Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE NIF	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 5.1 Ley 20/1991 Art. 6.2.1º Ley 20/1991 Art. 7.2.15º Ley 20/1991 Art. 10.1.9), 10) y 27) y 10.3 Ley 20/1991 Art. 17.Dos Ley 20/1991 Art. 27.1.1º.c) y f) y 27.1.4º Ley 20/1991 Art. 40.8 y 9 Ley 20/1991 Art. 25.1 Ley 19/1994 Art. 1 Reglamento Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

La Cámara de Comercio consultante manifiesta que está llevando a cabo la promoción de una edificación en la Zona de Servicios del Puerto de Arrecife, en el que desarrollará actividades y servicios de interés general para el empresariado insular, para lo cual será necesaria la contratación de las empresas encargadas de la ejecución de obra y suministro del equipamiento.

Entre las actividades que desarrolla la Cámara, para el cumplimiento de sus fines, se encuentran las que a continuación se señalan:

- Organización de actividades formativas de distintas materias y grados
- Expedición de certificados "de origen", siendo la finalidad de estos certificados que se expiden, la de corroborar que determinada mercancía que va a ser objeto de exportación fuera del territorio de aplicación del IGIC ha sido producido íntegramente en Canarias.
- Comercialización de soluciones informáticas, publicaciones y bases de datos.
- Prestación de diversos servicios de intermediación, principalmente en la organización de eventos relacionados con el acercamiento de empresas y profesionales a distintos mercados y productos.

Conforme a lo manifestado, se consulta si, respecto a la promoción de la edificación, y en función del carácter de Corporación de Derecho Público y los fines a que será destinada la construcción proyectada, puede acogerse a la exención o aplicación del tipo cero del IGIC que debieran repercutir los distintos agentes intervinientes en el proceso productivo.

Respecto a las actividades desarrolladas por la Cámara, se consulta por la sujeción al IGIC y, en su caso, exención o tipos impositivos aplicables.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

A la vista de estos razonamientos, es criterio vinculante de la Dirección General de Tributos que:

Primero. En la sujeción y, en su caso, exención o tipos impositivos aplicables a las distintas operaciones realizadas se atenderá a los siguientes criterios:

- Organización de actividades formativas de distintas materias y grados

Se encuentran exentas de IGIC la realización de actividades formativas correspondiente a la enseñanza de materias incluidas en los planes de estudios de cualesquiera de los niveles y grados del sistema educativo. Si las materias no se encuentran incluidas en los planes de estudio citados, se aplicará el tipo general del IGIC del 5 por 100.

– Expedición de certificados "de origen

Por la emisión de dichos certificados "de origen" las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación realizan una prestación de servicios mediante prestación patrimonial de carácter público no sujeta al IGIC.

– Comercialización de soluciones informáticas.

Si la actividad comercialización de soluciones informáticas consiste en la entrega de productos informáticos efectuados en cualquier soporte material, habrá que distinguir si se trata de productos normalizados, en cuyo caso la operación se calificará como entrega de bienes en el IGIC, o bien de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que hayan sido objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario, en cuyo caso se tratará de prestaciones de servicio.

Si la comercialización de soluciones informáticas se realiza por vía electrónica, en los términos definidos en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, y por tanto sin la existencia de suministro de soporte material alguno por parte del proveedor, en todo caso se calificará la operación como prestación de servicios.

En todo caso, el tipo impositivo aplicable al suministro de programas, ya se trate de entregas de productos informáticos normalizados, de prestaciones de servicio de suministro de productos informáticos no normalizados o suministro de programas informáticos por vía electrónica, el tipo impositivo aplicable del IGIC es el general del 5 por 100.

– Comercialización de publicaciones.

Si la comercialización de publicaciones a que se refiere la Cámara consultante consiste en la entrega onerosa de libros, revistas u otras publicaciones, en dicha entrega de bienes se aplicará el tipo cero del IGIC si se trata de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 27.1.1º c) de la Ley 20/1991 En caso contrario, se aplicará el tipo general del 5 por 100.

– Comercialización de bases de datos.

La comercialización de bases de datos, distintas de las publicaciones del apartado anterior, que consistan en el suministro de datos a los clientes conforme a las necesidades de los mismos, y con independencia del soporte material en que se realicen o la ausencia del mismo, tienen la consideración de prestaciones de servicio en el IGIC, incluidas aquellas que consistan en la puesta a disposición de bases de datos por vía electrónica. En consecuencia, el tipo aplicable a dichas prestaciones de servicios es el tipo general del IGIC del 5 por 100.

– Prestación de diversos servicios de intermediación, principalmente en la organización de eventos relacionados con el acercamiento de empresas y profesionales a distintos mercados y productos.

Si la Cámara consultante actúa en nombre propio, a efectos del IGIC se entenderá que presta a sus clientes el servicio de organización de eventos, con independencia de que dicho servicio a su vez, le sea prestado por terceros. Si por el contrario, actúa en nombre ajeno, se entenderá que se trata de una prestación de servicios de comisión, distinta de la existente entre el comitente y su cliente. Cualquiera que sea el supuesto, será de aplicación el tipo general del 5 por 100 del IGIC, si bien evidentemente las bases imponibles serán diferentes.

Segundo. Sin perjuicio de lo mencionado en el punto anterior, no se encuentran sujetas al IGIC las operaciones realizadas por la Cámara en el ejercicio de sus funciones que se remuneren exclusivamente con cargo al recurso cameral permanente al tratarse de una prestación patrimonial de carácter público.

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

Igualmente, en el supuestos en que la Cámara consultante realice entregas de bienes, deberá aplicar la exención del IGIC correspondiente a las entregas de bienes realizadas por comerciantes minoristas en el ejercicio de su actividad de cumplir los requisitos en el caso de concurrir los requisitos previstos en el artículo 10.3 de la Ley 20/1991 para recibir tal consideración.

Tercero.- No es de aplicación el tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en la ejecución de obra, directamente formalizada entre la Cámara consultante y el contratista, consistente en la construcción de un edificio para el desarrollo de actividades y servicios de interés general para el empresariado insular, por no tener la naturaleza de edificio de carácter demanial.

Cuarto. Es de aplicación la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en la ejecución de obra completa y única de una edificio para el desarrollo de actividades y servicios de interés general para el empresariado insular, al tratarse dicho edificio de un bien de inversión consistente en un elemento del inmovilizado material adquirido con ocasión de una inversión inicial, ser el promotor – la Cámara consultante – un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades sin derecho a la deducción total de las cuotas soportadas en su actividad, y supuesto el cumplimiento del resto de los requisitos exigibles para la aplicación del beneficio fiscal.

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, con NIF, actuando en nombre y representación de la, con NIF, y con domicilio a efectos de notificaciones en calle, 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 Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación (en adelante, la Cámara) consultante manifiesta que está llevando a cabo la promoción de una edificación en la Zona de Servicios del Puerto de Arrecife, en el que desarrollará actividades y servicios de interés general para el empresariado insular, para lo cual será necesaria la contratación de las empresas encargadas de la ejecución de obra y suministro del equipamiento.

Entre las actividades que desarrolla la Cámara, para el cumplimiento de sus fines, se encuentran las que a continuación se señalan:

- Organización de actividades formativas de distintas materias y grados
- Expedición de certificados "de origen", siendo la finalidad de estos certificados que se expiden, la de corroborar que determinada mercancía que va a ser objeto de exportación fuera del territorio de aplicación del IGIC ha sido producido íntegramente en Canarias.
- Comercialización de soluciones informáticas, publicaciones y bases de datos.
- Prestación de diversos servicios de intermediación, principalmente en la organización de eventos relacionados con el acercamiento de empresas y profesionales a distintos mercados y productos.

Conforme a lo manifestado, se consulta si, respecto a la promoción de la edificación, y en función del carácter de Corporación de Derecho Público y los fines a que será destinada la construcción proyectada, puede acogerse a la exención o aplicación del tipo cero del IGIC que debieran repercutir los distintos agentes intervinientes en el proceso productivo.

Respecto a las actividades desarrolladas por la Cámara, se consulta por la sujeción al IGIC y, en su caso, exención o tipos impositivos aplicables.

SEGUNDO.- El consultante plantea dos cuestiones, en primer lugar, la posibilidad de acogerse a algún beneficio fiscal en una ejecución de obra de construcción de una edificación, ya sea una exención o el tipo cero del IGIC, y en segundo lugar, sujeción, exención o tipo impositivo del IGIC que corresponde a las operaciones realizadas en el ejercicio de su actividad. Para procurar una mejor estructuración de la presente respuesta a consulta tributaria vinculante se analizará en primer lugar la segunda de las cuestiones planteadas, es decir, el régimen tributario en el IGIC que corresponde a las distintas operaciones que realiza en el cumplimiento de los fines que le corresponden.

El artículo 4.1 de la Ley 20/1991 establece la sujeción al IGIC de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (artículo 5.1 de la Ley 20/1991) y, por último, a

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

los efectos del IGIC se reputarán empresarios o profesionales a quienes realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales y, en el caso de las sociedades mercantiles, a éstas salvo prueba en contrario.

Estos preceptos son de aplicación general, y en consecuencia, al concurrir en la Cámara consultante, la constituyen en sujeto pasivo del IGIC por realizar operaciones sujetas al Impuesto. Sin perjuicio de la anterior afirmación, varias son las peculiaridades que deben tenerse en cuenta respecto a parte de la actividad que realiza. En concreto, el artículo 9 de la Ley 20/1991 realiza una delimitación negativa de la sujeción al Impuesto enumerando una serie de supuestos que no implican la existencia del hecho imponible, en especial el número 9º establece la no sujeción de 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".

Procede a continuación realizar una breve exposición de los elementos esenciales inherentes a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación. Se trata de corporaciones de Derecho Público en las que, para el cumplimiento de sus fines, gozan de personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, pudiendo ejercer competencias propias que impliquen el uso de potestades públicas así como delegadas por otros entes administrativos (artículo 2, números 1 y 2, de la Ley 18/2003, de 11 de abril, de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de Canarias, en adelante Ley 18/2003). Entre otras funciones, les corresponde el ejercicio obligatorio de ciertas competencias de carácter público – administrativo, enumerando el artículo 3.2 de la citada Ley 18/2003 y una serie de actividades propias de las Cámaras.

Asentado que se trata de entes públicos, como corporaciones de Derecho Público definidas por Ley, las entregas de bienes y prestaciones de servicio que realicen sin contraprestación o mediante prestación patrimonial de carácter público no se encuentran sujetas al IGIC. En sentido contrario, cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicio sean remuneradas, sin que dicha remuneración tenga la consideración de prestación patrimonial de carácter público, las operaciones estarán sujetas al Impuesto.

Entre las actividades que enuncia la Cámara de comercio consultante se encuentran las siguientes:

- Organización de actividades formativas de distintas materias y grados
- Expedición de certificados "de origen", siendo la finalidad de estos certificados que se expiden, la de corroborar que determinada mercancía que va a ser objeto de exportación fuera del territorio de aplicación del IGIC ha sido producido íntegramente en Canarias.
- Comercialización de soluciones informáticas, publicaciones y bases de datos.
- Prestación de diversos servicios de intermediación, principalmente en la organización de eventos relacionados con el acercamiento de empresas y profesionales a distintos mercados y productos.

Tanto las actividades formativas, como las comerciales y de intermediación que realiza la Cámara consultante, asumiendo que se trata de operaciones de carácter oneroso, parece claro concluir que se trata de operaciones sujetas al Impuesto, cuestión distinta es la expedición de certificados de "origen", que se analizará más adelante. Ahora bien, entre los recursos propios de la Cámaras de Comercio se encuentra el denominado recurso cameral permanente (y un recargo sobre el mismo) destinado, entre otros, al cumplimiento de las finalidades propias de éstos

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

(artículos 26.1., letras a) y b), y 29.1 de la Ley 18/2003). El recurso cameral permanente tiene la naturaleza de una exacción parafiscal, es decir, participa de la naturaleza de los tributos (Disposición adicional primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), por tanto, se trata de una prestación patrimonial de carácter público y las operaciones realizadas por la Cámara en el ejercicio de sus funciones que se remuneren con cargo a las mismas no se encuentran sujetas al IGIC.

Respecto a la emisión de certificados "de origen", se trata de una de las funciones legalmente reconocidas a las Cámaras (artículo 3.2.l) de la Ley 18/2003), y que se ejercen obligatoriamente en cumplimiento de las competencias de carácter público administrativo que les corresponden, por lo que responden al concepto de tasa a que se refiere el artículo 6 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos y 2.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como por el artículo 4 del Decreto Legislativo 1/1994, de 29 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias. En consecuencia, por la emisión de dichos certificados "de origen" las Cámaras realizan una prestación de servicios mediante prestación patrimonial de carácter público no sujeta al IGIC.

Ya se ha mencionado con anterioridad que si las operaciones realizadas por la consultante se remuneran con cargo al recurso cameral permanente no se encuentran sujetas al IGIC. Toca ahora analizar la circunstancia contraria, es decir, el supuesto en que la contraprestación de las siguientes operaciones no tiene la naturaleza de prestación patrimonial de carácter público y, en consecuencia, se trataría de operaciones sujetas al IGIC:

- Organización de actividades formativas de distintas materias y grados
- Comercialización de soluciones informáticas, publicaciones y bases de datos.
- Prestación de diversos servicios de intermediación, principalmente en la organización de eventos relacionados con el acercamiento de empresas y profesionales a distintos mercados y productos.

Antes de analizar separadamente las actividades citadas, deben puntualizarse diversos aspectos que les afectan en común. En primer lugar, el artículo 10.1.31 de la Ley 20/1991 establece la exención de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias. Esta exención del IGIC es de aplicación exclusivamente a los entes públicos territoriales enumerados expresamente en la Ley, siendo criterio reiterado de esta Dirección General de Tributos que el mismo no alcanza, entre otros, a aquellos sujetos pasivos que resulten ser entes públicos institucionales, tal y como resulta ser la naturaleza del consultante.

Igualmente, en aquellas actividades en las que la Cámara consultante efectúe entregas de bienes sujetas al Impuesto, se aplicará la exención del IGIC correspondiente a las entregas de bienes realizadas por comerciantes minoristas en el ejercicio de su actividad (artículo 10.1.27) de la Ley 20/1991) en el caso de concurrir los requisitos previstos en el artículo 10.3 de la Ley 20/1991 para recibir tal consideración.

Sin perjuicio de lo mencionado en el apartado anterior, el artículo 10.1.9) de la Ley 20/1991 establece la exención del IGIC de "*las prestaciones de servicios 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"*

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

añadiendo el apartado 10 del mismo artículo que también se encuentran exentas "*las clases a título particular sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualesquiera de los niveles y grados del sistema educativo, impartidas fuera de los centros docentes y con independencia de los mismos."* Si bien el consultante no puede beneficiarse de la exención establecida en el apartado 9) anteriormente citado al no tener el reconocimiento administrativo como centro docente, si puede aplicar la exención del IGIC correspondiente a la enseñanza de materias incluidas en los planes de estudios de cualesquiera de los niveles y grados del sistema educativo, si realmente tal circunstancia se produce en las actividades formativas que imparte.

Por último, respecto a las actividades consistentes en la comercialización de soluciones informáticas, publicaciones y bases de datos y prestación de diversos servicios de intermediación, principalmente en la organización de eventos relacionados con el acercamiento de empresas y profesionales a distintos mercados y productos, esta escueta enumeración de actividades no aporta la información suficiente para que esta Dirección General de Tributos pueda responder con la debida concreción, siendo únicamente posible apostillar diversas posibilidades de tributación de las citadas actividades:

- Comercialización de soluciones informáticas:

Para comenzar, ha de señalarse que el artículo 6.2.1º de la Ley 20/1991 establece:

«En particular se consideran entregas de bienes:

(...)

1º El suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material.

A estos efectos, se considerarán como productos informáticos normalizados aquéllos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario».

Por su parte, el artículo 7.2.16º de la Ley 20/1991 precisa:

«*En particular, se consideran prestaciones de servicios:*

(...)

16º.- El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte.

En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que hayan sido objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario».

Por último, el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 define los "*Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:*

...

c) El suministro de programas y su actualización.

..."

En resumen, si la actividad comercialización de soluciones informáticas consiste en la entrega de productos informáticos efectuados en cualquier soporte material, habrá que distinguir si se trata de productos normalizados, en cuyo caso la operación se calificará como entrega de bienes en el IGIC, o bien de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su

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

destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que hayan sido objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario, en cuyo caso se tratará de prestaciones de servicio.

Si la comercialización de soluciones informáticas se realiza por vía electrónica, en los términos definidos en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, y por tanto sin la existencia de suministro de soporte material alguno por parte del proveedor, en todo caso se calificará la operación como prestación de servicios.

En todo caso, el tipo impositivo aplicable al suministro de programas, ya se trate de entregas de productos informáticos normalizados, de prestaciones de servicio de suministro de productos informáticos no normalizados o suministro de programas informáticos por vía electrónica, el tipo impositivo aplicable del IGIC es el general del 5 por 100.

- Comercialización de publicaciones:

El Real Diccionario de la Lengua Española, en su vigésimo segunda edición, define la palabra publicación como "*Escrito impreso, como un libro, una revista, un periódico, etc., que ha sido publicado.*" A la vista de tal definición, si la comercialización de publicaciones a que se refiere la Cámara consultante consiste en la entrega onerosa de libros, revistas u otras publicaciones, en dicha entrega de bienes se aplicará el tipo cero del IGIC si se trata de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 27.1.1º c) de la Ley 20/1991, es decir, "… *entregas de libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único.*

A estos efectos tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocassettes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares, cuyo coste de adquisición no supere el 50 por ciento del precio unitario de venta al público.

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad, cuando más del 75 por ciento de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto.

Se considerarán comprendidos en esta letra los álbumes, partituras, mapas, cuadernos de dibujo y los objetos que, por sus características, sólo puedan utilizarse como material escolar, excepto los artículos y aparatos electrónicos."

En caso contrario, se aplicará el tipo general a que se refiere el artículo 27.1.4º de la Ley 20/1991, que señala lo siguiente:

"1. Sin perjuicio de lo dispuesto en la Disposición Adicional Octava dos de la presente Ley, en el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos impositivos: (...)

4º Un tipo general aplicable a los bienes y servicios que no se encuentren sometidos ni al tipo cero, ni al reducido, ni a los incrementados y cuyo importe estará comprendido entre el 3 y el 6 por 100, ambos inclusive."

La Disposición Adicional Décima Octava.Uno.3 de la Ley 20/1991 expresa que:

"Uno. Los tipos del Impuesto General Indirecto Canario quedan fijados en la siguiente forma: (...)

3. El tipo general será del 5 por 100."

Si la comercialización se realiza por vía electrónica, cuya definición se reprodujo con anterioridad, y entre cuyos supuestos también se particulariza " … *d) El suministro de imágenes,*

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

texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.", en todo caso se tratará de una prestación de servicios y se aplicará el tipo general del 5 por 100 del IGIC.

- Comercialización de bases de datos:

A falta de mayor precisión, la comercialización de bases de datos, distintos de las publicaciones del apartado anterior, que consistan en el suministro de datos a los clientes conforme a las necesidades de los mismos, y con independencia del soporte material en que se realicen o la ausencia del mismo, tienen la consideración de prestaciones de servicio en el IGIC, incluidas aquellas que consistan en la puesta a disposición de bases de datos por vía electrónica. En consecuencia, el tipo aplicable a dichas prestaciones de servicios es el tipo general del IGIC del 5 por 100.

– Prestación de diversos servicios de intermediación, principalmente en la organización de eventos relacionados con el acercamiento de empresas y profesionales a distintos mercados y productos.

Tampoco en esta ocasión el consultante aclara si su actuación es en nombre propio o ajeno, cuestión especialmente relevante en este tipo de operaciones, a tal efecto, el artículo 7.2.15º de la Ley 20/1991 establece lo siguiente:

"2.- En particular, se consideran prestaciones de servicio:

15º.- Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicio se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios."

En aplicación de lo dispuesto en el artículo citado con anterioridad, si la Cámara consultante actúa en nombre propio, a efectos del IGIC se entenderá que presta a sus clientes el servicio de organización de eventos, con independencia de que dicho servicio a su vez, le sea prestado por terceros. Si por el contrario, si actúa en nombre ajeno, se entenderá que se trata de una prestación de servicios de comisión, distinta de la existente entre el comitente y su cliente. Cualquiera que sea el supuesto, será de aplicación el tipo general del 5 por 100 del IGIC, si bien evidentemente las bases imponibles serán diferentes.

Por último, en las afirmaciones contenidas en la presente respuesta a consulta tributaria vinculante respecto a la sujeción y tipos impositivos correspondientes a las distintas operaciones, exclusivamente para evitar extender en demasía el contenido del presente escrito, no se ha tenido en cuenta la sujeción al IGIC desde el punto de vista espacial al no ser la misma objeto de consulta, puesto que no se han analizado las reglas de localización de entregas de bienes y prestaciones de servicio establecidas en los artículos 16 y 17, respectivamente, de la Ley 20/1991, circunstancia que si debe ser apreciada por el consultante.

TERCERO.- Debe ahora analizarse la segunda cuestión planteada, es decir, si respecto a la promoción de la edificación que realiza la Cámara consultante, y en función del carácter de Corporación de Derecho Público y los fines a que será destinada la construcción proyectada, puede acogerse a la exención o aplicación del tipo cero del IGIC.

Respecto a la aplicación del tipo cero del IGIC, en un principio la única posibilidad plausible es la aplicación del tipo impositivo cero a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 destinado a las ejecuciones de obra de equipamiento comunitario, cuyo tenor literal es el siguiente:

"f) Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la

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

construcción y rehabilitación de las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial, así como la construcción o rehabilitación de obras de equipamiento comunitario.

Se entenderá por equipamiento comunitario aquél que consiste en:

- Los edificios de carácter demanial.

- Las infraestructuras públicas de agua, telecomunicación, ferroviarias, energía eléctrica, alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas.

La consideración como equipamiento comunitario de las infraestructuras públicas ferroviarias comprenderá tanto aquellas en las que la Administración competente sea quien las promueva directamente, como cuando la misma actúe de manera indirecta a través de otra entidad que, no teniendo la consideración de Administración pública, sea quien ostente, mediante cualquier título administrativo habilitante concedido por parte de la Administración pública, la capacidad necesaria para contratar la realización de dichas infraestructuras.

No se incluyen, en ningún caso, las obras de conservación, mantenimiento, reformas, rehabilitación, ampliación o mejora de dichas infraestructuras.

- Las potabilizadoras, desalinizadoras y depuradoras de titularidad pública."

Esta Dirección General de Tributos ha sistematizado, fruto de una abundante doctrina relativa a dicha materia, los requisitos necesarios para la aplicación del citado tipo impositivo cero. Asumiendo que la Cámara consultante es la promotora directa de la ejecución de obra de construcción del edificio objeto de consulta, la cuestión relevante será determinar si dicho edificio es susceptible de ser calificado como equipamiento comunitario en el IGIC, para lo cual sólo será necesario cuestionar si el mismo puede categorizarse como demanial. A la vista de que la respuesta a esta última cuestión es negativa, no puede entonces entenderse como equipamiento comunitario el edificio en cuestión. Esta Dirección General de Tributos, en diversas respuestas a consultas tributarias vinculantes, ha manifestado que determinar el carácter demanial de los bienes del patrimonio de los entes públicos consultantes no corresponde a las atribuciones propias de este Centro Directivo, sin perjuicio de definir que se trata de bienes que deben reunir los requisitos de titularidad (pertenecer a una Administración pública), afectación (a un uso o servicio público) y régimen jurídico especial (inalienabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad), por lo que las respuestas a consultas tributarias vinculantes emitidas se limitan a considerar dicha cuestión resuelta en la medida en que será la Administración pública promotora la que deberá proceder al reconocimiento del edificio resultante de la ejecución de obra como demanial en el correspondiente inventario de bienes, y ello por imperativo legal.

No obstante, en el presente supuesto la cuestión es más simple, sencillamente, si bien el promotor de la ejecución de obra es una corporación de Derecho Público, su régimen patrimonial se rige por el Derecho Privado, tal y como establece el artículo 2.4 de la Ley 18/2003, por lo que no tiene sentido plantearse la titularidad de bienes de naturaleza demanial.

Descartada la aplicación del tipo cero del IGIC al no tratarse de una ejecución de obra de equipamiento comunitario, debe plantearse si es aplicable el incentivo a la inversión previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

"...

2. Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias y las que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente, que no tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas del Impuesto General Indirecto Canario, están exentas de este Impuesto:

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

a) En las entregas e importaciones de bienes de inversión, cuando las citadas entidades sean adquirentes o importadoras de tales bienes.

b) En las prestaciones de servicios de cesión de elementos del inmovilizado inmaterial, a que se refiere la letra b) del apartado 3 de este artículo, cuando las citadas entidades actúen como cesionarias. En este caso, la exención se limitará al cincuenta por ciento de su valor, salvo que se trate de cesionarios que cumplan las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Se entiende que la entidad adquirente, importadora o cesionaria no tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año de realización de la entrega o importación del bien de inversión o de la prestación de servicios de cesión de elementos del inmovilizado inmaterial es inferior al cien por cien, incluso en el supuesto de pagos anticipados.

A los efectos de este apartado, se asimilan a entregas de bienes de inversión 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.

Los sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario que entreguen los bienes de inversión o presten el servicio de cesión de elementos del inmovilizado inmaterial, exentos por aplicación de lo dispuesto en este apartado, tendrán derecho a deducir las cuotas del Impuesto soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de tales entregas de bienes o prestaciones de servicios, salvo que a dicha entrega o prestación de servicios le sea de aplicación otra exención del Impuesto que no genere derecho a deducir.

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.

En el caso de la adquisición de suelo, edificado o no, adicionalmente será necesario que el mismo no se haya beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo y se afecte:

A la promoción de viviendas protegidas, cuando proceda esta calificación de acuerdo con lo previsto en el Decreto 27/2006, de 7 de marzo, por el que se regulan las actuaciones del Plan de Vivienda de Canarias, destinadas al arrendamiento por la entidad promotora.

Al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

A las zonas comerciales, y a las actividades turísticas reguladas en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 27.1.1.º, f) de la Ley 20/1991, de un establecimiento turístico, situadas ambas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos

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

en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril.

A efectos del Impuesto General Indirecto Canario, la base imponible correspondiente a la entrega de suelo se determinará prorrateando la contraprestación entre el valor catastral del suelo y de la construcción, siempre y cuando en el municipio donde radique el mismo haya sido revisado el valor catastral. En caso contrario, la base imponible se determinará en proporción al valor de mercado del suelo.

A efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la determinación de la base imponible correspondiente a la transmisión de suelo, el valor real se prorrateará entre el valor catastral del suelo y la construcción, siempre y cuando en el municipio donde radique el mismo haya sido revisado el valor catastral.

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.

b) Tratándose de elementos del inmovilizado inmaterial, la exención será aplicable en relación con la adquisición del derecho de uso de propiedad industrial o intelectual, de conocimientos no patentados, en los términos que reglamentariamente se determinen, y con las concesiones administrativas que, adicionalmente, deberán reunir los requisitos siguientes:

Ser utilizados exclusivamente en el establecimiento que reúna las condiciones indicadas en la letra a) anterior. Únicamente se entenderá que se produce tal utilización en este establecimiento cuando los citados elementos se destinen directa y exclusivamente a la realización de operaciones que se entiendan efectuadas en las Islas Canarias conforme a las reglas de localización del Impuesto General Indirecto Canario.

Ser amortizables.

Ser adquirido a terceros en condiciones de mercado. En el caso de las concesiones administrativas se entenderá que son adquiridas en condiciones de mercado cuando sean objeto de un procedimiento de concurrencia competitiva.

Figurar en el activo de la empresa.

4. Sin perjuicio de los requisitos establecidos en los apartados anteriores, las exenciones reguladas en este artículo están sometidas al cumplimiento de las siguientes condiciones:

a) Los bienes de inversión deben ser nuevos, salvo que el adquirente o importador cumpla las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso los bienes de inversión podrán ser usados, siempre que estos no se hubieran beneficiado anteriormente de las exenciones previstas en este artículo. El requisito de bien de inversión nuevo no será de aplicación en relación con el suelo.

b) En el caso de la constitución de sociedades y de la ampliación de capital, la adquisición o la importación debe producirse en un plazo de tres meses a contar desde la fecha del otorgamiento de la correspondiente escritura pública y destinarse a la adquisición o importación de bienes de inversión o a la adquisición o cesión de elementos del inmovilizado inmaterial.

c) Los bienes de inversión y los elementos del inmovilizado inmaterial deberán entrar en funcionamiento en un plazo de tres meses a contar desde la fecha de su adquisición o importación. En el caso de suelo destinado a la promoción de viviendas protegidas para su

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

arrendamiento por la propia entidad promotora, de bienes para cuya puesta en funcionamiento sea necesaria la ultimación de su instalación o montaje, o de bienes que vayan a ser utilizados en actividades económicas cuyo desarrollo exija autorización administrativa, las actividades de promoción, de instalación o montaje, o de consecución de los permisos administrativos y proyectos técnicos previos que fueran en su caso necesarios para la promoción o desarrollo de las actividades económicas, deberán ser acometidas inmediatamente, sin que se produzca discontinuidad entre las diferentes actuaciones.

d) Los bienes de inversión y los elementos del inmovilizado inmaterial deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas de la entidad. A estos efectos se entenderán situados y utilizados en el archipiélago:

Las redes de transporte y de comunicaciones que conecten el archipiélago canario con el exterior, por el tramo de la misma que se encuentre dentro del territorio de las Islas Canarias y a la parte situada fuera del mismo que se utilice para conectar entre sí las distintas islas del archipiélago.

Las aplicaciones informáticas y los derechos de propiedad industrial que no sean meros signos distintivos de la entidad o de sus productos, y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario, así como los derechos de propiedad intelectual que sean objeto de reproducción y distribución en el archipiélago canario.

Las concesiones administrativas de uso de bienes de dominio público radicados en Canarias.

Las concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago.

Las concesiones administrativas de obra pública para la ejecución o explotación de infraestructuras públicas radicadas en Canarias.

e) Los bienes de inversión y los elementos del inmovilizado inmaterial deberán permanecer en funcionamiento en la misma entidad adquirente, importadora o cesionaria, durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Cuando su vida útil fuera inferior a dicho período, no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro bien de inversión que lo sustituya, que reúna los requisitos exigidos para la aplicación de las exenciones previstas en este artículo y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. Esta nueva adquisición o importación dará derecho a las exenciones previstas en este artículo por la parte de su valor que exceda del valor de adquisición del elemento patrimonial que se sustituye que hubiera determinado derecho a la exención, con los límites previstos en los apartados 1 y 2 de este artículo en relación con los elementos del inmovilizado inmaterial.

En los casos de pérdida del activo se deberá proceder a su sustitución en los términos previstos en el párrafo anterior.

Tampoco se entenderá incumplido este requisito en los supuestos de transmisiones no sujetas al Impuesto General Indirecto Canario conforme a lo dispuesto en el artículo 9.1.º, letras a) y b), de la Ley 20/1991, salvo cuando se trate de aportaciones no dinerarias referidas en el artículo 94 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En estos casos, la entidad adquirente se subrogará en la posición de la entidad transmitente y asumirá el

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

cumplimiento de los requisitos necesarios para consolidar el beneficio fiscal disfrutado por esta última, en relación con las exenciones previstas en este artículo.

f) Las entidades que se dediquen al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos y obtengan, como consecuencia de ello, rendimientos de la actividad económica conforme al artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, podrán disfrutar de la exención regulada en este artículo, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el artículo 16, apartado 3, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles, además de las condiciones previstas en el párrafo anterior, la entidad deberá tener la consideración de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, tratarse del arrendamiento de viviendas protegidas por la entidad promotora, de bienes inmuebles afectos al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, o de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril.

g) Sólo podrán acogerse a las exenciones previstas en el presente artículo los elementos de transporte que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, siempre que sus modelos de serie o los vehículos individualmente hubieran sido debidamente homologados por la Administración tributaria canaria y siempre que no se destinen a la prestación de servicios de transporte a terceros.

h) Las entidades adquirentes o importadoras de bienes de inversión o adquirentes o cesionarias de elementos del inmovilizado inmaterial deberán mantener como mínimo su domicilio fiscal o su establecimiento permanente en las islas Canarias durante un plazo de cinco años a contar desde la fecha del inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes de inversión o desde la adquisición o cesión de los elementos del inmovilizado inmaterial. Tratándose de entidades arrendadoras de viviendas protegidas, dicho plazo será de diez años.

5. En el Impuesto General Indirecto Canario, y con carácter previo o simultáneo a la entrega de un bien de inversión o a la prestación de servicios de cesión de elementos del inmovilizado inmaterial, la entidad adquirente o cesionaria deberá entregar al empresario o profesional transmitente o cedente una declaración en la que identifique los bienes de inversión o los elementos del inmovilizado inmaterial y manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención previstos en este artículo, en especial su condición de sujeto pasivo sin derecho a la deducción total del Impuesto General Indirecto Canario soportado. En el caso de que la entrega del bien de inversión o la prestación de servicios de cesión del elemento del inmovilizado inmaterial se formalice en escritura pública, dicha declaración deberá obligatoriamente incorporarse a esta última.

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

En el supuesto de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2.º de la Ley 20/1991, no será necesaria la emisión de la declaración a que se refiere el párrafo anterior.

En el caso de importaciones, la entidad importadora deberá aportar con la declaración de importación la documentación acreditativa de la concurrencia de los requisitos de la exención en los mismos términos expresados en el primer párrafo de ese apartado.

La declaración prevista en este apartado se deberá presentar con ocasión de la realización del primer pago anticipado.

6. En el Impuesto General Indirecto Canario, las entidades adquirentes o cesionarias tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos en los términos previstos en el artículo 36 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el caso de que, habiéndose expedido la declaración a que se refiere el apartado 5 de este artículo, no se cumplan los requisitos de la exención. El sustituto no podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

7. El incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de las exenciones reguladas en este artículo tendrá las consecuencias previstas en la Ley 58/2003.

En el caso del incumplimiento de los requisitos previstos para la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en aplicación de lo previsto en el apartado 2 del artículo 122 de la Ley 58/2003, se presentará autoliquidación en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha de incumplimiento. Se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo.

En el caso del incumplimiento de los requisitos previstos para la exención en el Impuesto General Indirecto Canario y en aplicación de lo previsto en el apartado 2 del artículo 122 de la Ley 58/2003, la autoliquidación, incluso en el caso de importaciones, se realizará a través de la autoliquidación ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991 correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubiera producido el incumplimiento. Se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo.

Cuando el incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de las exenciones reguladas en este artículo se pusiera de manifiesto durante el desarrollo de un procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o de inspección, la liquidación de intereses de demora se producirá en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo.
8. No podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario liquidadas en el desarrollo de un procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o de inspección, cuando la conducta del sujeto pasivo sea constitutiva de infracción tributaria.

9. Las entidades adquirentes o importadoras de bienes de inversión o cesionarias de elementos del inmovilizado inmaterial, así como los empresarios o profesionales transmitentes de los bienes de inversión o cedentes de los elementos del inmovilizado inmaterial, que estén establecidos en Canarias, deberán presentar anualmente una declaración en la que se especificarán el número y el importe total de las operaciones exentas del Impuesto General Indirecto Canario conforme a las previsiones de este artículo, realizadas en el año natural, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente por el Gobierno de Canarias.

10. Reglamentariamente se determinarán los plazos y condiciones para que las entidades notifiquen las inversiones en el sector de la transformación y comercialización de productos agrícolas, cuando su importe sea superior a veinticinco millones de euros o cuando el correspondiente a la cuota por los Impuestos que se hubieran devengado en caso de no haber sido de aplicación las medidas fiscales reguladas en esta Ley supere los doce millones de euros."

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

El desarrollo reglamentario del beneficio fiscal anteriormente trascrito se recoge en 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 (en adelante, el Reglamento), en cuyo artículo único se aprueba el citado Reglamento. El artículo 1 del Reglamento determina los sujetos pasivos y contribuyentes destinatarios de los incentivos fiscales, entre los que se puede incluir al consultante, al tratarse de un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias, de acuerdo con el artículo 7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Otro de los requisitos necesarios para aplicar la exención del IGIC exige que el sujeto pasivo no tenga derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportadas en su actividad empresarial o profesional. Del análisis de las distintas actividades realizado en el punto anterior que el consultante manifiesta desarrollar se ha concluido que, al menos, parte de ellas se encuentran no sujetas o exentas de IGIC, por lo que se concluye que también concurre en el consultante el cumplimiento de éste requisito.

El artículo 8.1 del Reglamento establece que *"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.*

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."

Conforme a dicha definición, la ejecución de obra de un edificio con la finalidad de su utilización por el consultante para el desarrollo de las diversas actividades que se derivan del cumplimiento de sus fines puede considerarse una inversión inicial. No obstante, esta afirmación no debe llevar a equívoco, lo que realmente abarca la exención del IGIC son, entre otras, las importaciones y entregas de bienes de inversión (asimilando a entregas de bienes las prestaciones de servicio que consistan en ejecuciones de obra cuyo resultado material sea un bien de inversión), por tanto, se debe puntualizar que la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 no es aplicable a las ejecuciones de obras denominadas "parciales", por formar parte esas ejecuciones de un proyecto de construcción, las cuales realizan distintos sujetos pasivos, en momentos diferentes, y, por supuesto, con distintos devengos del IGIC.

El consultante manifiesta que "*será necesaria la contratación de las empresas encargadas de la ejecución de obra y suministro del equipamiento*.", con lo que no queda claro que no se trate de ejecuciones de obra "parciales" cuyo resultado material individualmente considerado no sea un bien de inversión..

El concepto de bien de inversión viene regulado en los números 8 y 9 del artículo 40 de la Ley 20/1991, y posee dos vertientes definitorias, positiva y negativa:

- Positivamente, se consideran bien 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."*

- Negativamente, el concepto lleva consigo que no pueden considerarse nunca bien de inversión, según el artículo 40 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

- Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.
- Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.
- Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.
- Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.
- Los bienes excluidos del derecho a la deducción conforme dispone el número 1 del artículo 30 de esta Ley.
- Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas (3.005,06 euros).

A falta de mayor precisión por el consultante, puede afirmarse que podría acogerse a la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 19/1994 la ejecución de obra completa y única de una edificio, al tratarse dicho edificio de un bien de inversión consistente en un elemento del inmovilizado material adquirido con ocasión de una inversión inicial, así como el resto de bienes de inversión adquiridos o importados para su afectación a la actividad del consultante, supuesto el cumplimiento del resto de los requisitos exigibles para la aplicación del beneficio fiscal. Por el contrario, no puede acogerse a la exención del IGIC las diversas ejecuciones de obra, suministros y otras contrataciones que realice el consultante con distintos proveedores aunque su finalidad sea la construcción del edificio a que hace mención en su consulta.

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

Primero. La sujeción y, en su caso, exención o tipos impositivos aplicables a las operaciones realizadas por la consultante se atenderá a los siguientes criterios:

– Organización de actividades formativas de distintas materias y grados

Se encuentran exentas de IGIC la realización de actividades formativas correspondiente a la enseñanza de materias incluidas en los planes de estudios de cualesquiera de los niveles y grados del sistema educativo. Si las materias no se encuentran incluidas en los planes de estudio citados, se aplicará el tipo general del IGIC del 5 por 100.

– Expedición de certificados “de origen

Por la emisión de dichos certificados “de origen” las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación realizan una prestación de servicios mediante prestación patrimonial de carácter público no sujeta al IGIC.

– Comercialización de soluciones informáticas.

Si la actividad comercialización de soluciones informáticas consiste en la entrega de productos informáticos efectuados en cualquier soporte material, habrá que distinguir si se trata de productos normalizados, en cuyo caso la operación se calificará como entrega de bienes en el IGIC, o bien de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que hayan sido objeto

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

de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario, en cuyo caso se tratará de prestaciones de servicio.

Si la comercialización de soluciones informáticas se realiza por vía electrónica, en los términos definidos en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, y por tanto sin la existencia de suministro de soporte material alguno por parte del proveedor, en todo caso se calificará la operación como prestación de servicios.

En todo caso, el tipo impositivo aplicable al suministro de programas, ya se trate de entregas de productos informáticos normalizados, de prestaciones de servicio de suministro de productos informáticos no normalizados o suministro de programas informáticos por vía electrónica, el tipo impositivo aplicable del IGIC es el general del 5 por 100.

– Comercialización de publicaciones.

Si la comercialización de publicaciones a que se refiere la Cámara consultante consiste en la entrega onerosa de libros, revistas u otras publicaciones, en dicha entrega de bienes se aplicará el tipo cero del IGIC si se trata de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 27.1.1º c) de la Ley 20/1991 En caso contrario, se aplicará el tipo general del 5 por 100.

– Comercialización de bases de datos.

La comercialización de bases de datos, distintas de las publicaciones del apartado anterior, que consistan en el suministro de datos a los clientes conforme a las necesidades de los mismos, y con independencia del soporte material en que se realicen o la ausencia del mismo, tienen la consideración de prestaciones de servicio en el IGIC, incluidas aquellas que consistan en la puesta a disposición de bases de datos por vía electrónica. En consecuencia, el tipo aplicable a dichas prestaciones de servicios es el tipo general del IGIC del 5 por 100.

– Prestación de diversos servicios de intermediación, principalmente en la organización de eventos relacionados con el acercamiento de empresas y profesionales a distintos mercados y productos.

Si la Cámara consultante actúa en nombre propio, a efectos del IGIC se entenderá que presta a sus clientes el servicio de organización de eventos, con independencia de que dicho servicio a su vez, le sea prestado por terceros. Si por el contrario, actúa en nombre ajeno, se entenderá que se trata de una prestación de servicios de comisión, distinta de la existente entre el comitente y su cliente. Cualquiera que sea el supuesto, será de aplicación el tipo general del 5 por 100 del IGIC, si bien evidentemente las bases imponibles serán diferentes.

Segundo. Sin perjuicio de lo mencionado en el punto anterior, no se encuentran sujetas al IGIC las operaciones realizadas por la Cámara en el ejercicio de sus funciones que se remuneren exclusivamente con cargo al recurso cameral permanente al tratarse de una prestación patrimonial de carácter público.

Igualmente, en el supuestos en que la Cámara consultante realice entregas de bienes, deberá aplicar la exención del IGIC correspondiente a las entregas de bienes realizadas por comerciantes minoristas en el ejercicio de su actividad de cumplir los requisitos en el caso de

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

concurrir los requisitos previstos en el artículo 10.3 de la Ley 20/1991 para recibir tal consideración.

Tercero.- No es de aplicación el tipo cero del IGIC a que se refiere el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 en la ejecución de obra, directamente formalizada entre la Cámara consultante y el contratista, consistente en la construcción de un edificio para el desarrollo de actividades y servicios de interés general para el empresariado insular, por no tener la naturaleza de edificio de carácter demanial.

Cuarto. Es de aplicación la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en la ejecución de obra completa y única de una edificio para el desarrollo de actividades y servicios de interés general para el empresariado insular, al tratarse dicho edificio de un bien de inversión consistente en un elemento del inmovilizado material adquirido con ocasión de una inversión inicial, ser el promotor – la Cámara consultante – un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades sin derecho a la deducción total de las cuotas soportadas en su actividad, y supuesto el cumplimiento del resto de los requisitos exigibles para la aplicación del beneficio fiscal.

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

Las Palmas de Gran Canaria, 25 de agosto de 2010

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS
P.S. (Resolución de la Direcc. Gral. Tributos nº 395, de 26/07/2010)
LA JEFA DE LA UNIDAD DE COORD. DE TRIBUTOS
INTERIORES Y PROPIOS

Carmen Socorro Quevedo

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