puede reclamarse por la vía ejecutiva ordinaria y para el ejercicio de la reclamación se exige una reclamación previa a la jurisdicción civil.

Por ello, al no constituir la T9 una prestación patrimonial de carácter público, los servicios de esta Tarifa por el "*no uso del servicio de recepción de desechos generados por buques*" –igual que los de cualquier otra Tarifa de la Autoridad Portuaria- están sujetos al IGIC. La no sujeción del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 únicamente es aplicable a las prestaciones de servicio o entregas de bienes gratuitas o cuya remuneración consista en prestaciones patrimoniales de carácter público, pero nunca a las que, como en el presente caso, se cobra una tarifa que la propia Ley considera que tiene la naturaleza de precio privado.

Esta tesis no permite, sin embargo, concluir que los servicios portuarios por los que se exige una tasa están no sujetos al IGIC, ya que el propio artículo 9.10 de la Ley 20/1991 establece la no sujeción al Impuesto de la constitución de concesiones y autorizaciones administrativas, *"excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar (…) instalaciones en puertos y aeropuertos"*. De ello resulta, *a sensu contrario*, que las tasas portuarias sí que están sujetas al IGIC, ya que al exceptuar este artículo de la no sujeción las concesiones o autorizaciones en instalaciones portuarias, debemos entender que están sujetos al Impuesto todos aquellos servicios portuarios por los que se exige una tasa como consecuencia de dichas concesiones o autorizaciones. Así, en concreto, están sujetas al Impuesto:

- *La tasa por ocupación del dominio público portuario*, que exige la Autoridad Portuaria, de acuerdo con el artículo 19 de la Ley 48/2003, por la ocupación del dominio público portuario, en virtud de una concesión o autorización.

- *La tasa de utilización especial de las instalaciones portuarias* fijas por los buques, el pasaje y las mercancías, del artículo 20 de la Ley 48/2003.

- Y *la tasa por el aprovechamiento especial del dominio público en el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios*, cuyo devengo se produce, según el artículo 28 de la Ley 48/2003, por la autorización o licencia para la prestación por terceros de servicios y el ejercicio de actividades de cualquier naturaleza en el ámbito portuario.

De lo dicho se sigue que tanto los servicios portuarios de la T9 como los de las tasas portuarias están sujetos al IGIC, ya que nos encontramos en uno y en otro caso ante una

actividad empresarial efectuada a título oneroso en el desarrollo de dicha actividad. Con lo cual la cuestión se centra en determinar si, como dice la asociación consultante, estas prestaciones están exentas del IGIC por constituir unos servicios necesarios para atender a los buques afectos al tráfico marítimo internacional.

TERCERO.- Para empezar, ha de señalarse que el artículo 12 de la Ley 20/1991 establece que están exentas del IGIC las siguientes operaciones:

> *"1. Las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento de los buques de guerra, de los afectos a la navegación marítima internacional y de los destinados exclusivamente al salvamento, asistencia marítima o pesca costera y de altura, así como las entregas, arrendamientos, reparación y conservación de los objetos, incluso los equipos de pesca, incorporados a los citados buques después de su inscripción en el Registro de Matrícula de Buques correspondiente o que se utilicen para su explotación situados a bordo de los mismos.*
>
> *Se exceptúan de la exención las operaciones indicadas en el párrafo anterior relativas a los buques deportivos o de recreo y a los objetos incorporados a los mismos.*
>
> *2. Las entregas de productos de avituallamiento puestos a bordo de los siguientes buques:*
>
> *1º.- Los que realicen navegación marítima internacional.*
>
> *2º.- Los afectos al salvamento o a la asistencia marítima.*
>
> *3º.- Los afectos a la pesca costera y de altura, sin que la exención se extienda a las provisiones de a bordo.*
>
> *(…)*
>
> *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. (…)"*

Por lo que se refiere a los conceptos de navegación marítima internacional y de productos de avituallamiento, a los que se refiere este artículo, 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.

(…)

Quinto. Productos de avituallamiento: las provisiones de a bordo, los combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico y los productos accesorios de a bordo.

Se entenderá por:

a) Provisiones de a bordo: los productos destinados exclusivamente al consumo de la tripulación y de los pasajeros.

b) Combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de usos técnicos: los productos destinados a la alimentación de los órganos de propulsión o al funcionamiento de las demás máquinas y aparatos de a bordo.

c) Productos accesorios de a bordo: los de consumo para uso doméstico, los destinados a la alimentación de los animales transportados y los consumibles utilizados para la conservación, tratamiento y preparación a bordo de las mercancías transportadas."

