CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM: 1676 (28/08/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE **NIF**	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.9º y 10 Ley 20/1991 Art. 12.5 Ley 20/1991 Art. 50.Uno.26º Ley 4/2012 D.A.Duodécima.Primero y Segundo Ley 20/1991 Art. 15.1.3º y 7 Real Decreto 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

La Autoridad Portuaria consulta la tributación en el IGIC de las actividades por las que se exigen las siguientes tasas:

a) Tasa la ocupación privativa del dominio público portuario.

b) Tasa por el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios en el dominio público portuario.

c) Tasas por la utilización especial de las instalaciones portuarias. Estas tasas incluyen:

T-1 Tasa del buque
T-2 Tasa del pasaje
T-3 Tasa de la mercancía
T-4 Tasa de la pesca fresca
T-5 Tasa de las embarcaciones deportivas y de recreo
T-6 Tasa por la utilización especial de la zona de tránsito

d) Tasa por el servicio de señalización marítima.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1. Se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicios sujetas a 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.

2. Se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicios sujetas a las Tasas T-1, T-2, T-4 y T-5, si la utilización de las instalaciones portuarias deriva de una concesión o autorización y si el sujeto pasivo sustituto es el concesionario o autorizado.

La sujeción al IGIC es con independencia de que el concesionario o autorizado, como sustituto en lugar del contribuyente, cumpla o no con sus obligaciones materiales y formales.

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.

3. 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.

4. Se encuentran no sujetas al IGIC las prestaciones de servicios sujetas a la Tasa T-6.

5. Se encuentran no sujetas al IGIC las prestaciones de servicios sujetas a la Tasa por el servicio de señalización marítima.

6. Desde el día 1 de julio de 2012 la asimilación de las Autoridades Portuarias con el régimen tributario del Estado recogida en el artículo 41 del Texto refundido no resulta aplicable a las exenciones interiores del IGIC. Por todo ello, no resulta aplicable la exención subjetiva prevista en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012 a las concesiones y autorizaciones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos sujetas al IGIC que realice la Autoridad Portuaria consultante.

7. 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.

Visto el escrito presentado por D. con NIF, en nombre y representación de la, con domicilio a efectos de notificaciones en, 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 Autoridad Portuaria consulta la tributación en el IGIC de las actividades por las que se exigen las siguientes tasas:

a) Tasa la ocupación privativa del dominio público portuario.

b) Tasa por el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios en el dominio público portuario.

c) Tasas por la utilización especial de las instalaciones portuarias. Estas tasas incluyen:

T-1 Tasa del buque
T-2 Tasa del pasaje
T-3 Tasa de la mercancía
T-4 Tasa de la pesca fresca
T-5 Tasa de las embarcaciones deportivas y de recreo
T-6 Tasa por la utilización especial de la zona de tránsito

d) Tasa por el servicio de señalización marítima.

SEGUNDO.- El artículo 24.1 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 (en adelante, Texto refundido), dispone:

> "*1. Las Autoridades Portuarias son organismos públicos de los previstos en la letra g) del apartado 1 del artículo 2 de la Ley General Presupuestaria, con personalidad jurídica y patrimonio propios, así como plena capacidad de obrar; dependen del Ministerio de Fomento, a través de Puertos del Estado; y se rigen por su legislación específica, por las disposiciones de la Ley General Presupuestaria que les 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 otra parte, el artículo 25 del Texto refundido, regulador de las competencias de las Autoridades Portuarias, dispone:

> *"Corresponden a las Autoridades Portuarias las siguientes competencias:*

a) La prestación de los servicios generales, así como la gestión y control de los servicios portuarios para lograr que se desarrollen en condiciones óptimas de eficacia, economía, productividad y seguridad, sin perjuicio de la competencia de otros organismos.

b) La ordenación de la zona de servicio del puerto y de los usos portuarios, en coordinación con las Administraciones competentes en materia de ordenación del territorio y urbanismo.

c) La planificación, proyecto, construcción, conservación y explotación de las obras y servicios del puerto, y el de las señales marítimas que tengan encomendadas, con sujeción a lo establecido en esta ley.

d) La gestión del dominio público portuario y de señales marítimas que les sea adscrito.

e) La optimización de la gestión económica y la rentabilización del patrimonio y de los recursos que tengan asignados.

f) El fomento de las actividades industriales y comerciales relacionadas con el tráfico marítimo o portuario.

g) La coordinación de las operaciones de los distintos modos de transporte en el espacio portuario.

h) La ordenación y coordinación del tráfico portuario, tanto marítimo como terrestre."

Por último, las letras b) y c) del artículo 27.1 del Texto refundido, regulador de los recursos económicos de las Autoridades Portuarias, disponen:

"1. Los recursos económicos de las Autoridades Portuarias estarán integrados por:
(…)
b) Las tasas portuarias, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 19.1.b) de esta ley.
c) Los ingresos que tengan el carácter de recursos de derecho privado obtenidos en el ejercicio de sus funciones. (…)"

Por tanto, nos encontramos ante un ente público que percibe, entre otros recursos económicos, tasas por el desarrollo de sus funciones que constituyen actividades empresariales o profesionales, de acuerdo con lo dispuesto en el 5.1 de la Ley 20/1991, por lo tiene la consideración a efectos del IGIC de empresario o profesional conforme con lo establecido en el artículo 5.2.1º de la Ley 20/1991.

El apartado 9º del artículo 9 de la Ley 20/1991, regulador de los supuestos de no sujeción, dispone:

"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."

Dada la naturaleza de ente público de la Autoridad Portuaria consultante y puesto que la contraprestación de todas las operaciones descritas en el escrito de petición de emisión de consulta tiene la naturaleza de tasa, en principio dichas operaciones se encuentran no sujetas al IGIC.

Ahora bien, el artículo 9.10º de la Ley dispone:

"No están sujetas al Impuesto:
(…)
10º.- La constitución de concesiones y autorizaciones administrativas, excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos."

De este precepto se desprende de forma diáfana que con carácter general las concesiones y autorizaciones administrativas se encuentran no sujetas al IGIC, salvo las relativas a infraestructuras ferroviarias e inmuebles e instalaciones en puertos y aeropuertos.

Por tanto, las concesiones y autorizaciones administrativas realizadas por las Autoridades Portuarias, y relativas a inmuebles e instalaciones en puertos sitos en Canarias, se encuentran sujetas al IGIC. En este sentido hay que señalar que aunque la contraprestación de las concesiones y autorizaciones relativas a inmuebles e instalaciones en puertos tenga la naturaleza jurídica de tasa, no resulta aplicable la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 por dos razones:

- Porque el legislador ha pretendido expresamente separar la regulación de las operaciones no sujetas efectuadas por los entes públicos (artículo 9.9º) y, por otro lado, las concesiones y autorizaciones administrativas (artículo 9.10º).

- Cuando regula la no sujeción relativa a las concesiones y autorizaciones administrativas, nada indica respecto al supuesto de que su contraprestación tenga la naturaleza de tasa. Además sería ocioso efectuarla, porque en todo caso la naturaleza de la contraprestación de una concesión o autorización demanial debe ser la de tasa, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Consecuencia de todo lo expuesto, podemos concluir que las concesiones y autorizaciones administrativas efectuadas por las Autoridades Portuarias de inmuebles e instalaciones en puertos sitos en Canarias se encuentran sujetas al IGIC, con independencia de que la contraprestación sea una tasa.

Lo anterior ya ha sido manifestado por esta Dirección General de Tributos en la consulta vinculante 1298 de 31 de julio de 2009.

TERCERO.- El artículo 161 del Texto refundido 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.1) Tasa por ocupación privativa del dominio público portuario

El artículo 173 del Texto refundido, regulador del hecho imponible, dispone:

"El hecho imponible de esta tasa consiste en la ocupación del dominio público portuario, y del vuelo y subsuelo del mismo, en virtud de una concesión o autorización, e incluye la prestación de los servicios comunes del puerto relacionados con el dominio público ocupado."

Derivado de lo expuesto, se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicios cuya contraprestación sea la tasa cuyo hecho imponible se regula en el artículo 173 del Texto refundido.

A.2) Tasa por actividades comerciales, industriales y de servicios en el dominio público portuario

El artículo 183 del Texto refundido, regulador del hecho imponible, dispone:

"*El hecho imponible de esta tasa consiste en el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios en el dominio público portuario,* sujetas a autorización *por parte de la Autoridad Portuaria.*
En el supuesto de que las anteriores actividades impliquen la ocupación del dominio público portuario, la autorización de actividad se entenderá incorporada en la correspondiente concesión o autorización de ocupación del dominio público, *sin perjuicio de la exigencia de las tasas que procedan por ambos conceptos.*
En el supuesto de que la actividad implique la prestación de un servicio portuario, la autorización de actividad se entenderá incorporada en la correspondiente licencia o título administrativo habilitante de prestación del servicio portuario, debiendo incluirse esta tasa en la mencionada licencia."

Consecuencia de lo expuesto, se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicios cuya contraprestación sea la tasa cuyo hecho imponible se regula en el artículo 183 del Texto refundido.

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 <u>no otorgado en concesión o autorización</u>:*
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 <u>otorgado en concesión o autorización</u>:
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.3.2) Tasa del pasaje (T-2)

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-2, si la utilización de las instalaciones portuarias deriva de una concesión o autorización y el sujeto pasivo sustituto es el concesionario o autorizado.

Se encuentran no sujetas al IGIC las operaciones sujetas a la Tasa T-2 citadas en el párrafo anterior cuando resulte aplicable algún supuesto de exención.

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.

A.3.4) Tasa de la pesca fresca (T-4)

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-4, si la utilización de las instalaciones portuarias deriva de una concesión o autorización y el sujeto pasivo sustituto es el concesionario o autorizado.

Se encuentran no sujetas al IGIC las operaciones sujetas a la Tasa T-4 citadas en el párrafo anterior cuando resulte aplicable algún supuesto de exención.

A.3.5) Tasa de las embarcaciones deportivas y de recreo (T-5)

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-5, si la utilización de las instalaciones portuarias deriva de una concesión o autorización y el sujeto pasivo sustituto es el concesionario o autorizado.

Se encuentran no sujetas al IGIC las operaciones sujetas a la Tasa T-5 citadas en el párrafo anterior cuando resulte aplicable algún supuesto de exención.

A.3.6) Tasa por utilización especial de la zona de tránsito (T-6)

El artículo 231 del Texto refundido, regulador del hecho imponible de la tasa que nos ocupa, dispone:

> *"1. El hecho imponible de esta tasa consiste en la utilización de las zonas de tránsito, especialmente habilitadas como tales por la Autoridad Portuaria, y excepcionalmente de las zonas de maniobra, por las mercancías y elementos de transporte por un periodo superior a:*

a) En operaciones de entrada o de salida marítima, así como de tránsito marítimo y tráfico interior: cuatro horas desde su entrada en la zona de servicio del puerto o de su desembarque, según corresponda, para aquellas mercancías y elementos de transporte en la que los elementos rodantes que las transportan hayan formado o vayan a formar parte del transporte marítimo, y 48 horas en los casos restantes.

b) En las operaciones de tránsito terrestre: cuatro horas desde su entrada en la zona de servicio del puerto.

2. También están sujetos a esta tasa los materiales, maquinarias o equipamientos debidamente autorizados por la Autoridad Portuaria que, no teniendo la consideración de mercancías o elementos de transporte, permanezcan en la zona de servicio del puerto en períodos continuados superiores a 24 horas.

3. 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.

4. A los efectos de esta tasa, se entiende por zona o zonas de tránsito aquellas especialmente habilitadas al efecto por la Autoridad Portuaria con el objeto de servir de espacio de almacenamiento o depósito temporal de mercancías y elementos de transporte de manera que se compatibilicen con eficiencia las distintas operaciones portuarias. El Consejo de Administración de la Autoridad Portuaria delimitará la zona o zonas de tránsito del puerto o puertos que gestione, de conformidad con lo previsto a estos efectos en el Reglamento de Explotación y Policía y en las Ordenanzas Portuarias."

Por otra parte, el artículo 232, regulador de los sujetos pasivos, dispone:

"1. Es sujeto pasivo contribuyente el propietario de la mercancía, elemento de transporte, material, maquinaria o equipamiento.

2. El consignatario, transitario u operador logístico representante de la mercancía es sujeto pasivo sustituto del contribuyente previsto en el apartado anterior, cuando la mercancía y los elementos de transporte se encuentren consignados.

3. El sustituto está obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales derivadas de la obligación tributaria. En caso de incumplimiento de sus obligaciones por parte del sustituto, en especial, en caso de impago de la tasa, la Autoridad Portuaria podrá exigir al sujeto pasivo contribuyente su cumplimiento. Todo ello, sin perjuicio de las responsabilidades en que haya podido incurrir el sustituto."

Se constata que la utilización de las instalaciones portuarias sujetas a la tasa que nos ocupa no está ligada a una previa existencia de una concesión o autorización administrativa, y

ello se manifiesta de forma más clara en la regulación del sujeto pasivo en que, a diferencia del resto de las tasas por la utilización de las instalaciones portuarias, no figura como sujeto pasivo, ni en calidad de contribuyente ni en calidad de sustituto, el concesionario o autorizado. A todo ello hay que añadir la regulación de la exención establecida en el artículo 236 que dispone:

> *"Estarán exentos de esta tasa los titulares de concesiones o autorizaciones de ocupación de dominio público portuario por la estancia de mercancías, elementos de transporte, materiales, maquinaria o equipamientos en los espacios que formen parte de dichas concesiones o autorizaciones, por los que se devenga la correspondiente tasa de ocupación."*

Consecuencia de lo expuesto, se encuentran no sujetas al IGIC las operaciones que suponen el devengo de la tasa T-6.

Para finalizar el análisis de las tasas que se exigen por la utilización de instalaciones portuarias previstas en el artículo 193 del Texto refundido, debemos señalar que la sujeción al IGIC que hemos reseñado es con independencia de que el concesionario o autorizado, como sustituto en lugar del contribuyente, cumpla o no con sus obligaciones materiales y formales.

B) Tasa por el servicio de señalización marítima.

Conforme a lo establecido en el artículo 161 del Texto Refundido, la tasa por la prestación del servicio de señalización marítima no entra dentro de las tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público portuario, por lo que se encuentra no sujeta al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

TERCERO.- Fijada en el apartado SEGUNDO anterior la sujeción o no sujeción al IGIC de las operaciones efectuada por la Autoridad Portuaria consultante y sujetas al pago de tasas, debemos determinar a continuación, y obviamente respecto a las operaciones sujetas al IGIC, si resulta aplicable algún supuesto de exención interior.

Analizaremos dos supuestos:

- La exención prevista en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012.
- La exención por operación asimilada a la exportación prevista en el artículo 12.5 de la Ley 20/1991

A) Exención artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012

El día 1 de julio de 2012 entró en vigor la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

A través de esta norma legal la Comunidad Autónoma de Canarias hizo uso, en el ámbito de las exenciones por operaciones interiores y de los tipos de gravamen del Impuesto

General Indirecto Canario, de la delegación normativa prevista en la Disposición adicional octava de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

De este modo la regulación legal de las exenciones por operaciones interiores en el IGIC y desde el día 1 de julio de 2012, se encuentra recogida en:

- El artículo 50 de la Ley territorial 4/2012.
- Los artículos 25 y 47 de la Ley estatal 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Consecuencia de ello se derogó, con efectos desde el día 1 de julio de 2012, el artículo 10 de la Ley 20/1991 (que recogía la regulación en el IGIC de las exenciones por operaciones interiores) por el artículo 17.Nueve de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

El artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012 dispone:

"Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones: (…)

26º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias.

En ningún caso la exención establecida en este número será aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los siguientes entes con personalidad jurídica propia vinculados o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas:

a) Los organismos autónomos.

b) Las entidades públicas empresariales.

c) Las sociedades mercantiles públicas.

d) Las fundaciones públicas.

e) Las entidades de Derecho público distintas de las mencionadas en los párrafos a) y b) de este apartado.

f) Los consorcios dotados de personalidad jurídica a que se refieren los artículos 6.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y 87 de la Ley 7/1985, de 2 de

abril, reguladora de las bases del Régimen Local, cuando uno o varios de los sujetos enumerados en este número hayan aportado mayoritariamente a los mismos, dinero, bienes o industria, o se hayan comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente, y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano del Estado, de la Comunidad Autónoma de Canarias o de una entidad local canaria."

Del análisis de este precepto se desprenden las siguientes conclusiones:

a) Las entregas de bienes o prestaciones de servicios de carácter oneroso sujetas al IGIC que efectúe la Administración pública territorial estatal, autonómica canaria o locales canarias, se encuentran exentas del IGIC por aplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012.

b) A las entregas de bienes o prestaciones de servicios de carácter oneroso sujetas al IGIC que efectúe la Administración pública institucional estatal, autonómica o local, que se entiendan realizadas en Canarias, no les resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012.

Las Autoridades Portuarias se integra en la Administración pública institucional estatal, por lo que a las operaciones sujetas al IGIC que realicen no les resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012.

Ahora bien, el artículo 41 del Texto refundido dispone (el subrayado es nuestro):

"Artículo 41. Régimen tributario.

Las Autoridades Portuarias y Puertos del Estado quedan sometidas al mismo régimen tributario que corresponde al Estado, sin perjuicio de la aplicación a dichas Entidades del régimen de entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades, a cuyo efecto los ingresos por la prestación de servicios comerciales tendrán la consideración de ingresos procedentes de explotaciones económicas.
El régimen tributario del dominio público portuario será el mismo que el establecido para el dominio público marítimo-terrestre."

Teniendo en cuenta el contenido de este artículo 41 surge el interrogante de si esta asimilación fiscal de las Autoridades Portuarias con el régimen tributario del Estado significa, en el ámbito del IGIC, la plena aplicación de la exención subjetiva prevista en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012 a las concesiones y autorizaciones administrativas que tengan por objeto inmuebles o instalaciones en puertos realizadas por las Autoridades Portuarias.

La respuesta es que hasta el día 30 de junio de 2012, y teniendo en cuenta la redacción del derogado artículo 10.1.26º de la Ley 20/1991, era plenamente aplicable dicha asimilación y por tanto estaban exentas al IGIC las concesiones y autorizaciones administrativas que tuviesen por objeto inmuebles o instalaciones en puertos, pero desde el día 1 de julio de 2012 (fecha de entrada en vigor de la Ley 4/2012) no resulta aplicable dicha asimilación.

La asimilación de las Autoridades Portuarias con el régimen tributario del Estado recogida en el artículo 41 del Texto refundido únicamente resulta operativa respecto a la regulación que el Estado dicte en el uso de la potestad legislativa originaria para establecer tributos (a título de ejemplo, cuando el artículo 45.I.A).1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, declara exento de dicho tributo al Estado, por asimilación resulta aplicable la exención también a las Autoridades Portuarias). No cabría aplicar la asimilación fiscal prevista en el citado artículo 41 cuando se trata de beneficios fiscales establecidos por la Comunidad Autónoma de Canarias en uso de su potestad legislativa derivada o delegada por el Estado, salvo que la propia legislación autonómica lo establezca.

Por esta causa, se entiende que hasta el día 30 de junio de 2012 era aplicable la asimilación fiscal de las Autoridades Portuarias con el Estado puesto que la regulación de las exenciones interiores del IGIC era la estatal (artículo 10 de la Ley 20/1991); sin embargo, desde el día 1 de julio de 2012 la regulación de las exenciones interiores del IGIC se encuentra recogida en el artículo 50 de la Ley autonómica 4/2012, y en esta norma nada se indica respecto a dicha asimilación.

Cierto es que la regulación de las exenciones interiores del IGIC se completa con los artículos 25 y 47 de la Ley estatal 19/1994 (donde sí resultaría aplicable la asimilación), pero ello es indiferente para la resolución de esta consulta, pues no contienen ninguna referencia expresa a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por o para el Estado y tampoco resulta aplicable a las operaciones objeto de consulta.

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.

CUARTO.- De acuerdo con todo lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

1. Se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicios sujetas a 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.

2. Se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicios sujetas a las Tasas T-1, T-2, T-4 y T-5, si la utilización de las instalaciones portuarias deriva de una concesión o autorización y si el sujeto pasivo sustituto es el concesionario o autorizado.

La sujeción al IGIC es con independencia de que el concesionario o autorizado, como sustituto en lugar del contribuyente, cumpla o no con sus obligaciones materiales y formales.

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.

3. 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.

4. Se encuentran no sujetas al IGIC las prestaciones de servicios sujetas a la Tasa T-6.

5. Se encuentran no sujetas al IGIC las prestaciones de servicios sujetas a la Tasa por el servicio de señalización marítima.

6. Desde el día 1 de julio de 2012 la asimilación de las Autoridades Portuarias con el régimen tributario del Estado recogida en el artículo 41 del Texto refundido no resulta aplicable a las exenciones interiores del IGIC. Por todo ello, no resulta aplicable la exención subjetiva prevista en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012 a las concesiones y autorizaciones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos sujetas al IGIC que realice la Autoridad Portuaria consultante.

7. 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.

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, 28 de agosto de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván