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 DE TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2172 (16/05/2023)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 6.2.2º Ley 20/1991 Art. 50.Uno.18º.k) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante, con domicilio fiscal en Canarias, y constituida con el objetivo de desarrollar, diseñar, construir y operar una infraestructura telescópica robótica en este territorio, pretende poner en funcionamiento los telescopios mediante su explotación científica y económica; para ello, plantea la venta, a título oneroso o lucrativo, de derechos de tiempo de observación (DTO), cuya dirección, realización, contratación, distribución, organización y facturación se desarrolla desde Canarias.

Los DTO permiten la utilización de forma robótica de cada uno de los telescopios por parte de los adquirentes, comprendiendo el derecho a seleccionar coordenadas, al acceso remoto a datos digitales obtenidos y a su explotación científica y económica durante un tiempo determinado.

En el año 2022, esta entidad preguntó sobre la sujeción al IGIC de la venta de los DTO y si era aplicable el tipo cero, emitiéndose la consulta vinculante con fecha 9 de marzo de 2022 bajo el número 2114; en ella se decía que la prestación de servicios de transmisión onerosa de DTO estaba sujeta al IGIC siendo de aplicación el tipo cero, y no sujeta si la transmisión era gratuita, partiendo de que el diseño y contenido de los DTO no se detalló en la anterior consulta.

Tras la finalización de la construcción de estos inmuebles e infraestructuras a finales del pasado año, se ha iniciado la explotación arriba citada, enajenando a título oneroso o lucrativo los DTO; y ahora se plantea la posible consideración de estas ventas, como entrega de bienes, y no como prestación de servicios, atendiendo al diseño de los DTO.

Para lograr una flexibilidad en la transmisión de los DTO, propia de los derechos "erga omnes", éstos han sido diseñados como "*valores cuya posesión asegura, de hecho o de derecho, la atribución del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo, en los supuestos del artículo 50.Uno.18.k) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales"*, partiendo de que el inmueble es el edificio de la instalación telescópica.

En consecuencia, se solicita aclaración de la consulta de 9 de marzo de 2022, respecto a si la transmisión onerosa o gratuita de DTO, tiene la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios, teniendo en cuenta lo siguiente:

-Que el DTO supone un derecho para usar durante un tiempo limitado el inmueble y la instalación telescópica sita en Tenerife, y al disfrute a través de una licencia exclusiva de carácter temporal, de los resultados científicos.

-Que el DTO confiere un derecho de uso personal a quien lo ejercite, que no tiene un efecto "erga omnes", puesto que el momento exacto de uso no está garantizado al tener que estar "en cola" con otros posibles usuarios de DTO. Por lo que no hay inmediatez en la disposición de la cosa, ni un

derecho de uso a oponer frente a terceros para un momento fijo o determinado. La entidad consultante es la responsable del funcionamiento de esta utilización y de las condiciones de uso a las que se adhiere el adquirente del DTO.

-Que el DTO no puede usarse presencialmente, sino que la posesión es remota.

-Que el uso efectivo del DTO produce como fruto una serie de bienes inmateriales en forma de datos e informaciones relativas a experiencias científicas derivadas de las imágenes y percepciones captadas durante el tiempo de uso, que se almacenan informáticamente y tienen un plazo de explotación futura en principio ilimitado (sólo restringido por la duración del almacenamiento y los costes de su preservación).

Estos bienes inmateriales, denominados "Imágenes de Ciencia" o "fotografías", son el resultado del ejercicio de los DTO por los adquirentes pero son propiedad de la entidad consultante propietaria de la infraestructura inmobiliaria donde se ubican los telescopios, y es ella quien concede (en aplicación de los derechos o facultades que el DTO atribuye al titular que lo ha utilizado), una licencia exclusiva para su manipulación y divulgación durante un tiempo determinado (en principio 6 meses, ampliable previo pago). Transcurrido este tiempo, la exclusividad termina, si bien la "Imagen de Ciencia" puede seguir siendo utilizada por el titular del DTO que la generó, pero la entidad consultante es libre para comercializar licencias a terceros sobre dichas imágenes.

En resumen, el DTO concede dos derechos: por un lado, el uso y disfrute del telescopio mediante un sistema de colas tras un apuntado informático, y, por otro lado, el aprovechamiento de las imágenes de ciencia obtenidas de dichos DTO, y no de otros, a través de una licencia exclusiva temporal.

-Que el título de propiedad del DTO se configura mediante un valor representativo que, bien será una tarjeta física o electrónica con una identificación alfanumérica similar a un código QR.

-Que este valor será endosable a favor de los futuros titulares de DTO, en los términos que se establezcan en el contrato. Y, en este sentido, la entidad consultante contará con un registro informático nominativo de las transmisiones de DTO.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La venta onerosa de los DTO descritos en la presente consulta, constituye una entrega de bienes sujeta al IGIC, al ser considerados valores cuya posesión asegura la atribución del disfrute exclusivo de un inmueble, como es la infraestructura telescópica ubicada en las Islas Canarias. El tipo de gravamen aplicable es el cero.

- La venta gratuita de los DTO no es una operación 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, y constituida con el objetivo de desarrollar, diseñar, construir y operar una infraestructura telescópica robótica en este territorio, pretende poner en funcionamiento los telescopios mediante su explotación científica y económica; para ello, plantea la venta, a título oneroso o lucrativo, de derechos de tiempo de observación (DTO), cuya dirección, realización, contratación, distribución, organización y facturación se desarrolla desde Canarias.

Los DTO permiten la utilización de forma robótica de cada uno de los telescopios por parte de los adquirentes, comprendiendo el derecho a seleccionar coordenadas, al acceso remoto a datos digitales obtenidos y a su explotación científica y económica durante un tiempo determinado.

En el año 2022, esta entidad preguntó sobre la sujeción al IGIC de la venta de los DTO y si era aplicable el tipo cero, emitiéndose la consulta vinculante con fecha 9 de marzo de 2022 bajo el número 2114; en ella se decía que la prestación de servicios de transmisión onerosa de DTO estaba sujeta al IGIC siendo de aplicación el tipo cero, y no sujeta si la transmisión era gratuita.

Tras la finalización de la construcción de estos inmuebles e infraestructuras a finales del pasado año, se ha iniciado la explotación arriba citada, enajenando a título oneroso o lucrativo los DTO; y ahora se plantea la posible consideración de estas ventas, como entrega de bienes, y no como prestación de servicios, partiendo de que el diseño y contenido de los DTO que no se detalló en la anterior consulta.

Para lograr una flexibilidad en la transmisión de los DTO, propia de los derechos "erga omnes", éstos han sido diseñados como *"valores cuya posesión asegura, de hecho o de derecho, la atribución del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo, en los supuestos del artículo 50.Uno.18.k) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales*", partiendo de que el inmueble es el edificio de la instalación telescópica.

En consecuencia, se solicita aclaración de la consulta de 9 de marzo de 2022, respecto a si la transmisión onerosa o gratuita de DTO, tiene la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios, atendiendo a lo siguiente:

-Que el DTO supone un derecho para usar durante un tiempo limitado el inmueble y la instalación telescópica sita en Tenerife, y al disfrute a través de una licencia exclusiva de carácter temporal, de los resultados científicos.

-Que el DTO confiere un derecho de uso personal a quien lo ejercite, que no tiene un efecto "erga omnes", puesto que el momento exacto de uso no está garantizado al tener que estar "en cola" con otros posibles usuarios de DTO. Por lo que no hay inmediatez en la disposición de la cosa, ni un derecho de uso a oponer frente a terceros para un momento fijo o determinado.

-Que el DTO no puede usarse presencialmente, sino que la posesión es remota.

-Que el uso efectivo del DTO produce como fruto una serie de bienes inmateriales en forma de datos e informaciones relativas a experiencias científicas derivadas de las imágenes y percepciones captadas durante el tiempo de uso, que se almacenan informáticamente y tienen un plazo de explotación futura en principio ilimitado (sólo restringido por la duración del almacenamiento y los costes de su preservación).

Estos bienes inmateriales, denominados "Imágenes de Ciencia" o "fotografías", son el resultado del ejercicio de los DTO por los adquirentes pero son propiedad de la entidad consultante propietaria de la infraestructura inmobiliaria donde se ubican los telescopios, y es ella quien concede (en aplicación de los derechos o facultades que el DTO atribuye al titular que lo ha utilizado), una licencia exclusiva para su manipulación y divulgación durante un tiempo determinado (en principio 6 meses, ampliable previo pago). Transcurrido este tiempo, la exclusividad termina, si bien la "Imagen de Ciencia" puede seguir siendo utilizada por el titular del DTO que la generó, pero la entidad consultante es libre para comercializar licencias a terceros sobre dichas imágenes.

En resumen, el DTO concede dos derechos: por un lado, el uso y disfrute del telescopio mediante un sistema de colas tras un apuntado informático, y, por otro lado, el aprovechamiento de las imágenes de ciencia obtenidas de dichos DTO, y no de otros, a través de una licencia exclusiva temporal.

-Que el título de propiedad del DTO se configura mediante un valor representativo que, bien será una tarjeta física o electrónica con una identificación alfanumérica similar a un código QR.

-Que este valor será endosable a favor de los futuros titulares de DTO, en los términos que se establezcan en el contrato. Y, en este sentido, la entidad consultante contará con un registro informático nominativo de las transmisiones de DTO.

SEGUNDO.- Partiendo del diseño y contenido de los DTO que han sido expuestos en esta nueva consulta, y no en la anterior del año 2022, partimos igualmente del análisis del hecho imponible. 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 DTO-, se considera que realiza actividades empresariales; y cuando éstas las realice a título oneroso, y no 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 actividades empresariales realizadas por la entidad societaria, 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:

(...)

2.º La transmisión de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo

en los supuestos previstos en el artículo 50.Uno.18.º k) de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales".

"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:

(...)

3.º Las cesiones de uso o disfrute de bienes".

TERCERO.- Comenzando por la definición general de entrega de bienes, pareciera que no podemos encuadrar la venta de DTO en ella porque no son bienes corporales, sino derechos. Sin embargo, desde el 1 de enero de 2015, ha cambiado la redacción del apartado 2º del número 2 del artículo 6 de la Ley 20/1991 para incluir entre los bienes que se consideran corporales a determinados valores que atribuyan derechos sobre bienes inmuebles, y así se ha regulado entre las definiciones de carácter particular de las entregas de bienes.

El origen de esta modificación normativa no es otro que una paralela modificación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), para mantener una armonización fiscal entre el IGIC y el IVA, al no ser Canarias territorio de aplicación de este último impuesto. Este cambio en el IVA se produce en el ejercicio de las facultades previstas en el artículo 15.2 de la Directiva 2006/112/CE que permiten a los Estados miembros incluir como bienes corporales:

"*Artículo 15*
(...)
2. Los Estados miembros podrán considerar bienes corporales los siguientes:

a) ciertos derechos sobre bienes inmuebles;
b) los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles;
c) las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo".

Estos tres supuestos de derechos que pueden considerarse bienes corporales, tienen como denominador común su vinculación con bienes inmuebles, habiendo sido regulado por España únicamente el recogido en la letra c). En este sentido, la redacción final en nuestro derecho interno (tanto en el IVA como en el IGIC) fue idéntica, aunque con remisión a los diferentes artículos reguladores de la exención de los valores en sus respectivas leyes.

Antes de proceder al estudio de este supuesto particular de entrega de bienes, es interesante recordar que su incorporación vino a suponer la exclusión, si se quiere, por sustitución, del supuesto previsto "ab initio" en el citado punto 2º que, parecido al actual, decía así:

"Artículo 6. Concepto de entrega de bienes.
(...)
2. En particular se consideran entregas de bienes:
(...)

2.º La transmisión de la propiedad, el uso o el disfrute de bienes inmuebles mediante la cesión de títulos que atribuyan dichos derechos sobre los mismos".

Centrándonos en esta definición particular en el ámbito del IGIC, vigente a día de hoy, realizaremos su análisis determinando, en primer lugar, si la infraestructura telescópica es un inmueble, en segundo lugar, si los DTO son valores, en tercer lugar, si la posesión de estos valores asegura la atribución del disfrute de un inmueble o parte del mismo, y, en cuarto lugar, si estos valores son los referenciados en el artículo 50.Uno.18º. k) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

1.- La Ley 20/1991 no contiene una definición de inmueble, aunque sí de edificación, por lo que hemos de tener en cuenta lo dispuesto 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".

Con este fin acudimos al derecho común, que además, según el artículo 7.2 de la LGT, tiene carácter supletorio como fuente del derecho tributario; de este modo, atendiendo a los artículos 333 y siguientes del Código Civil los bienes inmuebles son aquellos que no se pueden trasladar de un lugar a otro sin alterar, en algún modo, su forma

o sustancia, siendo, unos por su naturaleza, otros por incorporación y otros por disposición legal expresa según su destino. En este sentido, el artículo 334 del Código Civil enumera los bienes que son inmuebles, de los que destacamos ahora los dos siguientes:

"Artículo 334.

1. Son bienes inmuebles:

1.º Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.

(...)

3.º Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto".

No siendo este el lugar para realizar un estudio particular de la consideración como inmueble de una infraestructura telescópica, está claro que la misma está sobre el suelo (que como "tierra" es un inmueble) y parece evidente que está unida a él *"de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto",* por lo que sí tendría la consideración de inmueble, si la instalación cumple estas características.

2.- Tampoco la Ley 20/1991 contempla la definición de valores, por lo que nuevamente aplicamos el artículo 12 de la LGT, si bien, ya lo adelantamos, al no ir acompañado de ningún calificativo que delimite el tipo de valores, nos dificulta encontrar una definición; siguiendo lo dispuesto en este precepto, siguiendo lo previsto en el artículo 3.1 del Código Civil, en cuya virtud, *"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".*

Si atendemos al origen de la regulación de este supuesto de entrega de bienes, acudimos nuevamente a la Directiva 2006/112/CE que, aunque como ya dijimos antes no es de aplicación en el IGIC, fue la razón de la modificación operada en el IVA que derivó en la modificación del IGIC; en este sentido, su artículo 15.2 letra c) menciona "*participaciones y acciones*", con lo que entendemos que cuando el legislador español está utilizando la expresión "valores", lo hace para referirse a "títulos valores" en sentido amplio, esto es, no restringiendo su aplicación a un tipo de ellos como son las participaciones y acciones del capital social de entidades mercantiles.

Partiendo de esta idea, el diccionario Panhispánico del español jurídico define el título valor como el "*Documento transmisible cuya tenencia es necesaria para ejercitar el derecho literal y autónomo reflejado en aquel*". En línea con ello y a efectos meramente complementarios, si acudimos a la Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión, recoge en su artículo 2 el concepto de un tipo de

valores, los valores negociables; si bien no podemos utilizarlo por no exigir la Ley 20/1991 que sean de esta naturaleza los valores cuya transmisión podría tener la consideración de entrega de bienes, queremos destacar de esta definición, por un lado, su directa vinculación con el ejercicio de un derecho, y, por otro lado, su desvinculación de un elemento documental (acorde a la realidad informatizada que nos rodea actualmente).

Aplicando lo anterior a los DTO, y teniendo en cuenta su diseño y funcionamiento así como el conjunto de propiedades y facultades inherentes, parece que nada obsta a que puedan tener la consideración de valores en los términos que recoge el artículo 6.2.2º de la Ley 20/1991.

3.- En tercer lugar, hemos de determinar si la posesión de estos valores asegura la atribución del disfrute de un inmueble o parte del mismo. Si entendemos que la infraestructura telescópica es un inmueble, que los DTO son valores y que su objetivo principal es la utilización (incluso la explotación posterior del resultado de dicha utilización) de dicha infraestructura, la respuesta a esta cuestión sólo puede ser en sentido afirmativo; por lo que entendemos, que la posesión de los DTO asegura el disfrute de un inmueble, ya sea completo o una parte.

4.- Resta por último analizar si estos valores son los referenciados en los supuestos previstos en el artículo 50.Uno.18º. k) de la Ley 4/2012. Este precepto regula las operaciones interiores sujetas y exentas en el IGIC, estando dedicado el número 18º a las operaciones financieras en general, teniendo su letra k) la siguiente redacción:

"Artículo 50. Exenciones en operaciones interiores.

Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:

(...)

18.º Las siguientes operaciones financieras, cualquiera que sea la condición del prestatario y la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros:

(...)

k) Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este apartado 18.º, con excepción de:

a') Los representativos de mercaderías.

b´) Aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades.

c´) Aquellos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, realizadas en el mercado secundario, mediante cuya transmisión, se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos a que se refiere el artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores."

No es fácil entender a qué supuestos del artículo 50.Uno.18º.k) de la Ley 4/2012, se está refiriendo el artículo 6.2.2º de la Ley 201991, cuando considera como entrega de bienes a la transmisión de valores que aseguren la propiedad o disfrute de un inmueble.

Si atendemos a una redacción literal, nos encontramos con una exención genérica de servicios y operaciones relativos a acciones o participaciones sociales, obligaciones y "*demás valores no mencionados en las letras anteriores del apartado 18.º* ", sin que se citen supuestos específicos a los que aplicar la exención, pero sí a los que no aplicarla. La única interpretación que cabe es entender que los supuestos a los que se está refiriendo el citado artículo 6, son los tres enumerados como excepción a la exención; concretamente como excepción a "*los demás valores no mencionados en las letras anteriores*".

De estos tres tipos de valores, sólo el recogido en la letra b´) podría encajar como un DTO, pero para ello es necesario que se den los siguientes requisitos:

-Que los DTO "*no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades*" ni "*obligaciones*".

-Y que la posesión de los DTO "*asegure, de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble".*

Teniendo en cuenta, en virtud de todo lo expuesto hasta ahora, que los DTO no son acciones o participaciones en el capital social de sociedades, ni obligaciones, y que otorgan el derecho de uso o disfrute de una infraestructura telescópica que tiene la consideración de inmueble, nos quedaría por determinar si ese uso o disfrute es exclusivo.

El término exclusivo, no se define en la normativa del IGIC, por lo que, una vez más, tenemos que buscar su significado; a estos efectos, y teniendo en cuenta que se configura como un adjetivo de los sustantivos uso o disfrute, el diccionario de la Real Academia Española lo define como "*Que excluye o tiene fuerza y virtud para excluir*" y como "*Único, solo, excluyendo a cualquier otro*".

Si atendemos al contenido de las actuaciones a las que faculta el DTO, podemos resumirlas en el ejercicio de dos derechos:

-Por un lado, el uso y disfrute temporal del telescopio mediante un sistema de colas de todos los titulares de los diferentes DTO, de manera que no se puede compartir un

mismo tiempo de uso. En cualquier caso, la entidad consultante es la responsable del buen funcionamiento de esta utilización y de las condiciones de uso a las que se adhiere el adquirente del DTO.

-Y, por otro lado, el aprovechamiento de las imágenes de ciencia obtenidas de la utilización o ejercicio del DTO por cada titular, a través de una licencia exclusiva y temporal (6 meses en principio) de explotación científica y económica; en cualquier caso, la propiedad de estas imágenes corresponde a la entidad consultante.

Este uso del telescopio de cada titular de DTO durante el tiempo de su "turno", y el aprovechamiento y explotación posterior de las imágenes obtenidas por un período temporal limitado ¿puede entenderse que conlleva un uso o disfrute exclusivo del inmueble?

A juicio de este centro directivo entendemos que sí, puesto que la nota que debe predominar en esta exclusividad es que no haya un uso compartido del mismo DTO en el mismo turno; y, en este sentido, no consideramos que la exclusividad tenga que estar vinculada sólo con la propiedad del bien, sino también con su uso o disfrute, y éste puede ser limitado en el tiempo, pero ejercido por un único titular cada vez.

En esta misma línea, parece manifestarse la Ley 4/2012, de 6 de julio, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias, cuando en su artículo 23.1. segundo párrafo hace alusión al derecho de aprovechamiento por turno de inmuebles, como la facultad de disfrutar "*con carácter exclusivo*" durante un tiempo:

"El derecho de aprovechamiento por turno de inmuebles atribuye a su titular la facultad de disfrutar, con carácter exclusivo, durante un período específico de cada año, consecutivo o alterno, un alojamiento susceptible de utilización independiente por tener salida propia a la vía pública o a un elemento común del edificio en el que estuviera integrado y que esté dotado, de modo permanente, con el mobiliario adecuado al efecto, así como del derecho a la prestación de los servicios complementarios. (...)".

Hemos de advertir que con la cita de esta Ley, no pretendemos señalar que la transmisión de los derechos inherentes a estos contratos de aprovechamiento por turnos constituya un supuesto de entrega de bienes, pues ello dependerá de su configuración y de la naturaleza jurídica de los mismos.

No queremos finalizar esta cuestión sin recordar que el origen de la modificación del artículo 6 de la Ley 20/1991, como ya vimos anteriormente, procedió de una modificación del IVA con la que se trató de resolver la tributación de la antigua y mal llamada multipropiedad, sustituyendo la consideración de entrega de bienes de "*La transmisión de la propiedad, el uso o el disfrute de bienes inmuebles mediante la cesión de títulos que atribuyan dichos derechos sobre los mismos",* por "*La transmisión de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de*

un inmueble o de una parte del mismo en los supuestos previstos en el artículo 50.Uno.18.º k) (...)".

A estos efectos, el Tribunal Supremo en su sentencia de 15 de septiembre de 2015, analizando la anterior redacción del artículo 6 de la Ley 20/1991, señaló en su Fundamento de derecho Tercero que *"en nuestro derecho patrio títulos representativos, distintos de los títulos de propiedad escriturados -con alguna excepción que es la contemplada en el citado artículo, aunque incluso así resulta discutible jurídicamente- cuya posesión asegure de hecho o de la propiedad de un inmueble, no se conocen, así es no existe título de usufructo, ni de uso o habitación de superficie o vuelo o subsuelo..., sino título de propiedad sobre los que cabe imponer una carga o gravamen, un derecho real que limite el dominio; como la mejor doctrina ha puesto de manifiesto la excepción a la que venía dar respuesta la expresada excepción era el caso de la antigua y mal llamada multipropiedad, en el que sería posible identificar un título sustantivo que atribuye el uso o disfrute de un inmueble, pero incluso en ese caso suscita duda de que tuviera y tenga cabida en la actual regulación dentro del supuesto contemplado en el citado artículo".*

Por lo que, atendiendo a lo aquí expuesto, consideramos que los DTO son valores que sí están referenciados en los supuestos previstos en el artículo 50.Uno.18º. k) de la Ley 4/2012, en particular en su letra b´), ya que, no siendo acciones o participaciones societarias, ni obligaciones,su posesión asegura el uso o el disfrute exclusivo durante el turno del mismo, de una infraestructura telescópica que tiene la consideración de inmueble.

En virtud de todo lo anterior, podemos concluir que la venta a título oneroso de los DTO se considera entrega de bienes -atendiendo a las características de su diseño como valores y al contenido de las facultades que conlleva su titularidad-, sin que puede constituir una prestación de servicios, puesto que la premisa para serlo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Ley 20/1991, es que "*no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes".*

CUARTO.- No concurriendo ningún supuesto de exención aplicable a esta transmisión de DTO, el nacimiento de la obligación tributaria dependerá finalmente de su localización en el territorio de aplicación del IGIC.

El artículo 16 regula el lugar de realización de las entregas de bienes, distinguiendo una regla general y varias reglas especiales, entre las que destacamos la prevista en el número 3º del apartado Dos, y que, en caso de concurrir, prima sobre la regla general:

"Artículo 16. Lugar de realización de las entregas de bienes.

El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

(...)

3.º Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio".

En la venta del DTO, el elemento central e indispensable sobre el que recae el ejercicio de este derecho de observación es la infraestructura telescópica que, como hemos analizado, tiene la consideración de bien inmueble. A juicio de este centro directivo, existe una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble que permite determinar que la venta del DTO, aunque no es la entrega del inmueble en sí, sino del derecho a su uso y disfrute, se entienda realizada en el territorio donde radica el mismo, con independencia de dónde se encuentre el adquirente o destinatario del mismo, y de condición pública o privada.

Cuestión diferente es la venta gratuita de DTO, pues, aunque están igualmente localizadas en el ámbito territorial de aplicación del IGIC y son realizadas por un empresario o profesional, con carácter general, están no sujetas al IGIC.

El que las operaciones gratuitas realizadas por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional estén no sujetas al IGIC, no solo se desprende del contenido del citado artículo 4.1 de la Ley 20/1991, sino que se reitera en el artículo 9 de la Ley 20/1991, regulador de los supuestos de no sujeción, que en su apartado 8º dispone:

"No están sujetas al Impuesto.

(...)

8º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación, salvo en los supuestos de vinculación a que se refiere el artículo 23, número 3, de la presente Ley".

Por tanto, las operaciones gratuitas efectuadas por la entidad consultante se encuentran no sujetas al IGIC, salvo que exista vinculación entre la entidad consultante y el destinatario del servicio de los DTO conforme a lo establecido en el artículo 23.3 de la Ley 20/1991.

La entidad consultante únicamente hace mención a que los DTO son adquiridos por organismos de investigación, universidades y entidades mercantiles, sin mayor concreción, por lo que no podemos efectuar ningún examen de la posibilidad de existencia de vinculación entre las partes.

QUINTO.- Corresponde ahora determinar el tipo impositivo aplicable a la transmisión onerosa de DTO o, siendo gratuita, a la transmisión de DTO 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.

Manifiesta la entidad consultante que los DTO comprenden en el ámbito de la astrofísica:

i) El derecho a seleccionar las coordenadas de apuntado del telescopio y otros parámetros técnicos.

ii) Derecho a acceder remotamente a los datos digitales obtenidos para su tratamiento, y la persistencia de los mismos durante un tiempo.

iii) Derecho a explotar científica y económicamente, durante un período de tiempo determinado, los datos digitales registrados.

En el ámbito de seguimiento de los satélites, los DTO permiten utilizar la infraestructura telescópica robótica como estaciones terrestres para el seguimiento de satélites en órbita terrestre (bien satélites en funcionamiento o satélites "muertos" que quedan como residuos, bien enteros, sin destruir, o destruidos "basura espacial"), por lo que entendemos que sería aplicable el tipo cero en las ventas de DTO sujetas al IGIC.

SEXTO.- 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 DTO descritos en la presente consulta, constituye una entrega de bienes sujeta al IGIC, al ser considerados valores cuya posesión asegura la atribución del disfrute exclusivo de un inmueble, como es la infraestructura telescópica ubicada en las Islas Canarias. El tipo de gravamen aplicable es el cero.

- La venta gratuita de los DTO no es una operación 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, 16 de mayo de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García