Por su parte, el artículo 15 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, en relación con esta materia, lo siguiente:

"Artículo 15.- Exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones.

Están exentas las siguientes operaciones:

1. Las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento de los buques de guerra, de los afectos esencialmente a la navegación marítima internacional y de los destinados exclusivamente al salvamento, asistencia marítima y a la pesca costera o de altura.

La exención no alcanzará a las operaciones indicadas en el párrafo anterior relativas a los buques deportivos o de recreo.

La aplicación de las exenciones de este número 1 se ajustará a las siguientes reglas:

1ª. Se considerará navegación marítima internacional la que se realice por buques a través de aguas marítimas en los siguientes supuestos:

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 comprenderán las escalas técnicas realizadas para repostar, reparar o servicios análogos.

2ª. Se considerará 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, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento, salvo lo dispuesto en la letra siguiente.

b) En los supuestos de entrega, construcción, transformación o importación 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 9º, número 2, de este Reglamento.

3ª. 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. (…)

5ª. El transmitente o quienes presten los servicios indicados deberán tener en su poder, durante el plazo de prescripción del Impuesto, el duplicado de la factura correspondiente y, en su caso, de los contratos de fletamento o de arrendamiento y una copia autorizada de la inscripción del buque en la lista procedente del Registro de matrícula que le faculte para el desarrollo de la actividad que fundamenta la exención.

Asimismo, las personas indicadas en el párrafo anterior deberán exigir a los adquirentes de los bienes o destinatarios de los servicios una declaración suscrita por ellos, en la que hagan constar la afectación de los bienes o servicios que justifique la aplicación de la exención.

Si se trata de la construcción del buque, la copia autorizada de su matriculación deberá ser entregada por el adquirente al transmitente en el plazo de un mes a partir de la fecha de la concesión del abanderamiento. (…)

3. Las entregas de productos de avituallamiento puestos a bordo de los siguientes buques:

1º. Los que realicen navegación marítima internacional definida en el número 1 de este artículo.

2º. Los afectos al salvamento o a la asistencia marítima.

3º. Los afectos a la pesca costera o de altura, sin que la exención se extienda a las provisiones de a bordo.

En ningún caso estarán exentas las entregas de productos de avituallamiento puestos a bordo de buques deportivos o de recreo o, en general, de uso privado.

Se considerarán productos de avituallamiento los definidos como tales en el anexo de este Reglamento."

…

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. (…)

Para justificar la afectación de los buques o la condición de las aeronaves respecto de los cuales se presten los servicios a que se refiere este número 7 se aplicarán las normas contenidas, respectivamente, en los precedentes número 1, párrafo tercero, regla 2ª, y número 4, párrafo segundo, regla 2ª. (…)"

Particular interés tiene el Anexo del Real Decreto 2538/1994 que establece que a los efectos de lo dispuesto en su articulado se considera:

"Productos de avituallamiento: Las provisiones de a bordo, los combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico y los productos accesorios de a bordo.

Se entenderá por:

a) Provisiones de a bordo: Los productos destinados, exclusivamente, al consumo de la tripulación y de los pasajeros.

b) Combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico: Los productos destinados a la alimentación de los órganos de propulsión o al funcionamiento de las demás máquinas y aparatos de a bordo.

c) Productos accesorios de a bordo: Los de consumo para uso doméstico, los destinados a la alimentación de los animales transportados y los consumibles utilizados para la conservación, tratamiento y preparación a bordo de las mercancías transportadas.)

La exención quedará condicionada a los siguientes requisitos:

a) El proveedor de los productos de avituallamiento deberá tener en su poder, durante el plazo de prescripción del Impuesto, el duplicado de la factura que expida y una declaración suscrita por la persona o entidad que explote el buque en la que se declare el destino de dichos productos que justifique la aplicación de la exención.

b) La puesta de los productos de avituallamiento a bordo de los buques se acreditará mediante el correspondiente documento de embarque, cuya copia deberá remitirse por el titular de la explotación de los referidos medios de transporte al proveedor de dichos productos, en el plazo del mes siguiente a su entrega.

No obstante, la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias podrá establecer procedimientos simplificados para acreditar el embarque de los productos de avituallamiento a que se refiere el párrafo anterior.

Ahora bien, haciendo aplicación de todas estas normas al problema que aquí se está examinando, cabe plantear si la *T9-GSD. No uso del servicio de recepción de desechos generados por buques* y las tasas portuarias están exentas del IGIC como operaciones asimiladas a la exportación. Para dar respuesta a esta cuestión, hemos de tener en cuenta lo siguiente:

Hemos visto que la Ley 20/1991 y el Real Decreto 2538/1994 declaran exentas del Impuesto determinadas operaciones que considera asimiladas a las exportaciones. Así vienen a señalarlo los artículos 12 de la Ley 20/1991 y 15 del Real Decreto 2538/1994, considerando que son operaciones asimiladas a las exportaciones y, por tanto, exentas del Impuesto aquellas que se refieren a bienes que se utilizan en actividades que se desarrollan fuera de su ámbito de aplicación, entre las que se encuentran las que se refieren a buques afectos esencialmente a la navegación marítima internacional.

Consecuencias de esta regla son las dos conclusiones siguientes:

1ª) Que están exentas del IGIC por este concepto todos los servicios que supongan una utilización de las instalaciones portuarias por buques destinados a la navegación marítima internacional, ya que, obviamente, se tratan de servicios que están destinados a satisfacer necesidades de estos buques. Por ello, en el caso que se consulta, hay que entender que la *T9-GSD. No uso del servicio de recepción de desechos generados por buques* está exenta del IGIC, pues se trata de una tarifa que la Autoridad Portuaria exige (artículo 87.5 de la Ley 48/2003) por la utilización de las instalaciones portuarias. Esta circunstancia debe hacerse

constar en la factura indicando simplemente que se trata de una operación exenta o bien que se trata de una operación exenta por el artículo 12 de la Ley 20/1991 (artículo 6.3 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre).

2ª) Que igualmente están exentas del IGIC por esta misma razón las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial de las instalaciones portuarias por los buques destinados a la navegación marítima internacional. Igual que los servicios de practicaje, remolque y amarre de los buques, las operaciones de conservación y del material a bordo, y los servicios de guarda y de prevención de incendio, entre otros servicios que el mismo artículo 15.7 a) Real Decreto 2538/1994 declara exentos del IGIC por estar destinados a atender necesidades directas de los buques destinados a la navegación marítima internacional.

En todo caso, esta Dirección General quiere precisar que la lista de servicios del artículo 15.7 del Real Decreto 2538/1994 en ningún caso es taxativa, por lo que hay que entender que está exenta del IGIC cualquier prestación de servicio realizada para atender las necesidades directas de los buques afectos a la navegación marítima internacional. La afectación o destino del buque que justifica la exención ha de acreditarla el armador o, en su caso, el consignatario del buque en nombre de aquel a través de los medios de prueba establecidos en el Real Decreto 2538/1994 o, en su defecto, por cualquier otro medio admitido en Derecho (artículo 106 de la Ley General Tributaria), sin perjuicio de la responsabilidad que proceda con arreglo a derecho cuando hubiera existido un disfrute indebido de la exención

CUARTO.- A la vista todos estos razonamientos, es criterio vinculante de esta Dirección General:

Primero.- Que la no sujeción del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 únicamente es aplicable a las prestaciones de servicio o entregas de bienes efectuadas por los entes públicos de forma gratuita o cuya remuneración consista en prestaciones patrimoniales de carácter público, pero nunca a las prestaciones de servicios o entregas de bienes por las que cobre un precio privado. De ahí que estén sujetas al IGIC la "*T9-GSD. No uso del servicio de recepción de desechos generados por buques*", al igual que todas las operaciones que efectúe la Autoridad Portuaria cuya contraprestación tenga la naturaleza jurídica de tarifa en la Ley 48/2003 de 26 de noviembre, de Régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general.

Segundo.- Que están sujetos al IGIC, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9.10º de la Ley 20/1991, todos aquellos servicios portuarios por los que se exige una tasa como consecuencia de las concesiones o autorizaciones cuyo objeto sea la cesión del derecho a utilizar las instalaciones portuarias. Así están sujetas al Impuesto las tasas de ocupación del dominio público portuario en virtud de una concesión o autorización, la de utilización especial de las instalaciones portuarias fijas por los buques, el pasaje y las mercancías, y la de aprovechamiento especial del dominio público en el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicio.

Tercero.- Que está exenta del IGIC, de acuerdo con el artículo 12.5 de la Ley 20/1991, la "*T9-GSD. No uso del servicio de recepción de desechos generados por buques*" cuando la tarifa se exija a buques afectos a la navegación marítima internacional que observen los requisitos de la exención.

Cuarto.- Que también están exentos del IGIC los servicios portuarios por los que se exige una tasa como consecuencia de las concesiones o autorizaciones cuyo objeto sea la cesión del derecho a utilizar las instalaciones portuarias, cuando el destinatario del servicio sea un buque afecto a la navegación marítima internacional que cumpla con los requisitos de los artículos 12.5 de la Ley 20/1991 y 15 del Real Decreto 2538/1994.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 31 de julio de 2009

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández.