Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2184 (11/08/2023)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 6.2.1º Ley 20/1991 Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 52.l) y m) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante, con domicilio fiscal en Canarias, e inscrita en el Registro Oficial de Entidades ZEC, opera en el ámbito de la financiación, ejecución y explotación privada de infraestructuras y proyectos de I+D+i con objetivos de interés común (privados y públicos).

Expone la entidad consultante que tiene previsto construir un Centro de Procesamiento de Datos (CPD) consistente en unas instalaciones informáticas en el mismo para comenzar su explotación científica y económica, enajenando a título oneroso o lucrativo, lo que ella considera, unos productos informáticos normalizados de nueva creación, denominados "Indefeasible Computer Rights" o "Derechos Irrevocables de Ordenador" (ICR), producidos en Canarias y enajenados en un soporte material que da acceso a los mismos.

Sigue exponiendo la entidad consultante, que los ICR se configuran como tarjetas de policloruro de vinilo (PVC) con código que aseguran al titular la propiedad de un producto informático normalizado o estándar, utilizable desde cualquier lugar del mundo, concediendo fracciones informáticas normalizadas de capacidad de almacenamiento y procesamiento generados en CPD ubicados en Canarias.

Señala que está previsto que la entrega al adquirente (comprador o donatario) de los ICR, producidos en Canarias, la realice la entidad consultante, como distribuidor, y por otras entidades comercializadoras, residentes o no en Canarias, a través de contrato de compraventa o de operación y mantenimiento (O&M), siendo los adquirentes organismos de investigación, universidades y empresas nacionales y extranjeras.

Manifiesta que los ICR son un bien económico, producto de inversión, objeto de optimización y explotación y sujeto a costes para su generación (adquisición de CPD, electricidad, conexión de fibra óptica, seguridad física y digital, refrigeración, mantenimiento de las máquinas, software adquirido, cánones de propiedad industrial e intelectual, etc.); en concreto, los ICR conceden a su titular un producto informático normalizado, con características temporales de duración y cuantificable de forma estandarizada en almacenamiento y procesamiento digital destinado a la investigación en el campo de la astrofísica, así como la capacidad de transferir el soporte material a un tercero (sujeto en su caso a "comisión de endoso"), o utilizarlo para su propio empleo.

Teniendo en cuenta lo anterior, y que los destinatarios son empresarios o profesionales, consulta

- Si los ICR constituyen un producto informático normalizado efectuada en soporte material, que tendría su venta la consideración de entrega de bienes a efectos del IGIC.

- Si la venta de los ICR para el disfrute del CPD está sujeta al IGIC, y le es de aplicación el tipo cero de gravamen cuando estén destinados a la investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica.

- Si la venta de los ICR está sujeta al IGIC, y le es de aplicación el tipo cero de gravamen cuando estén destinados a seguimiento de satélites.

- En el caso de que sea aplicable el tipo cero, si debe facilitar algún documento al comprador del ICR, en el caso de venta interior o exportación.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La venta onerosa de los ICR descritos en la presente consulta, constituye una prestación de servicios prestados por vía electrónica sujeta al IGIC, cuando los destinatarios empresarios o profesionales tengan su sede de actividad económica, su establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual en Canarias, y tenga como destinatario dicha sede, establecimiento, domicilio o residencia.

- El tipo de gravamen aplicable será el cero cuando se destinen a la investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica, o a los centros de control y estaciones de seguimiento de satélites.

- Resulta válida una declaración o certificación de la persona o entidad adquirente del destino de los bienes o servicios, a los efectos de justificación de la entidad consulta de aplicar el tipo cero.

-La venta gratuita de los ICR, no existiendo vinculación entre las partes, es una operación no sujeta al IGIC.

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo 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 lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante, con domicilio fiscal en Canarias, e inscrita en el Registro Oficial de Entidades ZEC, opera en el ámbito de la financiación, ejecución y explotación privada de infraestructuras y proyectos de I+D+i con objetivos de interés común (privados y públicos).

Expone la entidad consultante que tiene previsto construir un Centro de Procesamiento de Datos (CPD) consistente en unas instalaciones informáticas en el mismo para comenzar su explotación científica y económica, enajenando a título oneroso o lucrativo, lo que ella considera, unos productos informáticos normalizados de nueva creación, denominados "Indefeasible Computer Rights" o "Derechos Irrevocables de Ordenador" (ICR), producidos en Canarias y enajenados en un soporte material que da acceso a los mismos.

Sigue exponiendo la entidad consultante, que los ICR se configuran como tarjetas de policloruro de vinilo (PVC) con código que aseguran al titular la propiedad de un producto informático normalizado o estándar, utilizable desde cualquier lugar del mundo, concediendo fracciones informáticas normalizadas de capacidad de almacenamiento y procesamiento generados en CPD ubicados en Canarias.

Señala que está previsto que la entrega al adquirente (comprador o donatario) de los ICR, producidos en Canarias, la realice la entidad consultante, como distribuidor, y por otras entidades comercializadoras, residentes o no en Canarias, a través de contrato de compraventa o de operación y mantenimiento (O&M), siendo los adquirentes organismos de investigación, universidades y empresas nacionales y extranjeras.

Manifiesta que los ICR son un bien económico, producto de inversión, objeto de optimización y explotación y sujeto a costes para su generación (adquisición de CPD, electricidad, conexión de fibra óptica, seguridad física y digital, refrigeración, mantenimiento de las máquinas, software adquirido, cánones de propiedad industrial e intelectual, etc.); en concreto, los ICR conceden a su titular un producto informático normalizado, con características temporales de duración y cuantificable de forma estandarizada en almacenamiento y procesamiento digital destinado a la investigación en el campo de la astrofísica, así como la capacidad de transferir el soporte material a un tercero (sujeto en su caso a "comisión de endoso"), o utilizarlo para su propio empleo.

Teniendo en cuenta lo anterior, y que los destinatarios son empresarios o profesionales, consulta

- Si los ICR constituyen un producto informático normalizado efectuada en soporte material, que tendría su venta la consideración de entrega de bienes a efectos del IGIC.

- Si la venta de los ICR para el disfrute del CPD está sujeta al IGIC, y le es de aplicación el tipo cero de gravamen cuando estén destinados a la investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica.

- Si la venta de los ICR está sujeta al IGIC, y le es de aplicación el tipo cero de gravamen cuando estén destinados a seguimiento de satélites.

- En el caso de que sea aplicable el tipo cero, si debe facilitar algún documento al comprador del ICR, en el caso de venta interior o exportación.

SEGUNDO.- En el IGIC, el hecho imponible lo constituyen, por un lado, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por empresarios o profesionales, y, por otro lado, las importaciones de bienes. Centrándonos en las primeras operaciones, las conocidas como "operaciones interiores", el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 establece para su sujeción al IGIC, que su realización ha de cumplir los siguientes requisitos:

"Artículo 4. Hecho imponible

1. Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

2. Asimismo, están sujetas al Impuesto por el concepto de importaciones de bienes la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador".

A estos efectos, los artículos 5, 6 y 7 de la Ley 20/1991 están dedicados a la delimitación de dichos requisitos, en cuya aplicación al supuesto objeto de la consulta destacamos lo siguiente:

1.- Que la entidad vendedora tiene la condición de empresario, cuando realiza actividades empresariales, y, en cualquier caso, porque es una sociedad mercantil, salvo prueba en contrario, de conformidad con lo previsto en el apartado 2 del artículo 5 de la Ley 20/1991:

"2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:

1.° Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente.

2.° Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario".

2.- Que la actividad realizada por la entidad vendedora es una actividad empresarial, tal y como dispone el apartado 1 del artículo 5 de la Ley 20/1991:

"Artículo 5. Concepto de actividades empresariales o profesionales.

1. 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.

En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas
(...)".

3.- Que las operaciones realizadas por la sociedad mercantil, se entienden efectuadas en el desarrollo de una actividad empresarial, según lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 5 de la Ley 20/1991:

"6. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en todo caso:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional".

Por tanto, dado que la entidad consultante realiza la ordenación por cuenta propia de los factores de producción con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -como es la venta de ICR-, se considera que realiza actividades empresariales; y cuando éstas las realice a título oneroso, y no exclusivamente gratuito, tendrá la condición de empresario, tanto si son con carácter habitual como ocasional.

4.- Aclarado lo anterior, el último elemento que configura el hecho imponible, y sobre el que se centra el objeto de esta nueva consulta, es el relativo a que las operaciones derivadas de las actividades empresariales realizadas por la entidad consultante, tengan la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios, en los términos recogidos en los artículos 6 y 7 de la Ley 20/1991; si bien en estos preceptos se regula una definición general y particular de ambas figuras, reproducimos las de carácter general y los supuestos de las definiciones particulares que, en su caso, se podría plantear su concurrencia:

"Artículo 6. Concepto de entrega de bienes.

1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

(...)

2. En particular se consideran entregas de bienes:

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

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

"Artículo 7º.- Concepto de prestación de servicios.

1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes".

(...)

2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...)

16.º 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".

TERCERO.- Comenzando por la definición general de entrega de bienes, está claro que no podemos encuadrar la venta de ICR en ella porque no son bienes corporales, sino derechos. Por lo que, atendiendo a la naturaleza de estos derechos descrita por la entidad consultante, la única posibilidad de ser considerada como entrega de bienes sería si los ICR son un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material.

Tal y como dispone el párrafo segundo del apartado 1º del artículo 6.2 de la Ley 20/1991, se entiende por un producto informático normalizado aquel que no precisa de modificación sustancial alguna para ser utilizado por cualquier usuario.

Ahora bien, para que un producto informático sea normalizado, antes ha de ser un producto informático; sin embargo, la Ley 20/1991 no contiene una definición de éste, debiendo acudir a lo previsto en los apartados 1 y 2 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT):

"Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual".

Y, siguiendo lo previsto en el artículo 3.1 del Código Civil, *"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".*

En relación con lo anterior, el Diccionario de la Real Academia Española define el término "*producto*" como "*cosa producida*", y siendo esta palabra la acción y efecto del verbo "*producir*", nos encontramos que, entre otras acepciones, se define como "*fabricar, elaborar cosas útiles*". Si además tenemos en cuenta que procede de la palabra latina "*producere*", traducido como "*hacer salir*" (pro: hacia delante, y ducere: conducir), resulta fácil concluir que el significado del término "*producto*", está ligado con el resultado de una elaboración, creación o fabricación propia, esto es, de una obra.

Por ello, acudimos a las definiciones jurídico-técnicas contenidas en el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, que tiene por objeto la regulación de la propiedad intelectual, cuyo hecho generador, como establece su artículo 1, procede de una "*obra literaria, artística o científica*" que "*corresponde al autor por el solo hecho de su creación".*

La propiedad intelectual, de conformidad con el artículo 2 de dicho texto refundido, está integrada por "*derechos de carácter personal y patrimonial, que atribuyen al autor la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin más limitaciones que las establecidas en la Ley*", y tiene por objeto, la protección, entre otros, de los programas de ordenador y de las bases de datos, tal y como se recoge en los artículos 10 y 12, respectivamente:

"Artículo 10. Obras y títulos originales.

1. Son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro, comprendiéndose entre ellas:

(...)

i) Los programas de ordenador".

"Artículo 12. Colecciones. Bases de datos.

1. También son objeto de propiedad intelectual, en los términos del Libro I de la presente Ley, las colecciones de obras ajenas, de datos o de otros elementos independientes como las antologías y las bases de datos que por la selección o disposición de sus contenidos constituyan creaciones intelectuales, sin perjuicio, en su caso, de los derechos que pudieran subsistir sobre dichos contenidos.

La protección reconocida en el presente artículo a estas colecciones se refiere únicamente a su estructura en cuanto forma de expresión de la selección o disposición de sus contenidos, no siendo extensiva a éstos".

Este texto refundido, contiene también la definición de ambas figuras, que, aunque solo sea a efectos de dicha ley reguladora de la propiedad intelectual, nos resulta esclarecedora para dar respuesta a esta consulta, ante el silencio conceptual en la normativa reguladora del IGIC. De este modo, sus artículos 12 (apartados 2 y 3) y 96 definen las bases de datos y los programas de ordenador, respectivamente, en los siguientes términos (la negrita es nuestra):

"Artículo 12. Colecciones. Bases de datos.

(...)

2. A efectos de la presente Ley, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, ***se consideran bases de datos*** *las colecciones de obras, de datos, o de otros elementos independientes dispuestos de manera sistemática o metódica y accesibles individualmente por medios electrónicos o de otra forma.*

3. La protección reconocida a las bases de datos en virtud del presente artículo no se aplicará a los programas de ordenador utilizados en la fabricación o en el funcionamiento de bases de datos accesibles por medios electrónicos".

"Artículo 96. Objeto de la protección.

1. A los efectos de la presente Ley ***se entenderá por programa de ordenador*** *toda secuencia de instrucciones o indicaciones destinadas a ser utilizadas, directa o indirectamente, en un sistema informático para realizar una función o una tarea o para obtener un resultado determinado, cualquiera que fuere su forma de expresión y fijación.*

A los mismos efectos, la expresión programas de ordenador comprenderá también su documentación preparatoria. La documentación técnica y los manuales de uso de un programa gozarán de la misma protección que este Título dispensa a los programas de ordenador".

De la lectura de todos estos preceptos se desprende que, tanto las bases de datos como los programas de ordenador, constituyen "*creaciones*" de su autor, a quien corresponde la plena disposición y el derecho exclusivo a su explotación. Con ello queremos decir que el producto informático que ha creado la entidad consultante es el CPD, no los ICR.

Los ICR, no son un producto informático normalizado -como señala de forma reiterada la entidad consultante en su escrito-, sino los derechos resultantes de la explotación, onerosa o lucrativa, del que sí es el verdadero producto informático, esto es, el CPD. Los ICR son los derechos de acceso al CPD (incluyendo otros derechos, como el de almacenamiento y procesamiento, por ejemplo), sin que puedan tener la calificación de producto informático, en los términos que hemos expuesto, por el hecho de "*recogerse*" -no "*producirse*", como dice el escrito de la consulta-, en un soporte material.

Por lo que, a juicio de este centro directivo, las ventas de ICR no son productos informáticos, y consecuentemente, a efectos de IGIC, no son ni entregas de bienes como productos informáticos normalizados, ni prestaciones de servicios como productos informáticos confeccionados previo encargo.

Sin embargo, como seguidamente expondremos, las ventas de los ICR sí que constituyen prestaciones de servicios de otro tipo, son servicios prestados por vía electrónica; cuya definición viene recogida en el guión cuarto del apartado Dos del artículo 17 de la Ley 20/1991:

"Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.

(...)

Dos. A efectos de esta Ley, se entenderá por:

(...)

- 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:

a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.

b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.

c) El suministro de programas y su actualización.

d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio prestado tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica".

Como es bien sabido, Canarias queda fuera del ámbito de aplicación de las disposiciones comunitarias relativas a la armonización del IVA, conforme al artículo 4 del Reglamento (CEE) 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario de las Islas Canarias, y el artículo 6.1.b) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo

de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; ello supondría que la regulación del IGIC no está obligada a acomodarse a los principios rectores de los impuestos sobre el volumen de ventas contenidos en la normativa comunitaria, ni las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea son directamente invocables, como ya ha tenido oportunidad de expresar el TJUE en Auto de 16 de abril de 2008 recaído en el Asunto C-186/07.

Ahora bien, siendo cierto que la Directiva de armonización del IVA no es de aplicación en lo que al IGIC se refiere, no es menos cierto que la regulación estatal de las reglas de localización del hecho imponible en el IGIC está plenamente configurada para evitar dobles o nulas tributaciones con el IVA, por lo que no parece coherente que los criterios normativos que se adopten para la interpretación de las reglas de localización del IVA no se extiendan al IGIC.

De este modo podemos perfectamente acudir al Anexo II de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo contenido es el siguiente.

"*ANEXO II*

LISTA INDICATIVA DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 58, PÁRRAFO PRIMERO, LETRA C)

1) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos;

2) Suministro de programas y su actualización;

3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;

4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;

5) Suministro de enseñanza a distancia."

Destacan, a los efectos de la presente consulta, los apartados 2 "*Suministro de programas y su actualización*", y *3 "Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;"*.

Por otra parte, el artículo 7.2.a) del Reglamento de Ejecución (UE) N.º 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, dispone:

"*1. Las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.*

2. El apartado 1 [se refiere al apartado 1 del Anexo II de la Directiva 2006/112] *abarcará, en particular, los casos siguientes:*

a) El suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;"

Por otro lado, el punto 2 del Anexo I del Reglamento (UE) nº 282/2011 mencionado, en referencia al Anexo II de la Directiva 2006/112/CE, relativo al artículo 7 del mismo Reglamento, señala en su apartado 2), letra a) lo siguiente:

"2) Punto 2 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE:

a) *acceso o descarga de programas informáticos, como por ejemplo programas de gestión/contabilidad, o programas de antivirus, así como de sus actualizaciones;".*

Es relevante lo expuesto porque incluso programas informáticos normalizados, como pueden ser los de gestión/contabilidad, tienen la consideración de servicio prestado por vía electrónica, cuando su suministro no es a través de un soporte material.

Cuando el artículo 6.2.1º de la Ley 20/1991 menciona el suministro en cualquier soporte material se refiere a que este soporte sea el "continente" del producto informático (datos y/o software), y no únicamente una instrumento material que sirva para acreditar la titularidad del derecho del adquirente a su uso o bien permita el acceso al servidor informático en el que se ubique el producto informático.

En el supuesto objeto de consulta, la entrega del soporte de PVC es irrelevante y no puede conllevar a que no encontremos ante una entrega de bienes. A título de ejemplo, sería como considerar que la entrega material de un bono de PVC de transporte en tranvía, supondría que el transporte constituyera una entrega de bien.

En virtud de todo lo anterior, podemos concluir que la venta de los ICR se considera una prestación de servicios prestados por vía electrónica, sin que pueda constituir una entrega de bienes.

CUARTO.- No concurriendo ningún supuesto de exención aplicable a esta transmisión de ICR, el nacimiento de la obligación tributaria dependerá finalmente de la localización en el territorio de aplicación del IGIC de estos servicios prestados por vía electrónica. Para ello, el artículo 17 de la Ley 20/1991 requiere distinguir si el destinatario es un particular o un empresario o profesional, por lo que, como según el escrito de la consulta los destinatarios de estas ventas de ICR son empresarios o profesionales, nos centraremos en este único supuesto.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, es de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios, ya que la regla especial prevista en su artículo 17.Tres.Uno.4 solo concurre si los destinatarios no son empresarios o profesionales.

"Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios

Uno. Reglas generales.

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:

1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste."

Por lo tanto, cuando los adquirentes de los ICR -empresarios o profesionales-, tengan su sede de actividad económica, su establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual en Canarias, y el servicio tenga por destinatario dicha sede, establecimiento, domicilio o residencia, estos servicios se localizan en el territorio de aplicación del IGIC, estando sujetos a dicho impuesto. En caso contrario, se localizarían fuera del territorio de aplicación del impuesto, estando no sujetos a IGIC.

No obstante, cuando resulte la no sujeción al IGIC de estas ventas de ICR, no es necesario completar esta regla general de localización con la posible aplicación de la conocida como "cláusula de cierre", si hubiera utilización o explotación efectiva de los servicios en Canarias, dado que desde el 1 de enero de 2023, los servicios prestados por vía electrónica no se encuentran en el ámbito de aplicación de dicha regla, recogida en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991.

QUINTO.- Corresponde ahora determinar el tipo impositivo aplicable a la transmisión onerosa de ICR o, siendo gratuita, a la transmisión de ICR cuando exista vinculación entre las partes.

Las letras l) y m) del artículo 52 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2042), disponen:

"El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:

(...)

l) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, así como las importaciones de bienes, con destino a la investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica.

m) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, así como las importaciones de bienes, con destino a los centros de control y estaciones de seguimiento de satélites."

Un breve análisis de ambas letras del artículo 52 de la Ley 4/2012, denota que nos encontramos ante un beneficio fiscal de carácter plenamente objetivo, y no subjetivo, pues resulta aplicable el tipo cero cuando el bien o servicio objeto entrega o importación tenga una relación directa con la investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica, o con los centros de control y estaciones de seguimiento de satélites.

SEXTO.- Respecto a la consulta de si en el caso de que sea aplicable el tipo cero, si debe facilitar algún documento al adquirente del ICR, en realidad es el adquirente quien debe justificar que se trata de una prestación de servicio destinada a la investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica, o a los centros de control y estaciones de seguimiento de satélites.

A distinción de otros supuestos de aplicación del tipo cero, no existe ninguna previsión sobre la obligación por parte del adquirente de los bienes o servicios de comunicar expresa y fehacientemente al proveedor de la aplicación del tipo cero por tratarse de un bien o servicio destinado a la investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica. Ahora bien, es obvio que el proveedor necesita un documento para justificar, ante posibles actuaciones de la Agencia Tributaria Canaria, la razón de la aplicación del beneficio fiscal que nos ocupa. A juicio de este centro directivo, resulta válida una declaración o certificación de la persona o entidad adquirente del destino de los bienes o servicios.

SÉPTIMO.- Conforme con todo lo expuesto y de acuerdo con lo manifestado por la entidad consultante, es criterio de este centro directivo que:

- La venta onerosa de los ICR descritos en la presente consulta, constituye una prestación de servicios prestados por vía electrónica sujeta al IGIC, cuando los destinatarios empresarios o profesionales tengan su sede de actividad económica, su establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual en Canarias, y tenga como destinatario dicha sede, establecimiento, domicilio o residencia.

- El tipo de gravamen aplicable será el cero cuando se destinen a la investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica, o a los centros de control y estaciones de seguimiento de satélites.

- Resulta válida una declaración o certificación de la persona o entidad adquirente del destino de los bienes o servicios, a los efectos de justificación de la entidad consulta de aplicar el tipo cero.

- La venta gratuita de los ICR, no existiendo vinculación entre las partes, es una operación no sujeta al IGIC.

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, 11 de agosto de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES

CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez