

COMENTARIO DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

RÉGIMEN FISCAL DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS PORTUARIOS EN EL IGIC Y EN EL IVA

ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

SUMARIO

Introducción.

1. 1. Las Autoridades Portuarias y la entidad *Puertos Canarios*: Naturaleza jurídica y calificación de las operaciones que realizan a efectos del IGIC y del IVA
 - a. Naturaleza jurídica de las Autoridades Portuarias y de la entidad *Puertos Canarios*
 - b. La utilización del dominio público portuario y los servicios prestados por las Autoridades Portuarias y por la entidad *Puertos Canarios*: Su configuración en la normativa sectorial
 - c. Calificación jurídica de las operaciones realizadas por las Autoridades Portuarias y por *Puertos Canarios* en el IGIC y en el IVA
2. Régimen fiscal de las operaciones realizadas por las Autoridades Portuarias en el IGIC y en el IVA y de las realizadas por *Puertos Canarios* en el IGIC
3. La facturación de las prestaciones de servicios portuarios realizados por las Autoridades Portuarias y por *Puertos Canarios* en el ámbito del IGIC

Conclusiones.

INTRODUCCIÓN

En el presente comentario abordamos, por un lado, el análisis comparativo del gravamen de la prestación de los servicios portuarios en el IGIC y en el IVA de las Autoridades Portuarias y, por otro, el del tratamiento que a la realización de estas prestaciones de servicios por parte de la entidad *Puertos Canarios* dispensa la normativa propia del Régimen Económico y Fiscal canario. Todo ello a propósito de dos contestaciones a consultas, la número 1908, de 3 de octubre de 2018, y la número 1917 de 2 de diciembre del mismo año, aunque las cuestiones que aquí nos planteamos exceden de los términos de las referidas contestaciones, circunscritos a los extremos consultados.

En la contestación a la consulta vinculante nº 1908, de 3 de octubre, el centro directivo resuelve que la Autoridad Portuaria consultante debe emitir factura por las prestaciones de servicios sujetas al IGIC realizadas en el desarrollo de su actividad, aunque tales operaciones se encuentren exentas del IGIC. Dicha factura, se precisa, es independiente de la liquidación de la tasa devengada como contraprestación de los servicios portuarios, sin que en ningún caso pueda esta última configurarse como documento sustitutivo a efectos de la repercusión del impuesto a que se refiere el artículo 20.2 de la Ley 20/1991 de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante LIGIC).

En la contestación a la consulta vinculante nº 1917 de 2 de diciembre se sientan los siguientes criterios: **1º** La equiparación del régimen tributario de la entidad consultante *Puertos Canarios* al propio de la Comunidad Autónoma de Canarias, establecido en la Ley 14/2003 de 8 de abril, de Puertos de Canarias, no alcanza al supuesto de no sujeción del IGIC previsto en el artículo 9.9º de la LIGIC, dado que dicha equiparación solo opera respecto de las exenciones y demás beneficios fiscales establecidos por la Comunidad Autónoma de Canarias en ejercicio de su potestad legislativa derivada para establecer tributos propios y en el ejercicio de su potestad legislativa delegada por el Estado en materia de tributos cedidos y tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Dicha asimilación, se afirma, no puede extenderse a los supuestos de no sujeción, cuyo establecimiento corresponde al Estado en el uso de su potestad legislativa originaria. **2º** En cambio, la exención prevista en el artículo 50. Uno 26º de la Ley territorial 4/2012, de 25 de junio –reguladora de las exenciones en operaciones interiores- sí es de aplicación a las entregas de bienes y prestaciones de servicios

realizadas por la consultante, no obstante su carácter de entidad pública empresarial, al amparo de lo dispuesto en el citado artículo 35 de la Ley de Puertos de Canarias. **3º** Con independencia de la liquidación de las tasas portuarias correspondientes, la entidad consultante debe emitir factura de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IGIC aunque estén exentas del impuesto. **4º** Debe incluirse en el Sistema Inmediato de Información que en su caso resulte de aplicación, la información relativa a las operaciones no sujetas al IGIC.

De la segunda resolución centra nuestra atención el razonamiento por el cual el centro directivo llega a la conclusión de que la exención del artículo 50. Uno 26º de la Ley 4/2012 de 5 de junio sí es aplicable a la entidad empresarial *Puertos Canarios*, por la posibilidad de extenderlo al régimen de los servicios portuarios prestados por las Autoridades Portuarias de Canarias en los puertos de interés general de esta Comunidad Autónoma, cuyo régimen se contiene en el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (Real Decreto Legislativo 2/2011 de 5 de septiembre, en adelante, TRLPEMM)¹. Por otro lado, de ambas resoluciones destacamos el criterio según el cual la realización de las operaciones exentas por parte de estas entidades comporta la obligación de expedir factura. A ambas cuestiones dedicamos las próximas líneas no sin antes realizar algunas precisiones sobre el régimen jurídico de las Autoridades Portuarias y de la entidad *Puertos Canarios* así como de la calificación de las operaciones realizadas por ellas a efectos del IGIC y del IVA y el gravamen de las mismas en cada uno de estos impuestos.

1. Las Autoridades Portuarias y la entidad *Puertos Canarios*: Naturaleza jurídica y calificación de las operaciones que realizan a efectos del IGIC y del IVA

a. Naturaleza jurídica de las Autoridades Portuarias y de la entidad *Puertos Canarios*

¹ De acuerdo con el Anexo I de la citada Ley, en Canarias son puertos de interés general, de competencia exclusiva de la Administración General del Estado, los siguientes: Arrecife, Puerto del Rosario, La Hondura, Las Palmas (que incluye el de Salinetas y el de Arinaga), Santa Cruz de Tenerife (que incluye el de Granadilla), Los Cristianos, San Sebastián de la Gomera, Santa Cruz de la Palma y la Estaca, en la isla de El Hierro.

Conforme a lo previsto en el artículo 24 del TRLPEMM, las Autoridades Portuarias son organismos públicos de los previstos en el artículo 2.1 g) de la Ley General Presupuestaria (Ley 47/2003, de 26 de noviembre) con personalidad jurídica y patrimonio propios y con plena capacidad de obrar. Dependen del Ministerio de Fomento a través de Puertos del Estado, entidad que tiene la misma naturaleza, tal como dispone su artículo 16. Las Autoridades Portuarias ajustan sus actividades al ordenamiento jurídico privado, incluso en las adquisiciones privadas y contratación, salvo en el ejercicio de las funciones del poder público que el ordenamiento les atribuya. Tras la modificación del citado artículo 2 de la LGP por la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, las Autoridades Portuarias pueden encuadrarse en la categoría de “Otros organismos y entidades del sector público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado” del artículo 2.2. i) de la LGP; es decir, organismos públicos distintos de los organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales. Tal es la caracterización que tenían bajo la redacción anterior de esta disposición².

Por su parte, la entidad *Puertos Canarios* se define en el artículo 21 de la Ley 14/2003, de 8 de abril, de acuerdo con el artículo 5.1 b) de la hoy derogada Ley de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias (Ley 7/1984 de 11 de diciembre), como entidades de derecho público con personalidad jurídica que, de acuerdo con su norma de creación, hayan de ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado. Según el centro directivo la remisión al artículo 5.1 b) debe entenderse referida, tras la derogación de aquella Ley³, al artículo 2.1 c) de la Ley 11/2006 de 11 de diciembre, de la Hacienda Pública Canaria. Conforme a este último, integran el sector público autonómico las entidades públicas empresariales definidas en la ley del Patrimonio de la Comunidad Autónoma de Canarias (Ley 6/2006, de 17 de julio). Sin embargo, a nuestro juicio, el encaje más apropiado de la entidad *Puertos Canarios* en la ley 11/2006 lo proporciona el apartado d) de su artículo 2, relativo a las entidades públicas distintas de las

² En el inventario de bienes del sector público estatal figuran clasificadas las Autoridades Portuarias como “Otros organismos y entidades del sector público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado” distintos de las entidades empresariales y de los organismos autónomos (información disponible en: http://www.pap.hacienda.gob.es/invespe/controlador.aspx?ACCION=AC_TIPOENTE&ESTADO=ES_INIC_CONSULTAENTIDADES, fecha de acceso, 30 de marzo de 2019).

³ El artículo 5 de la derogada Ley 7/1984 establecía: “Son empresas públicas de la Comunidad, a los efectos de esta Ley: a) Las sociedades mercantiles en cuyo capital la participación directa o indirecta de la Administración de la Comunidad o de sus Organismos Autónomos sea mayoritaria. b) Las entidades de derecho público con personalidad jurídica que, de acuerdo con su norma de creación, hayan de ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado”.

mencionadas en las letras b) –organismos autónomos dependientes de la Comunidad Autónoma de Canarias- y c) –las entidades públicas empresariales definidas en la ley del Patrimonio de la Comunidad Autónoma de Canarias-. Así se deduce del evidente paralelismo existente entre la relación contenida en el citado artículo 2 de la Ley 11/2006 y el artículo 2 de la Ley General Presupuestaria (Ley 47/2003 de 26 de noviembre) en la redacción del mismo coincidente en el tiempo con la promulgación de la Ley 11/2006. En la redacción actualmente vigente, según el artículo 2 de la LGP integran el sector público institucional estatal, por un lado, los organismos públicos, categoría que comprende los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales (artículo 2.2 a) de la LGP) y, de otro, “cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado” (apartado i) del precepto últimamente citado). Por otro lado, el citado encaje guarda, a nuestro juicio, coherencia con el mayor detalle de la regulación del artículo 2 de la Ley 11/2006, acorde con la creciente proliferación de la Administración institucional estatal y autonómica en contraste con la parquedad de la regulación contenida en la ley 7/1984⁴.

b. La utilización del dominio público portuario y los servicios prestados por las Autoridades Portuarias y por la entidad *Puertos Canarias*: Su configuración en la normativa sectorial

Con carácter previo al análisis del régimen fiscal previsto en la normativa del IGIC y del IVA en relación con estas entidades de derecho público, conviene delimitar a qué se hace referencia cuando se habla de servicios portuarios. Y es que, con arreglo al TRLPEMM, el concepto de servicio portuario prestado por las Autoridades Portuarias y por la entidad “Puertos de Canarias” es más restringido que el concepto de prestación de servicios a efectos de los citados impuestos.

En efecto, el TRLPEMM recoge en su artículo 104 la tipología de los servicios prestados en los puertos de interés general, entre los que distingue los servicios generales, los servicios portuarios, los comerciales y los de señalización marítima. De todos ellos, los prestados directamente por las Autoridades Portuarias que comportan la exigencia de contraprestación son el servicio de señalización

⁴ Dicha Ley clasificaba el sector público institucional autonómico en Organismos Autónomos de la Comunidad (artículo 4) y Empresas Públicas. Sobre el crecimiento del sector público institucional y sus razones, SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: Principios del Derecho Administrativo General I, 5ª edición, Iustel, Madrid, p. 504 y ss.

marítima, por el que se devenga la tasa de señalización prevista en el artículo 237, bajo el título de “Tasas de ayudas a la navegación”; los servicios comerciales, que pueden ser prestados por las Autoridades Portuarias para atender las posibles deficiencias de la iniciativa privada (artículo 140 del TRLPEMM), los cuales conllevan el devengo de los correspondientes precios privados –tarifas– conforme al artículo 246 del TRLPEMM y, finalmente, los servicios portuarios definidos en el artículo 108 (servicios técnico-náuticos, servicios al pasaje, servicios de recepción de desechos y servicios de manipulación de mercancías), que pueden ser asumidos excepcionalmente por las Autoridades Portuarias, bien directa o indirectamente por ausencia o insuficiencia de la iniciativa privada, en los términos previstos en el artículo 109.3 del citado texto legal.

Distintos de estos son los supuestos de ocupación del dominio público portuario y los de utilización especial de las instalaciones portuarias reguladas en los artículos 173 y siguientes y 193 y siguientes del TRLPEMM. La ocupación del dominio público portuario comporta el devengo de una tasa cuyo hecho imponible está constituido precisamente por dicha ocupación en virtud de una concesión o autorización. La utilización de las instalaciones portuarias implica también el devengo de la tasa correspondiente, e integra la Tasa del Buque, la Tasa del Pasaje, la Tasa de la Mercancía, la Tasa de la Pesca Fresca, la Tasa de las embarcaciones deportivas y de recreo y la Tasa por Utilización Especial de la Zona de Tránsito. Finalmente, la autorización por parte de las Autoridades Portuarias para el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios en el dominio público portuario supone también el devengo de la correspondiente tasa, conforme al artículo 183 del TRLPEMM.

Por lo que respecta a la entidad *Puertos Canarios*, y de acuerdo con lo previsto en la ya mencionada Ley de Puertos de Canarias, aquella tiene, entre otras funciones, la de otorgar concesiones y autorizaciones por la ocupación del dominio público y cuantos títulos resulten necesarios para la prestación de servicios portuarios, así como la de recaudar los ingresos públicos por las concesiones y autorizaciones otorgadas y las tarifas por los servicios portuarios prestados de acuerdo con el artículo 23.1 f) y g). El artículo 38.2 de la misma ley clasifica los servicios portuarios prestados por *Puertos Canarios* en generales (entrada y estancia de barcos en el puerto, servicios a la pesca marítima, entre otros) y específicos (los prestados con elementos y maquinaria que constituyen el equipo mecánico de manipulación y transporte, los suministros de productos y energía,

entre otros). Se trata de servicios que pueden ser prestados directamente por la entidad o bien mediante gestión indirecta. Las contraprestaciones exigidas por la prestación de estos servicios generales y específicos se define de modo equívoco por los artículos 40 y 41 como tarifas, pues su verdadera naturaleza, como indica el contenido de su regulación y el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias (Decreto Legislativo 1/1994, de 29 de julio) a la que remite – artículo 115 bis-, es la de prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza tributaria, concretamente de tasas.

Por otro lado, la ocupación de bienes de dominio público portuario requerirá la previa concesión otorgada por *Puertos Canarios* (artículo 43). La concesión o autorización, así como el derecho de utilización de instalaciones portuarias conlleva la exigencia de un canon o prestación patrimonial pública en favor de las Administraciones públicas canarias que la hubieran otorgado (artículo 65). Como se desprende claramente de la doctrina del Tribunal Constitucional (STC 185/1995) sobre la materia, estos cánones o prestaciones patrimoniales públicas revisten la naturaleza de tasa⁵.

c. Calificación jurídica de las operaciones realizadas por las Autoridades Portuarias y por *Puertos Canarios* en el IGIC y en el IVA

Las operaciones realizadas por las Autoridades Portuarias y por *Puertos Canarios* deben calificarse, a efectos del IGIC y del IVA, como prestaciones de servicios, sin que, a nuestro juicio, exista equivalencia entre lo que se entiende por “servicios” en el ámbito de estos impuestos y en el de las respectivas Leyes sectoriales. Así, a efectos de los impuestos señalados, la definición del hecho imponible en la modalidad de prestaciones de servicios tiene un carácter residual, en el sentido de que constituye prestación de servicios toda operación sujeta que no pueda calificarse como entrega de bienes por no suponer la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales (artículos 6 de la LIGIC y 8 de la Ley del IVA). Las prestaciones de servicios realizadas por estas entidades que resultan

⁵ Ha de tenerse en cuenta, de otro lado, que, con relación a los servicios portuarios deportivos, la explotación de obras e instalaciones destinadas a la prestación de los mismos puede ser llevada a cabo también por los Cabildos insulares directamente o mediante concesión otorgada por estos (artículo 54 de la Ley de Puertos de Canarias). El otorgamiento de concesiones conlleva la exigencia de tasas –“canon o prestación patrimonial pública” por parte de la Administración Local según el citado artículo 65.

relevantes a efectos de tales impuestos no se limitan a lo que la normativa sectorial denomina prestaciones de servicios en el puerto "sensu estricto". Se extiende además a las concesiones y autorizaciones administrativas otorgadas por ellas que tengan por objeto la ocupación del dominio público portuario y la utilización especial de las instalaciones portuarias, que pueden subsumirse en los supuestos de cesiones de uso de bienes distintas de los arrendamientos, previstos particularmente en los artículos 7.2-3º de la LIGIC y 11. Dos-3 de la LIVA. También se incluye en el concepto "prestación de servicios" el otorgamiento de licencias para el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios. En todas estas operaciones las citadas entidades tienen la consideración de sujeto pasivo, en la medida en que las operaciones realizadas por ellas resulten sujetas y no exentas del IGIC o del IVA según sus respectivas leyes reguladoras, ya se devenguen tasas por la prestación de tales servicios, ya se exijan precios privados -tarifas- en otro caso, según la fórmula de prestación.

2. Régimen fiscal de las operaciones realizadas por las Autoridades Portuarias en el IGIC y en el IVA y de las realizadas por Puertos Canarios en el IGIC

Así calificados los servicios prestados por las citadas entidades a efectos de estos impuestos, hemos de plantearnos la cuestión relativa al ámbito de sujeción de dichas entidades desde la interpretación de los preceptos correspondientes de la LIVA y de la LIGIC en relación con la equiparación dispensada por la normativa sectorial. El examen de la cuestión es pertinente porque el artículo 41 del TRLPEMM establece que las Autoridades Portuarias quedan sometidas al mismo régimen tributario que corresponde al Estado, precisándose que en el Impuesto de Sociedades les resulta de aplicación el régimen de las entidades parcialmente exentas. Por su parte, el artículo 35 de la Ley de Puertos de Canarias establece que la entidad *Puertos Canarios* está sometida al mismo régimen tributario que corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias, gozando de idénticas exenciones y beneficios fiscales.

Teniendo en cuenta que las Autoridades Portuarias son, como se ha señalado anteriormente organismos públicos distintos de los organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales, dichas entidades quedan excluidas del ámbito de no sujeción delimitado en el artículo 7.8 de la LIVA. Ahora bien, dicha afirmación debe matizarse atendiendo precisamente a lo dispuesto en el artículo 41 del

TRLPEMM pues el mismo supone, en principio, que las operaciones realizadas por las Autoridades Portuarias resultan asimiladas a las realizadas directamente por las Administraciones Públicas, que están no sujetas al impuesto conforme al citado artículo 7.8º de la LIVA, siempre que las prestaciones de servicios realizadas por ellas lo sean sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Ello no obstante, el citado ordinal contiene una exclusión expresa según el cual quedan excluidos de la no sujeción, "en todo caso", los servicios portuarios incluyéndose a esos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción a que se refiere el apartado 9º del mismo artículo, referido a las concesiones y autorizaciones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario. En consecuencia, aunque el artículo 41 del TRLPEMM establezca una asimilación entre el régimen tributario de las Autoridades Portuarias y el del Estado, dicha asimilación, en el ámbito del IVA, no impide la sujeción a este impuesto de las prestaciones de servicios efectuadas por aquellas conforme a la citada exclusión.

Ahora bien, el examen del régimen aplicable a las Autoridades Portuarias encargadas de la gestión de los puertos de interés general situados en Canarias en el ámbito del IGIC puede conducir a conclusión distinta. Partiendo de la equiparación prevista en el citado artículo 41 del TRLPEMM entre Autoridades Portuarias y Estado, los servicios prestados en el puerto directamente por estas entidades quedarían incluidos en el ámbito de no sujeción establecido en el artículo 9. 9º de la LIGIC -siempre que se presten sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria-, pues a diferencia de lo establecido en la normativa del IVA, en este no se excluyen de la no sujeción los servicios portuarios. Se trata, en este caso, de una asimilación entre el régimen jurídico tributario de las Autoridades Portuarias con el dispensado al Estado que se proyecta en la definición de supuestos de no sujeción en este impuesto; definición realizada por el legislador estatal en el ejercicio de su potestad legislativa originaria. No obstante, la no sujeción no se extiende a las concesiones y autorizaciones administrativas cuyo objeto es la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos, las cuales quedan sujetas conforme al apartado 10º de dicha disposición.

Por lo que se refiere a la entidad *Puertos Canarios*, la resolución objeto del presente comentario mantiene el criterio de una contestación a consulta anterior (consulta vinculante nº 1621 de 20 de diciembre de 2013) según el cual, como ya

se ha señalado, la equiparación establecida en el artículo 35 de la Ley de Puertos de Canarias entre la citada entidad y la Comunidad Autónoma de Canarias se proyecta sobre las exenciones y beneficios fiscales establecidos por la Comunidad Autónoma de Canarias en el uso de su potestad legislativa delegada por el Estado en materia de tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. De acuerdo con dicho criterio, la equiparación dispensada por la Ley de Puertos de Canarias a *Puertos Canarios* no se extiende a los supuestos de no sujeción previstos en el artículo 9.9º de la LIGIC, ya que respecto de estos no se despliega por la Comunidad Tributaria potestad legislativa derivada para su definición⁶ al ser el Estado, mediante el ejercicio de su potestad legislativa originaria, quien delimita el ámbito de no sujeción en este impuesto. Consecuencia de ello es que los servicios prestados por *Puertos Canarios* se encuentran sujetos al IGIC.

En aplicación del mismo criterio, el centro directivo resuelve que las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por *Puertos Canarios*, no obstante realizarse por una entidad que tiene la condición de entidad pública empresarial, se encuentran sujetas pero exentas del IGIC en virtud de lo previsto en el artículo 50.Uno 26º de la ya citada Ley territorial 4/2012, de 25 de junio. Dicha disposición declara exentas del impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias, pero con exclusión de las realizadas por una serie de entidades entre las que se encuentran las entidades públicas empresariales⁷. Sin embargo, la conclusión a la que se llega en la contestación a la consulta nº 1917 objeto del presente comentario, es que la equiparación introducida por el artículo 35 de la Ley de Puertos de Canarias entre *Puertos Canarios* y la Comunidad Autónoma de Canarias surte todos sus efectos al proyectarse –ahora sí– sobre un ámbito, el establecimiento de supuestos de exención, que es manifestación de la potestad

⁶ 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, circunscribe, en su Disposición adicional octava, las competencias normativas de la Comunidad Autónoma de Canarias en relación con el IGIC, a las que tienen por objeto la regulación de las exenciones en operaciones interiores, los tipos de gravamen, los regímenes especiales y las obligaciones formales del impuesto.

⁷ Según la citada disposición, quedan exentas del impuesto: “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”.

legislativa derivada de la Comunidad Autónoma de Canarias en esta materia⁸. De acuerdo con ello, la exención se extiende a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por la entidad *Puertos Canarias*, incluidas, por tanto, el otorgamiento de concesiones y autorizaciones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones portuarias.

En este punto cabe preguntarse, con relación a las operaciones realizadas por las Autoridades Portuarias de la Comunidad Autónoma de Canarias, si las que hemos calificado en las líneas anteriores como operaciones sujetas –el otorgamiento de concesiones y autorizaciones administrativas sobre el dominio público portuario– quedan incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 50. Uno 26º de la Ley 4/2012. A este respecto, una primera lectura del citado precepto puede llevar a concluir que las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las Autoridades Portuarias quedarían excluidas de la exención dado que las mismas tienen la condición de organismos públicos distintos de los organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales, y el artículo 50.Uno 26º establece expresamente que en ningún caso la exención es aplicable a este tipo de entidades. Ahora bien, tal conclusión debe revisarse a la luz de la asimilación del régimen tributario de las Autoridades Portuarias con la del Estado prevista en el reiteradamente citado artículo 41 del TRLPEMM. Ello supone entender que a los efectos de la citada exención, las prestaciones de servicios, y con ella, el otorgamiento de concesiones y autorizaciones administrativas que tienen por objeto la cesión del derecho a utilizar los inmuebles y las instalaciones portuarias, se consideran realizadas por el Estado, y por tanto quedan también exentas de IGIC.

3. La facturación de las prestaciones de servicios portuarios realizados por las Autoridades Portuarias y por *Puertos Canarias* en el ámbito del IGIC

En las dos consultas objeto de comentario, el centro directivo llega a la conclusión de que las entidades públicas consultantes deben expedir factura, independientemente de la liquidación de la tasa que corresponda, por las entregas de bienes y las prestaciones de servicios por ellas realizadas, aunque resulten

⁸ Como precisa el centro directivo, el criterio así asumido es coherente con la propia Ley 4/2012, que en su Disposición adicional Sexta, y bajo el Título “Entidad Pública Empresarial Puertos de Canarias” establece: “A la entrada en vigor de la presente Ley se mantiene el artículo 35 de la Ley 14/2003 de 8 de abril, de Puertos de Canarias”. Según se expresa en el Preámbulo de la Ley, tal disposición significa que el artículo 50. Uno 26º de la Ley resulta también aplicable al ente Puertos Canarias.

exentas del impuesto. El razonamiento en que se sustenta tal criterio parte de la obligación general de expedir factura establecida en el artículo 59.1 b) de la ley 20/1991, precepto este que se remite a las normas generales reguladoras del deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales. Dicha normativa es, en la actualidad, el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Si bien el articulado del citado Reglamento se refiere al IVA, las referencias en el mismo contenidas deben hacerse extensivas al IGIC en virtud de lo dispuesto en su Disposición adicional segunda, como advierte el centro directivo⁹. De acuerdo con ello, es de aplicación en el IGIC lo dispuesto en el artículo 3 del citado Reglamento, en el que se regulan las excepciones al deber de expedir y entregar factura contenida en su artículo 2. Conforme al primeramente mencionado, no existe obligación de expedir factura, con carácter general en las operaciones exentas del IVA en virtud de lo establecido en su artículo 20, si bien se precisa que, ello no obstante, sí existe obligación de expedir factura en una serie de operaciones exentas contenidas en el mismo. De acuerdo con la citada Disposición adicional segunda del Reglamento de Facturación, la referencia al artículo 20 de la LIVA debe entenderse realizada, a los efectos que aquí interesan, al artículo 50 de la Ley 4/2012 de 25 de junio, como también se precisa en las resoluciones administrativas aquí comentadas. Por tanto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 del Reglamento de facturación, no existirá obligación de expedir factura por las operaciones exentas previstas en el citado artículo 50, salvo las relacionadas con los servicios médicos y sanitarios –apartados 2º, 3º, 4º, 5º y 15º del artículo 50.Uno-, las relativas a operaciones inmobiliarias –apartados 20º y 22º- y las exenciones técnicas de los apartados 24º y 25º; operaciones exentas todas estas en las que, reiteramos, sí existe obligación de expedir factura.

⁹ Establece la citada disposición: “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.

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.

En el supuesto regulado en el artículo 16.3, párrafo primero, dentro del régimen especial de las agencias de viajes del Impuesto General Indirecto Canario, se podrá hacer constar en factura, a solicitud del destinatario y bajo la denominación «cuotas de IGIC incluidas en el precio», la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 2 y dividir por 100”.

La constatación de la regla general según la cual no existe obligación de expedir factura cuando se trata de operaciones exentas, y de que entre las excepciones a esta regla no se incluyen las operaciones exentas relativas a la prestación de los servicios portuarios, nos lleva a discrepar del criterio administrativo plasmado en las contestaciones a las consultas aquí analizadas. Según dicho criterio las Autoridades Portuarias de la CAC y *Puertos Canarios* tienen la obligación de expedir factura por las operaciones sujetas y exentas que realicen. A nuestro juicio, la respuesta debe ser la contraria: Puesto que las operaciones realizadas por estas entidades, exentas en virtud de lo establecido en el artículo 50.Uno 26º de la Ley 4/2012, no se incluyen en los supuestos de operaciones exentas respecto de los cuales sí se establece la obligación de expedir factura no obstante la exención -con arreglo al artículo 3.1 a) del Reglamento de Facturación- tales operaciones no determinan la obligación de expedir factura. Ciertamente, podría oponerse a esta conclusión un obstáculo, y es que no existe en el artículo 20 de la LIVA un supuesto de exención equivalente al establecido en el artículo 50.Uno 26º de la Ley 4/2012. La respuesta a tal argumento debe ser, a mi juicio, que mientras no se establezca expresamente por la normativa reguladora del IGIC la obligación de expedir factura por las prestaciones de servicios efectuadas por las Autoridades Portuarias y por *Puertos Canarios*, exentas en virtud del artículo 50. Uno 26º de la Ley 4/2012, rige la no a la obligación de expedir factura que con carácter general se establece reglamentariamente respecto de las operaciones exentas.

CONCLUSIONES

Primera. La asimilación establecida en el artículo 41 del TRLPEMM entre el régimen tributario de las Autoridades Portuarias y el propio del Estado permite afirmar que los servicios prestados en el puerto directamente por estas entidades quedan incluidos en el ámbito de no sujeción establecido en el artículo 9. 9º de la LIGIC, siempre que se presten sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Ello es así porque, a diferencia de lo establecido en la normativa del IVA, en aquel no se excluyen de la no sujeción los servicios portuarios. La no sujeción no se extiende a las concesiones y autorizaciones administrativas cuyo objeto es la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos, las cuales quedan sujetas conforme a lo dispuesto en el artículo 9.10º de la LIGIC.

Segunda. En cuanto a la exención prevista en el artículo 50.Uno. 26º de la Ley 4/2012 de 25 de junio, relativa a las exenciones del IGIC en operaciones interiores, el artículo 41 del TRLPEMM opera una asimilación del régimen tributario de las Autoridades Portuarias con el correspondiente al Estado que es similar al establecido en el artículo 35 de la Ley de Puertos de Canarias respecto de *Puertos Canarios*. Ello supone entender que a los efectos de la citada exención, las prestaciones de servicios, y con ella, el otorgamiento de concesiones y autorizaciones administrativas que tienen por objeto la cesión del derecho a utilizar los inmuebles y las instalaciones portuarias, se consideran realizadas por el Estado, y por tanto quedan también exentas de IGIC.

Tercera. Mientras no se establezca expresamente en la normativa reguladora de las obligaciones formales en el IGIC, no existe obligación de expedir factura por las prestaciones de servicios portuarios realizadas por las Autoridades Portuarias de la CAC y de *Puertos Canarios*, que resultan exentas conforme al artículo 50.Uno 26 de la Ley 4/2012, ya que respecto de las mismas opera la regla general de excepción de la obligación de expedir factura establecida en el artículo 3 del Reglamento de facturación.