CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1480 (22/03/2012)

0PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 10.1.9) Ley 20/1991 Art. 10.1.10) Ley 20/1991 Art. 17.Uno Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.a) Ley 20/1991 Art. 28.1 Ley 20/1991 Art. 29.4.2º Ley 20/1991 Art. 34 Ley 20/1991 Art. 37 Ley 20/1991 Art. 40.8 y 9 Ley 20/1991 Art. 25 Ley 19/1994 Art. 1.1 RD. 1758/2007 Art. 8.1 RD. 1758/2007 Art. 11.1.9º RD. 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

La fundación consulta sobre la sujeción al IGIC de prestaciones de servicios consistentes en la gestión económica de investigaciones, el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas, así como la existencia o no de límite en el importe a deducir, y, por último, sobre la aplicación del beneficio fiscal del artículo 25 de la Ley 19/1994 a una ejecución de obra de construcción de un edificio donde ubicar un laboratorio.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- Que no están sujetas al IGIC las prestaciones de servicios consistentes en la gestión económica de la investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) realizadas en Canarias por la Fundación consultante, cuyo destinatario sea una sociedad mercantil con sede de su actividad económica en la Península o, en general, fuera del ámbito espacial de aplicación del Impuesto. En sentido contrario, están sujetas al IGIC las prestaciones de servicios consistentes en la gestión económica de la investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) realizadas en Canarias por la Fundación consultante, cuyo destinatario sea un empresario o profesional establecido en las Islas Canarias.

Segundo.- La Fundación consultante, en su calidad de sujeto pasivo del IGIC, podrá ejercer su derecho a la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de los servicios consistentes en la gestión económica de la investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) tanto para destinatarios, empresarios o profesionales radicados en las Islas Canarias, es decir, cuando se trate de operaciones sujetas y no exentas al Impuesto, como en operaciones cuyo destinatario radique fuera del ámbito de aplicación del Impuesto, es decir, prestaciones de servicio no sujetas al IGIC.

Tercero.- No existe ningún impedimento legal que limite la cuantía de la deducción en

función del importe de las cuotas de IGIC repercutidas por el sujeto pasivo, salvo en el caso en que realice exclusivamente operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización, puesto que dichos empresarios o profesionales no tienen la consideración de sujetos pasivos del IGIC.

Cuarto.-El ejercicio del derecho a la deducción deberá respetar los requisitos propios del régimen general de deducciones establecido en el Capítulo I del Título II del Libro Primero de la Ley 20/1991.

Quinto.- Respecto a las operaciones en las que la consultante sea destinatario, resulten sujetas al IGIC conforme a las reglas de localización que les sean aplicables, y cuyo transmitente del bien o prestador del servicio no esté establecido en las Islas Canarias, será el destinatario de la entrega o de la prestación del servicio, en este caso el consultante, el sujeto pasivo de la operación, al aplicarse el supuesto de inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991.

Formalmente, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo quien entregue el bien o preste el servicio deberá hacer constar en factura que el destinatario de la operación es el sujeto pasivo del Impuesto, tal y como establece el artículo 6.3 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, y abstenerse de repercutir cuota alguna, conteniendo la factura emitida todos los elementos necesarios para que el destinatario pueda cuantificar la base imponible y determinar el tipo impositivo correspondiente a la operación.

La inversión del sujeto pasivo supone para el destinatario de la operación una doble vertiente en el tratamiento fiscal de sus obligaciones y derechos, por un lado nace su obligación de ingreso de la correspondiente cuota tributaria ante la Administración Tributaria Canaria, por otro le posibilita el ejercicio del derecho a la deducción de la cuota soportada en términos equiparables al resto de cuotas deducibles por el sujeto pasivo, y conforme se menciona en el punto segundo anterior.

Sexto.- La Fundación consultante, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades y con domicilio fiscal en las Islas Canarias, podrá acogerse a la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en la ejecución de obra de construcción de un edificio donde ubicar su laboratorio en la medida en que no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas de IGIC por las cuotas que hubiera soportado en dicha ejecución de obra en el caso de no aplicar la exención. Será necesario para cumplir dicho requisito que la prorrata general de deducción aplicable por el sujeto pasivo sea distinta de 100 por 100, es decir, que realice algún tipo de operaciones sin derecho a deducción, circunstancia que podría ocurrir si realiza prestaciones de servicio formativas al personal investigador en las que sea aplicable la exención establecida en el artículo 10.1.10) de la Ley 20/1991.

Aclarar que, en el caso de que la Fundación que realice exclusivamente operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización, al igual que ocurre con el ejercicio del derecho a la deducción, no podrá aplicar la exención del artículo 25 de la Ley 20/1991, puesto que dichos empresarios o profesionales no tienen la consideración de sujetos pasivos del IGIC.

Igualmente podrá aplicar la exención del IGIC a que se refiere el artículo 25 de la Ley 19/1994 en las adquisiciones o importaciones de equipamiento para el nuevo laboratorio, en los mismos términos citados en el apartado anterior, siempre que, individualmente considerados, los bienes importados o adquiridos tengan la consideración de bien de inversión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40, números 8 y 9, de la Ley 20/1991.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

La aplicación de la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 exige también el cumplimiento de los requisitos formales a que se refiere la citada referencia legal.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

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 en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), 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 entidad consultante manifiesta que se trata de una Fundación pública de interés general, sin ánimo de lucro, dirigida a la investigación en biomedicina, de carácter científico, técnico y de servicios, cuyos beneficios revertirán siempre en los fines de la propia Fundación con las salvedades previstas en el artículo 26, apartado "f" de sus Estatutos, cuya fotocopia adjunta.

La entidad tiene personalidad jurídica propia e independiente, y plena capacidad de obrar, pudiendo ser titular de bienes y derechos y ejercitar toda clase de actos y negocios jurídicos, sin más limitaciones que las que se derivan de las Leyes y de sus Estatutos. Los fines que rigen su actuación son los siguientes:

1. Gestionar, coordinar, y asesorar en materia de investigación en el ámbito establecido en el artículo 2 de sus Estatutos.

2. Estimular la colaboración en materia de Investigación entre el Hospital Universitario de Canarias, y la Facultad de Medicina promoviendo la creación de Grupos de Investigación competitivos entre el personal de ambas Instituciones.

3. Promover la Investigación Clínica, Epidemiológica, y Básica en el área de la Biomedicina, poniendo al alcance de los investigadores los medios de la Fundación para el desarrollo de investigaciones de alta calidad.

4. Promover Programas y Proyectos de investigación multidisciplinarios orientados a resolver los problemas sanitarios de la Comunidad Autónoma Canaria.

5. Dotar a los investigadores de una infraestructura general de apoyo a la investigación para el cumplimiento de sus fines.

6. Velar por la ética y los principios deontológicos de la investigación valiéndose de los organismos establecidos por la ley vigente.

7. Difundir el resultado de la tarea investigadora y facilitar su incorporación a la práctica clínica.

8. Realizar un seguimiento que garantice el cumplimiento y la calidad de los compromisos que los investigadores o la Fundación establezcan con las Entidades Públicas o Privadas que financian la investigación.

9. Racionalizar el uso de los medios dispuestos para el cumplimiento de los fines fundacionales y favorecer la colaboración con otros Centros que realicen tareas afines.

10. Racionalizar y ordenar las aportaciones y los gastos necesarios al objeto de la Fundación, y procurarle la mejor administración.

11 Promover la recaudación de los recursos económicos necesarios para el cumplimiento del objeto de la Institución.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

12. Intervenir y tomar parte en todos aquellos ámbitos que, en general, se relacionen con estos objetivos.

13. Relacionar la Investigación Biomédica de nuestro ámbito con la de otras áreas, favoreciendo la participación de equipos de investigación en programas multicéntricos, tanto nacionales, como europeos y del resto del mundo.

14. Promover la formación en investigación entre los profesionales de su ámbito de actuación.

Además, señala en el escrito de consulta que las fuentes principales de ingresos de la fundación son las siguientes:

- La propia facturación a laboratorios situados en la Península, algunos con sedes o delegaciones en Canarias, en Europa y en Estados Unidos. También en contadas ocasiones y no todos los años, facturan a empresas canarias. Merece aclara que la investigación desarrollada por el Hospital Universitario de Canarias (ensayos clínicos, estudios observacionales sin medicamento, estudios post-autorización, etc.) es desarrollada por personal propio HUC en el cual participan empleados de la fundación, es decir, son investigadores del HUC quienes se adscriben a la fundación para la realización de las investigaciones aunque sea la fundación quien luego facture a los laboratorios por el trabajo realizado.

- Subvenciones de organismos oficiales – estatales y autonómicos – para la realización de proyectos de investigación (tanto para la adquisición de capital – bienes de inversión -, como para la contratación de personal, viajes y dietas, servicios exteriores y/o para la compra de material fungible (pipetas, ratones, anticuerpos, etc.).

- Donaciones privadas a líneas de investigación y convenios de colaboración privados y públicos.

El consultante expone las siguientes dudas:

¿Se encuentra la actividad de investigación desarrollada por la Fundación, sujeta y no exenta de IGIC sólo para los clientes-laboratorios que tienen sede o delegación en Canarias?

Entendiendo la consultante que es sujeto pasivo del IGIC ¿son deducibles todas las cuotas de IGIC soportadas en las compras de material fungible (reactivos, material de laboratorio) y/o en las adquisiciones de bienes de inversión? ¿Existe un límite legal a la deducción de dicho IGIC soportado en función del importe de las cuotas de IGIC repercutida?

Siendo la Fundación consultante una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades, con domicilio fiscal en Canarias, y ante la inminente creación de un nuevo establecimiento, como es la construcción de un laboratorio ¿ Podría acogerse a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994), en todas las compras/pagos/ejecuciones de obra que se realicen en la construcción de estas nuevas instalaciones así como a la adquisición de equipamiento para las mismas, en caso de no ser sujetos pasivos del IGIC ?

¿Existe la posibilidad de aplicar el artículo 29 de la Ley 20/1991 al que hace referencia el artículo 25 de la Ley 19/1994, y poder deducir también, a partir del momento en que nazca el derecho a la deducción conforme a lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 20/1991, las cuotas del impuesto devengadas en los supuestos de inversión del sujeto pasivo que se regulan en el apartado 2º del número 1 del artículo 19 y en el artículo 58 ter. 6 de la Ley 20/1991, así como en el supuesto de sustitución a que se refiere el apartado 2 del artículo 25 de al Ley 19/1994?

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4 38071 – Santa Cruz de Tenerife

Si le prestasen servicios profesionales desde la Península, tales como la recogida de datos o elaboración de informes por parte de personas físicas o jurídicas con sede o establecimiento en el mencionado territorio, estarían exentos de IVA y por contra existiría la obligación de autorrepercusión del IGIC por localizarse el servicio en sede del destinatario pero ¿podría deducirse dicho IGIC previamente autorrepercutido o podría deducirse, por el contrario, la totalidad que soportase la Fundación (tanto por la autorrepercusión como por las compras o servicios que se adquieran en Canarias) ?

SEGUNDO.- Este Centro Directivo, en consulta número 1.345, de fecha 10/03/2010, presentada por el mismo consultante, emitió el siguiente criterio vinculante:

"No están sujetas al IGIC las prestaciones de servicios consistentes en la gestión económica de la investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) realizadas en Canarias por la Fundación consultante, cuyo destinatario sea una sociedad mercantil con sede de su actividad económica en la Península. (...)"

Se fundamentaba dicho criterio en aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicio en el IGIC, establecidas en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, y conforme a cuya regla general las prestaciones de servicio cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal se localizan en sede del destinatario, es decir, si el destinatario es una sociedad mercantil radicada en la Península – que era el supuesto planteado – la prestación no estaría sujeta al IGIC.

Plantea ahora el consultante si la actividad de investigación desarrollada por la Fundación se encuentra sujeta y no exenta de IGIC solo para esos clientes-laboratorios que tienen su sede o delegación en Canarias. Pues bien, no puede realizarse una respuesta taxativa en la medida en que el planteamiento puede dar lugar a error interpretativo. En efecto, las reglas de localización, que es la clave de la resolución de la cuestión, se refieren a operaciones concretas y no a actividades en su conjunto, debido a ello, una misma operación puede dar lugar a conclusiones diferentes simplemente, por ejemplo, porque el destinatario radique dentro o fuera del ámbito de aplicación del tributo.

Por tanto, en sentido contrario a la respuesta a consulta tributaria vinculante, debe decirse que están sujetas al IGIC las prestaciones de servicios consistentes en la gestión económica de la investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) realizadas por la Fundación consultante, cuyo destinatario sea una sociedad mercantil con sede de su actividad económica también en las Islas Canarias. Precisar, si acaso, que el destinatario de la prestación de servicios debe ser dicha sede de actividad, puesto que la sociedad mercantil puede que cuente con otros establecimientos permanentes, que también podrían ser destinatarios de la misma.

TERCERO.- A continuación, se le presenta la duda al consultante de si, siendo sujeto pasivo del IGIC, son deducibles las cuotas soportadas en su actividad (compra de material fungible como reactivos o material de laboratorio y/o bienes de inversión). Se plantea también el consultante si existe un límite legal de deducción en función del importe de las cuotas de IGIC repercutidas.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

La respuesta a dichas dudas se encuentra en el artículo 28.1 de la Ley 20/1991, que atribuye el derecho a la deducción a los sujetos pasivos del IGIC en los siguientes términos:

> *"Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley."*

Partiendo de que el sujeto pasivo consultante realiza operaciones sujetas y no exentas del IGIC, tiene a su alcance el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en su actividad, si bien conforme a los requisitos propios del régimen general de deducciones establecido en el Capítulo I del Título II del Libro Primero de la Ley 20/1991.

En concreto, el artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991 condiciona el derecho a la deducción a que las cuotas soportadas (y en su caso la carga impositiva implícita) se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

> *"2º.- Las realizadas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien en Terceros Países que originarían el derecho a deducción si se hubieran efectuado en las Islas Canarias."*

Por tanto, el consultante puede ejercer su derecho a la deducción si las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados se utilizan en la realización de los servicios consistentes en la gestión económica de la investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) efectuados por la Fundación consultante, tanto para destinatarios, empresarios o profesionales radicados en las Islas Canarias, es decir, que se trate de operaciones sujetas y no exentas al Impuesto, como en operaciones cuyo destinatario radique fuera del ámbito de aplicación del Impuesto, es decir, prestaciones de servicio no sujetas al IGIC, dado que de encontrarse sujeta al IGIC, por entenderse realizada en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto, hubieran estado sujetas y no exentas.

No existe ningún impedimento legal que limite la cuantía de la deducción en función del importe de las cuotas de IGIC repercutidas por el sujeto pasivo, pudiendo ocurrir que, si los clientes del consultante, empresarios y profesionales, radican mayoritariamente fuera del ámbito de aplicación del IGIC y, por tanto, gran parte de sus operaciones se localizan fuera de las Islas Canarias, como dicha circunstancia no limita su derecho a la deducción, la cuantía de las deducciones supere el importe de IGIC devengado en sus operaciones interiores.

Ahora bien, es necesario que el consultante realice operaciones sujetas al Impuesto, siendo doctrina de este Centro Directivo que "*No podrán ejercer el derecho a la deducción aquellos empresarios o profesionales que realicen exclusivamente operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización, puesto que no tienen la consideración de sujetos pasivos del IGIC"* (consulta vinculante número 1441, de 30/11/2011) o bien "*Si la entidad radicada en Canarias*

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

exclusivamente realiza la actividad de promoción y ésta actividad se encuentra no sujeta al IGIC, no tendrá obligación de presentar autoliquidaciones periódicas dado que no es sujeto pasivo de este tributo. Consecuencia de no tener la consideración de sujeto pasivo es la imposibilidad de ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas." (consulta vinculante número 985, de 14/06/2005).

Respecto a las operaciones en las que la consultante sea destinatario, resulten sujetas al IGIC conforme a las reglas de localización que les sean aplicables y cuyo transmitente del bien o prestador del servicio no esté establecido en las Islas Canarias, efectivamente será el destinatario del a entrega o de la prestación del servicio, en este caso el consultante, el sujeto pasivo de la operación, al aplicarse el supuesto de inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991. Este precepto dispone lo siguiente:

> *"2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:*
>
> *a) Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio."*

Formalmente, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo quien entregue el bien o preste el servicio deberá hacer constar en la factura que emita que el destinatario de la operación es el sujeto pasivo del Impuesto, tal y como establece el 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 (en adelante, Reglamento de facturación), y abstenerse de repercutir cuota alguna, conteniendo la factura emitida todos los elementos necesarios para que el destinatario pueda cuantificar la base imponible y determinar el tipo impositivo correspondiente a la operación. Debe tenerse en cuenta que conforme a lo dispuesto en la Disposición adicional segunda del citado Reglamento de facturación, las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido que se contienen en el Reglamento deben entenderse realizadas al IGIC.

La inversión del sujeto pasivo supone para el destinatario de la operación una doble vertiente en el tratamiento fiscal de sus obligaciones y derechos, por un lado nace su obligación de ingreso de la correspondiente cuota tributaria ante la Administración Tributaria Canaria (ha desparecido la obligación de autorrepercusión del IGIC a través de la emisión de una factura con determinadas especialidades), y, por otro lado, le posibilita el ejercicio del derecho a la deducción de la cuota soportada en términos equiparables al resto de cuotas soportadas por el sujeto pasivo.

CUARTO.- Otra de las cuestiones plateadas por el consultante se refiere al beneficio fiscal establecido en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994).

Manifiesta el consultante que es un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, con domicilio fiscal en las Islas Canarias, y que va a proceder a la contratación de la ejecución de obra de construcción de un nuevo laboratorio, consultando si por dicha ejecución de obra, así como por

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

la adquisición de equipamiento de la misma, puede acogerse a la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 20/1991.

El citado artículo 25 de la Ley 19/1994 establece un incentivo a la inversión consistente, entre otros, en la exención del IGIC de ciertas entregas e importaciones de bienes de inversión, asimilando a las entregas de bienes de inversión a las ejecuciones de obra que tengan la condición de prestaciones de servicios y que tengan como resultado un bien de inversión para la entidad adquirente.

El Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, desarrolla el citado beneficio fiscal.

La aplicación de la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 20/1991 a que se refiere el consultante requiere el cumplimiento de una serie de requisitos. A continuación se analizan ciertos aspectos que pueden resultar relevantes en relación a su aplicación en el supuesto planteado en el escrito de solicitud de consulta tributaria vinculante:

1º. La exención del IGIC es aplicable a las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias y las que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente (artículo 25.2 de la Ley 19/1994):

El Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, en su artículo 1.1 dispone que pueden acogerse a la exención del IGIC los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, determinados en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.2 de dicho texto refundido, tengan su domicilio fiscal en Canarias o que, no teniendo domicilio fiscal en Canarias, operen en dicho territorio mediante establecimiento permanente, así como las entidades no residentes en territorio español de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuando operen en Canarias mediante establecimiento permanente.

El artículo 7.1.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que serán sujetos pasivos del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles.

La Fundación consultante tiene domicilio fiscal en Canarias y personalidad jurídica propia, por tanto es evidente que se trata de un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, es decir, se puede confirmar que cumple el requisito subjetivo necesario para aplicar la exención.

2º Las entidades citadas en el punto 1º no deberán tener derecho a la deducción total de las cuotas soportadas de IGIC.

El artículo 25 de la Ley 19/1994 define distintos aspectos a tener en cuenta respecto al requisito de la ausencia del derecho a la deducción total por parte del beneficiario de la exención, y entre otros extremos, establece que el porcentaje de deducción provisional a tener en cuenta será el que se aplique en el sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional donde previsiblemente se destine el bien de inversión adquirido o importado, sin perjuicio de lo establecido en el caso de emplear la modalidad de la regla de la prorrata especial.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

Llegados a este punto, no es posible asegurar el cumplimiento del presente requisito. En efecto, las prestaciones de servicio consistentes en la gestión económica de la investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) realizadas en Canarias por la Fundación consultante, que han sido analizadas en la anterior así como en la presente respuesta a consulta tributaria vinculante son operaciones que permiten ejercer el derecho a la deducción por parte del consultante.

En un principio, del examen de los fines que rigen la actuación de la Fundación consultante no es posible alcanzar con rotundidad una conclusión acerca de la deducción de las cuotas soportadas de IGIC, no obstante se menciona entre dichos fines el de "*promover la formación en investigación entre los profesionales de su ámbito de actuación".*

Respecto a la actividad de enseñanza, el artículo 10.1.9) de la Ley 20/19921 declara que se encuentran exentas de IGIC *"las prestaciones de servicio relativas a la educación de la infancia, o de la juventud, a la enseñanza en todos los niveles y grados del sistema educativo, a las escuelas de idiomas y a la formación o al reciclaje profesional realizadas por Centros docentes, así como los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados directamente por los mencionados Centros, con medios propios o ajenos*", siendo requisito necesario que las prestaciones de servicio se realicen por un Centro Docente.

El 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), en relación a la exención del apartado 10.1.9º de la Ley 20/1991, anteriormente transcrito, añade las siguientes precisiones:

Artículo 11.1.9º del Real Decreto 2538/1994 (centros docentes) "*…A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se consideran centros docentes:*

Los comprendidos en el ámbito de aplicación de las Leyes Orgánicas 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria y 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la Educación.

La exención no se extiende a los servicios de alimentación, alojamiento o transporte prestados por otros empresarios a Centros docentes o por su cuenta."

Respecto a la definición de centros docentes, debe entenderse que las referencias que en el artículo 11.1.9º del Real Decreto 2538/1994, se hacen a Ley Orgánica 11/1983 de 25 de agosto, de Reforma Universitaria y a la Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la Educación, deben entenderse hechas a las Leyes Orgánicas 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades y 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (Título IV), con el requisito de que los mencionados centros docentes se encuentren registrados en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Asumiendo en la presente respuesta a consulta tributaria vinculante que la Fundación consultante no tiene el reconocimiento administrativo de centro docente, no le es de aplicación la citada exención del IGIC, sin necesidad de mayor pronunciamiento por parte de este Centro Directivo.

Ahora bien, ha sido criterio reiterado de este Centro Directivo la aplicación de la exención del IGIC a que se refiere el artículo 10.1.10) de la Ley 20/1991 a las actividades de enseñanza, no

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4 38071 – Santa Cruz de Tenerife

impartidas por Centros Docentes, pero que se refieran a materias incluidas en "*los planes de estudios de cualesquiera de los niveles y grados del sistema educativo*", si bien en ningún caso se extiende la exención a los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios que preste el sujeto pasivo

Pues bien, si la actividad de formación en investigación entre los profesionales que se incluye entre los fines de la Fundación da lugar a la realización de prestaciones de servicio de enseñanza de materias incluidas en los planes de estudios de cualesquiera de los niveles y grados del sistema educativo, sería de aplicación la exención a que se refiere el artículo 10.1.10) de la Ley 20/1991, en cuyo caso las cuotas soportadas para la realización de las mismas no tendrían carácter deducible. Ello quiere decir que, en un principio, el sujeto pasivo no tendría derecho a la deducción total de las cuotas soportadas en su actividad, no obstante, no es posible realizar tal afirmación en términos absolutos.

En primer lugar, asumiendo que el sujeto pasivo consultante realiza operaciones de formación exentas en virtud del artículo 10.1.10) de la Ley 20/1991, ello necesariamente no significa que aplica una prorrata distinta al 100 por 100, es decir, que no tiene derecho a la deducción total, en la actividad a la que va a afectar el bien de inversión exento en aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994.

El artículo 34 de la Ley 20/1991 establece el régimen de deducción en actividades diferenciadas en el IGIC. En concreto, en su número 2.a`) establece que se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

"Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

...."

La Clasificación Nacional de Actividades Económicas vigente en la actualidad es la denominada CNAE-2009, aprobada por el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009

El nivel de Grupo en la CNAE-2009 se desglosa en un código de tres dígitos, conteniendo dicha clasificación el Grupo 72.1 Investigación y desarrollo experimental en ciencias naturales y técnicas. También contiene la CNAE-2009 diversos Grupos dedicados a la enseñanza, entre otros el 85.6 Actividades anexas a la educación, y dentro de éste y con el mismo nombre la clase 85.60, en cuyas notas explicativas expresamente se indica que dicha clase no incluye la investigación y el desarrollo experimental en ciencias sociales y humanidades (véase 72.20). Si bien no existe manifestación expresa en las notas explicativas de la CNAE-2009, parece razonable asumir que el Grupo 72.1 incluye tanto prestaciones de servicio de gestión de investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) como formativas que realiza el consultante en su ámbito de actividad de investigación.

En consecuencia, no existiendo Grupos diferentes de la CNAE-2009, al menos respecto a las operaciones analizadas con anterioridad, tampoco existen actividades económicas distintas dentro de la actividad empresarial o profesional del consultante, por lo que en la deducción de las cuotas

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

soportadas en su actividad empresarial o profesional deberá tener en cuenta el cálculo de la prorrata general en los términos establecidos en el artículo 37 de la Ley 20/1991, es decir, se distinguirá entre las operaciones con derecho a la deducción - prestaciones de servicio de gestión de investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) – y operaciones sin derecho a la deducción - prestaciones de servicio formativas al personal investigador en donde sea aplicable la exención establecida en el artículo 10.1.10) de la Ley 20/1991 - entendiéndose que se cumple el requisito consistente en no tener derecho a la deducción total de las cuotas soportadas de IGIC si la correspondiente prorrata general provisional en el momento de la aplicación de la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 19/1994 es distinta del 100 por 100.

3º La exención del IGIC se aplica en la importación o entrega de bienes de inversión (asimilándose a las entregas de bienes de inversión a las ejecuciones de obra que tengan la condición de prestaciones de servicios y que tengan como resultado un bien de inversión para la entidad adquirente), y de ciertos elementos del inmovilizado inmaterial.

El número 3 del artículo 25 de la Ley 19/1994 presenta el siguiente tenor literal:

"*3. A los efectos de lo establecido en este artículo:*

a) Tendrán la consideración de bienes de inversión los elementos patrimoniales del inmovilizado material adquiridos o importados con ocasión de una inversión inicial. Se entiende por inversión inicial aquella que tiene por objeto:

La creación de un establecimiento.

La ampliación de un establecimiento.

La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.

La transformación sustancial en el proceso general de producción de un establecimiento.

(...)

Reglamentariamente se determinarán los términos en que se entienda que se produce la creación o ampliación de un establecimiento y la diversificación y la transformación sustancial de su producción.

Los elementos del inmovilizado material a que se refiere esta letra a) deberán, además, tener la consideración de bienes de inversión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40, números 8 y 9, de la Ley 20/1991."

Como ya se ha mencionado, el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 precisa el concepto de inversión inicial, en concreto el artículo 8.1 establece lo siguiente:

"Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la creación de un establecimiento cuando determine su puesta en funcionamiento por primera vez para el desarrollo de una actividad económica.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

En particular, tendrá la consideración de creación de un establecimiento la entrega o adquisición de una edificación para su demolición y promoción de una nueva por parte del adquirente para su puesta en funcionamiento en desarrollo de una actividad económica."

En el supuesto planteado por el consultante, consistente en una ejecución de obra de un edificio en donde situar un laboratorio, perfectamente puede asumirse que la construcción de nuevos edificios para destinarlos a la investigación tiene la consideración de inversión inicial en los términos establecidos en el artículo 25.3.a) de la Ley 19/1994, por tanto en la ejecución de obra podría aplicarse, desde dicho punto de vista, el beneficio fiscal aludido.

En cuanto al resto del equipamiento adquirido o importado para el nuevo laboratorio, no es posible realizar ninguna afirmación categórica, simplemente, y siguiendo la argumentación expuesta para la ejecución de obra de la edificación del laboratorio, será posible aplicar la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 si dicho equipamiento, individualmente considerado, tienen la consideración de bien de inversión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40, números 8 y 9, de la Ley 20/1991, cuyo tenor literal es el siguiente:

"8. A los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

9. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1.º Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

2.º Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

3.º Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

4.º Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

5.º Los bienes excluidos del derecho a la deducción conforme dispone el número 1 del artículo 30 de esta Ley.

6.º Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas."

QUINTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este Centro Directivo:

Primero.- Que no están sujetas al IGIC las prestaciones de servicios consistentes en la gestión económica de la investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) realizadas en Canarias por la Fundación consultante, cuyo destinatario sea una sociedad mercantil con sede de su actividad económica en la Península o, en general, fuera del ámbito espacial de aplicación del Impuesto. En sentido contrario, están sujetas al IGIC las prestaciones de servicios consistentes en la gestión económica de la investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) realizadas en Canarias por la Fundación consultante, cuyo destinatario sea un empresario o profesional establecido en las Islas Canarias.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

Segundo.- La Fundación consultante, en su calidad de sujeto pasivo del IGIC, podrá ejercer su derecho a la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de los servicios consistentes en la gestión económica de la investigación (ensayos clínicos, estudios observacionales y demás) tanto para destinatarios, empresarios o profesionales radicados en las Islas Canarias, es decir, cuando se trate de operaciones sujetas y no exentas al Impuesto, como en operaciones cuyo destinatario radique fuera del ámbito de aplicación del Impuesto, es decir, prestaciones de servicio no sujetas al IGIC.

Tercero.- No existe ningún impedimento legal que limite la cuantía de la deducción en función del importe de las cuotas de IGIC repercutidas por el sujeto pasivo, salvo en el caso en que realice exclusivamente operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización, puesto que dichos empresarios o profesionales no tienen la consideración de sujetos pasivos del IGIC.

Cuarto.-El ejercicio del derecho a la deducción deberá respetar los requisitos propios del régimen general de deducciones establecido en el Capítulo I del Título II del Libro Primero de la Ley 20/1991.

Quinto.- Respecto a las operaciones en las que la consultante sea destinatario, resulten sujetas al IGIC conforme a las reglas de localización que les sean aplicables, y cuyo transmitente del bien o prestador del servicio no esté establecido en las Islas Canarias, será el destinatario de la entrega o de la prestación del servicio, en este caso el consultante, el sujeto pasivo de la operación, al aplicarse el supuesto de inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991.

Formalmente, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo quien entregue el bien o preste el servicio deberá hacer constar en factura que el destinatario de la operación es el sujeto pasivo del Impuesto, tal y como establece el artículo 6.3 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, y abstenerse de repercutir cuota alguna, conteniendo la factura emitida todos los elementos necesarios para que el destinatario pueda cuantificar la base imponible y determinar el tipo impositivo correspondiente a la operación.

La inversión del sujeto pasivo supone para el destinatario de la operación una doble vertiente en el tratamiento fiscal de sus obligaciones y derechos, por un lado nace su obligación de ingreso de la correspondiente cuota tributaria ante la Administración Tributaria Canaria, por otro le posibilita el ejercicio del derecho a la deducción de la cuota soportada en términos equiparables al resto de cuotas deducibles por el sujeto pasivo, y conforme se menciona en el punto segundo anterior.

Sexto.- La Fundación consultante, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades y con domicilio fiscal en las Islas Canarias, podrá acogerse a la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en la ejecución de obra de construcción de un edificio donde ubicar su laboratorio en la medida en que no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas de IGIC por las cuotas que hubiera soportado en dicha ejecución de obra en el caso de no aplicar la exención. Será necesario para cumplir dicho requisito que la prorrata general de deducción aplicable por el sujeto pasivo sea distinta de 100 por 100, es decir, que realice algún tipo de operaciones sin derecho a deducción, circunstancia que podría ocurrir si realiza prestaciones de servicio formativas al personal investigador en las que sea aplicable la exención establecida en el artículo 10.1.10) de la Ley 20/1991.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

Aclarar que, en el caso de que la Fundación que realice exclusivamente operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización, al igual que ocurre con el ejercicio del derecho a la deducción, no podrá aplicar la exención del artículo 25 de la Ley 20/1991, puesto que dichos empresarios o profesionales no tienen la consideración de sujetos pasivos del IGIC.

Igualmente podrá aplicar la exención del IGIC a que se refiere el artículo 25 de la Ley 19/1994 en las adquisiciones o importaciones de equipamiento para el nuevo laboratorio, en los mismos términos citados en el apartado anterior, siempre que, individualmente considerados, los bienes importados o adquiridos tengan la consideración de bien de inversión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40, números 8 y 9, de la Ley 20/1991.

La aplicación de la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 exige también el cumplimiento de los requisitos formales a que se refiere la citada referencia legal.

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, 22 de marzo de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife