CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1447 (19/12/2011)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 5 Ley 20/1991 Art. 7.1 Ley 20/1991 Art. 9.8º y 9.9º y 12) Ley 20/1991 Art. 22.1 y 23.3 Ley 20/1991 Art. 28.1 Ley 20/1991 Art. 29.4.2º Ley 20/1991 Art. 35 Ley 20/1991 Art. 37.2 Ley 20/1991 Art. 43 y 43bis Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

VER TEXTO DE LA CONSULTA

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- Las aportaciones efectuadas por la Universidad de EE.UU. y Centros de Investigación Astrofísica de Méjico correspondientes a su participación en la financiación de los costes de construcción del GTC y de los costes de operación/explotación de las instalaciones, no constituyen contraprestación de una operación sujeta al IGIC.

Segundo.- El derecho a participar en el Tiempo Internacional reservado para proyectos de colaboración que la Universidad de EE.UU. y Centros de Investigación Astrofísica de Méjico gozan en virtud de los convenios suscritos con la sociedad mercantil pública consultante, y que se constituyen al amparo del Acuerdo de Cooperación en materia de Astrofísica y Protocolo entre los Gobiernos del Reino de España, del Reino de Dinamarca, del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y del Reino de Suecia, hechos en Santa Cruz de la Palma (Canarias) el 26 de mayo de 1979 (BOE número 161 de 6/7/1979), no tiene la consideración de prestación de servicios.

Tercero.- No obstante, la cesión de la utilización del GTC – horas de observación – a terceros, fuera de los conceptos desarrollados en el Acuerdo de Cooperación Internacional, Protocolo de Cooperación y Acuerdos entre la consultante y otras instituciones científicas, mediante precio, constituiría una prestación de servicios sujeta al IGIC, de entenderse realizada en las Islas Canarias conforme a las reglas de localización de las prestaciones de servicio a que se refiere el artículo 17 de la Ley 20/1991.

También tienen la consideración de prestaciones de servicio sujetas al IGIC los servicios de transferencia de desarrollo tecnológico (know–how) con contraprestación, de entenderse realizadas en las Islas Canarias conforme a las reglas de localización de las prestaciones de servicio a que se refiere el artículo 17 de la Ley 20/1991.

Cuarto.- La sociedad mercantil pública consultante, de realizar las operaciones sujetas y no exentas de IGIC a que se refiere el punto tercero anterior, tendrá derecho a la deducción de las cuotas del IGIC que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, todo ello conforme a las reglas generales de deducción que corresponden a los sujetos pasivos del IGIC.

Comoquiera que el consultante efectúa conjuntamente prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción y otras operaciones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, deberá aplicar la regla de la prorrata general, asignando a las operaciones no sujetas el valor de su coste presupuestario.

Por último, el régimen de deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, cuando el consultante tiene la consideración de empresario o profesional en el IGIC, pero todavía no la de sujeto pasivo del mismo, se efectuará conforme establecen los artículos 43 y 43 bis de la Ley 20/1991, estando sometidas a la correspondiente regularización.

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta tributaria en relación con el 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 sociedad mercantil consultante fue constituida en escritura pública en el año 1994. Los titulares de su capital social son el Estado español y la Comunidad Autónoma de Canarias en un porcentaje del 50% cada uno de ellos.

La sociedad consultante tienen como objeto social la construcción y posterior explotación del "Gran Telescopio Canarias" (en adelante GTC) en el Observatorio del Roque de Los Muchachos (La Palma), así como la de estimular, incrementar y transferir el desarrollo tecnológico.

Las actividades de construcción del telescopio se han financiado mediante de ayudas públicas de la Administración del Estado, de la Comunidad Autónoma de Canarias, de la Unión Europea y de las aportaciones de una Universidad de EE.UU. y de centros de investigación de astrofísica de Méjico.

La explotación del telescopio consiste en distribuir a la comunidad científica nacional e internacional, en materia de astrofísica, el uso del telescopio, sus instalaciones y equipamiento con relación a las horas de observación disponibles del citado telescopio. El artículo 4 del Acuerdo de Cooperación en Materia de Astrofísica, de fecha 26 de mayo de 1979 y suscrito por los Gobiernos del Reino de España, del Reino de Dinamarca, del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y del Reino de Suecia, establece que la cooperación en materia de astrofísica podrá realizarse mediante:

a) Intercambio de información sobre la investigación científica.

b) Intercambio de científicos, expertos y personal técnico.

c) Realización común y coordinada de programas de investigación tecnológica.

d) Utilización común y coordinada de programas de instalaciones científicas o técnicas.

e) La instalación y uso de telescopios e instrumentos en los Observatorios del Instituto de Astrofísica de Canarias (en adelante, IAC).

Los ingresos de explotación se nutren principalmente por subvenciones para cubrir costes de explotación y, en otros casos, por los que a continuación se detallan:

a) La Universidad de EE.UU. y los centros de investigación astrofísica de Méjico aportan un 5% del coste de construcción del telescopio y un 5% de los costes de operación/explotación y mejora de la instalación, cada una de ellas. El periodo de vigencia de los Acuerdos suscritos por la sociedad con la Universidad y centros citados oscila entre 15 y 20 años, pudiendo prorrogarse durante un periodo adicional de 5 años por mutuo acuerdo.

Los Acuerdos suscritos con la Universidad de EE.UU. y los centros de investigación astrofísica de Méjico, establecen que en contraprestación de los derechos que se les atribuyen - uso

futuro del telescopio y participación en su puesta en marcha y funcionamiento - contribuirá con aportaciones equivalentes al 5% del coste del telescopio y un 5% de los costes de operación/explotación/mejora.

b) Ingresos por cesión de uso del telescopio -tiempo garantizado de observación- a las instituciones que investigan, desarrollan y construyen los instrumentos de uso común del telescopio.

c) Otros ingresos con contraprestación derivados del uso del telescopio e instalaciones -horas de observación -.

d) Otros servicios derivados de transferencia de desarrollo tecnológico (know-how) con contraprestación.

De acuerdo con lo anterior, el consultante desea conocer cual es el tratamiento a efectos del IGIC de los siguientes puntos:

1.- Respecto a la sujeción al IGIC.

Si las aportaciones efectuadas por la Universidad de EE.UU. y los centros de investigación astrofísica de Méjico correspondientes a la operación-explotación del telescopio se encuentran sujetas al IGIC, al estipularse en los Acuerdos suscritos que las mencionadas aportaciones son efectuadas en contraprestación de los derechos que se les atribuyen o si, por el contrario, dichas aportaciones no se encuentran sujetas al mencionado impuesto.

2.- Respecto a la delimitación del hecho imponible.

Si las aportaciones efectuadas por la Universidad de EE.UU. y los centros de investigación astrofísica de Méjico correspondientes a la operación-explotación del telescopio se encuadran como cesiones de uso o disfrute de bienes, conforme a lo regulado en el artículo 7.2.2º ó 3º de la Ley 20/1991. De no ser así, ¿qué naturaleza tienen las prestaciones de servicios que se derivan de las relaciones entre la Universidad y los centros de investigación con la sociedad consultante?

Asimismo, se desea conocer si de la calificación que se dé a la prestación de servicios comentada en el párrafo anterior será de aplicación a cualquier usuario del telescopio del que se derive contraprestación directa, como puede derivarse el apartado c) anterior.

3.- Respecto a la localización del hecho imponible.

Si, a resultas del criterio a seguir respecto al punto anterior, ¿qué regla de localización del hecho imponible sería de aplicación de las establecidas en el articulo 17 de la Ley 20/1991?

4.- Respecto al devengo del IGIC.

Las aportaciones realizadas por la Universidad de EE.UU. y los centros de investigación astrofísica de Méjico correspondientes a su contribución al coste de construcción del telescopio han sido consideradas, en el pasivo del balance de la sociedad, como deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados siguiendo los criterios establecidos en el Plan General de Contabilidad, cuya definición es "*Cantidades concedidas por las Administraciones Publicas, tanto nacionales como internacionales, empresas o particulares con carácter de subvención, donación o legado, con vencimiento superior a un año*". El motivo de considerarlas como deudas reintegrables es debido a que su finalidad es materializarlas en bienes de inversión, hecho que a la fecha no se ha

producido, y de no ser así podrían ser objeto de reintegro o devolución por no cumplirse lo estipulado en los Acuerdos suscritos.

Una vez aplicados los fondos de las aportaciones a inversiones en inmovilizados materiales, se estima que se llevará a cabo a lo largo de los ejercicios 2010, 2011 y 2012, se eliminaría el carácter reintegrable de las aportaciones traspasándose los importes al patrimonio neto de la sociedad, conforme a la norma de valoración 18 del Plan General de Contabilidad, e imputándolas como ingresos a la cuenta de resultados en proporción a las amortizaciones anuales de los elementos que financian.

Con relación al IGIC se desea saber si para el caso de que las aportaciones realizadas por la Universidad de EE.UU. y centros de investigación astrofísica de Méjico (como contribución al coste de construcción reconocido como contraprestación en los Acuerdos suscritos) se encontrasen sujetas al Impuesto, considerando la respuesta a las consultas planteadas en los apartados 1, 2 y 3 anteriores, ¿cuándo se entendería producido el devengo del Impuesto? ¿en el momento de cobro o, por el contrario, en el momento en el que se aplican a la cuenta de resultados en la proporción correspondiente a su amortización o en función del periodo de duración de los Acuerdos?.

5.- Respecto a las deducciones de cuotas soportadas.

La sociedad ha venido deduciéndose las cuotas soportadas en la adquisición y/o construcción de los bienes de inversión y solicitando la devolución de las mismas a lo largo del periodo de construcción y puesta en marcha del telescopio.

La etapa de operación del telescopio se inicia, conforme al Acta del Comité de seguimiento del telescopio, el día 1 de enero de 2010 realizando en dicho ejercicio algunas operaciones que se encuentran sujetas al IGIC, en concreto prestaciones de servicios derivadas de la cesión de uso del telescopio a terceros para horas de observación con contraprestación, siempre y cuando se considere que nos encontramos ante una prestación de servicios por cesión de uso y disfrute de un bien inmueble y sus instalaciones ubicado en territorio de aplicación del impuesto.

Se consulta sobre si es de aplicación lo dispuesto en el artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991, en el sentido del derecho a deducirse la totalidad de las cuotas soportadas del IGIC en la medida que se dieran las siguientes circunstancias:

a) Los bienes y servicios adquiridos son utilizados en la realización de operaciones realizadas en Canarias.

b) Realiza algunas prestaciones de servicios por operaciones sujetas al IGIC.

c) Las operaciones no sujetas de haberse realizado en Canarias estarían sujetas al IGIC.

A su vez se consulta si derecho a deducción incluiría las cuotas deducidas de los bienes de inversión realizados antes del inicio de la explotación del Telescopio y, así mismo, como se debería proceder en el supuesto de no realizar en un ejercicio operaciones sujetas al Impuesto.

SEGUNDO.- El Acuerdo de Cooperación en Materia de Astrofísica y Protocolo entre los Gobiernos del Reino de España, del Reino de Dinamarca, del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y del Reino de Suecia, hechos en Santa Cruz de la Palma el 26 de mayo de 1979 (BOE número 161 de 6 de julio de 1979), en su artículo 2, manifiesta que "*las Partes Contratantes fomentaran las cooperación para fines pacíficos en el campo de la investigación astrofísica entre los*

Organismos científicos de sus respectivos países". Añade el artículo 3 del citado Acuerdo que, mediante la firma de un Protocolo, se regularán los aspectos concretos del desarrollo de la cooperación en materia de astrofísica, concretándose en el artículo 5 que deberán regularse con respecto a las relaciones recíprocas entre los Organismos firmantes, entre otras, la materia correspondiente a la financiación y a la distribución del tiempo de observación, si bien ya en el propio Acuerdo se señala que España dispondrá, al menos, del 20 por 100 del tiempo de observación, y que, al menos, otro 5 por 100 se dedicará a la realización de programas cooperativos.

El artículo 5.1 del Protocolo citado establece que "*los costos de cada instalación telescópica correrán a cargo de la institución usuaria, a menos que se establezcan otras condiciones en un acuerdo apropiado..".*

Al amparo de dicho Acuerdo internacional de cooperación en materia de astrofísica, la sociedad mercantil pública consultante, - que a su vez formalizó un convenio de colaboración con el IAC, institución científica reconocida por el Acuerdo – ha formalizado sendos acuerdos con las instituciones citadas en el escrito de consulta, Universidad de EE.UU. y centros de investigación astrofísica de Méjico, mediante los cuales las mismas participan en la financiación de la construcción, puesta en marcha y operación del GTC, lo que les otorga el derecho a participar en el Tiempo Internacional reservado para proyectos de colaboración en los telescopios de los Observatorios del IAC.

Llegados a este punto, debe analizarse si, en virtud de un tratado o acuerdo internacional, en el que las partes contratantes (Estados) convienen obligarse en financiar la construcción/utilización de unas instalaciones científicas, instalaciones que permitirán la observación astronómica, - materializada esta como un bien escaso (las horas de observación) -, y que se distribuirán entre los Estados signatarios - o terceros - y los sujetos instrumentales que estos designen, todo ello en función del alcance de una finalidad pública, de ámbito plurinacional, como el desarrollo de la cooperación en materia de investigación astrofísica, puede configurar al Estado español como empresario o profesional a efectos del IGIC.

Ciertamente el Estado puede ser reconocido, en ciertos ámbitos, como empresario o profesional, y por ende sujeto pasivo del Impuesto, en virtud de las operaciones que realice - consideradas ajenas a su actividad pública -, y ello es evidente en tanto que en la propia normativa del IGIC se consideran exentas operaciones realizadas por el Estado (véase el contenido del artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991). Ahora bien, esta sujeción nunca puede alcanzar al ejercicio de funciones públicas, y, obviamente, la ejecución del contenido de un tratado o acuerdo internacional debe considerarse ejercicio de funciones públicas y, por ende, la no consideración del Estado español como empresario o profesional por el ejercicio de tales funciones.

Corolario de esta afirmación es el contenido del artículo 9.9º de la Ley 20/1991 que dispone:

> *"No están sujetas al Impuesto:*
> *(...)*
> *9º 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."*

Dando por sentado lo dicho y teniendo en cuenta el contenido del segundo párrafo del mencionado artículo 9.9º de la Ley 20/1991, debe cuestionarse si la anterior aseveración resulta extrapolable a los compromisos de financiación para la construcción/utilización de unas instalaciones científicas (concretamente, del GTC) y al consiguiente reparto de horas de observación que se produzcan en función de determinados acuerdos de colaboración, en los que los partícipes no son directamente los signatarios del acuerdo o tratado o acuerdo internacional, sino los organismos encargados por los distintos gobiernos para la puesta en práctica de la cooperación en materia de astrofísica [en este caso, una sociedad mercantil pública (la consultante) y terceros (Universidad de EE.UU. y centros de investigación astrofísica de Méjico)].

Pareciera que ya no es posible argumentar simplemente que los Estados no pueden ser considerados como "empresarios o profesionales", en las obligaciones derivadas de tratados internacionales, pues en este caso los "obligados" son una sociedad mercantil pública y otros organismos, en este caso públicos, de terceros países. No obstante, dichos convenios se suscriben al amparo del Acuerdo de Cooperación, asumiendo las mismas finalidades, las obligaciones de financiación y los criterios de reparto del tiempo de observación, y es evidente que el objeto del acuerdo internacional se refiere a la investigación científica, y su puesta en práctica debe dirigirse a organismos científicos. En definitiva, en el desarrollo del contenido del acuerdo internacional, la sociedad mercantil consultante, como sujeto instrumental, es un órgano técnico integrado en el propio ente público territorial y por tanto debe seguir la estela fiscal de éste.

En este sentido, la entidad consultante formula la siguiente pregunta:

"Si las aportaciones efectuadas por la Universidad de EE.UU. y Centros de investigación astrofísica de Méjico correspondientes a la operación-explotación del telescopio se encuentran sujetas al IGIC, al estipularse en los Acuerdos suscritos que las mencionadas aportaciones son efectuadas en contraprestación de los derechos que se les atribuyen o si, por el contrario, dichas aportaciones no se encuentran sujetas al mencionado Impuesto."

Los preceptos principales que configuran el IGIC se desarrollan en la Ley 20/1991, en concreto, el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 expresa que:

> *"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."*

El artículo 5 del mismo cuerpo legal presenta el siguiente contenido:

> *"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.*
>
> *A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren el apartado 2º del número 2, y las letras a)*

y b) del número 4 de este artículo. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto General Indirecto Canario.

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

1º.- 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.

3. La habitualidad podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

Se presumirá la habitualidad:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

4. Se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a quienes efectúen las siguientes operaciones:

a) La realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. (...)"

Asimismo, el artículo 7.1 de la Ley 20/1991 establece que, a efectos del IGIC, 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.

Por último, el artículo 22.1 define el concepto de base imponible de las operaciones interiores como: "*La base del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo*."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también son aplicables a la entidad consultante. A mayor abundamiento, algunos de ellos establecen presunciones legales, tal es así que se consideran empresarios y profesionales, en todo caso, a las "*sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario"*. También es evidente que la sociedad consultante efectúa 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"* y que la asignación de "horas de observación" puede calificarse de prestación de servicios en el IGIC. Por último, la propia entidad consultante manifiesta que la posible existencia de una contraprestación, y por ende, de una base imponible del IGIC, al cuestionar si las "*..mencionadas aportaciones* – se refiere a la participación en la financiación del proyecto por parte de Universidad de EE.UU. y Centros de investigación astrofísica de Méjico - *son efectuadas en contraprestación de los derechos que se les atribuyen…".*

Pues bien, en opinión de este Centro Directivo, se mantienen intactos los fundamentos para entender como no sujetas al IGIC las acciones de cooperación en materia de astrofísica que se derivan del Tratado internacional. En efecto, persiste la consideración de "servicio público" que se atribuye al Estado cuando participa en la actividad económica para cumplir los fines que le son propios, puesto que la pretendida prestación de servicios consiste primordialmente en distribuir las horas de observación entre entidades científicas, eje central del Acuerdo Internacional de Cooperación. Igualmente dicho Tratado asigna unos criterios de financiación y de utilización de los observatorios, criterios que alcanzan a los convenios que la entidad consultante rubrica con la Universidad de EE.UU. y centros de investigación astrofísica de Méjico, y en función de los mismos se les atribuye una obligación de financiación del proyecto y un derecho a la utilización de las instalaciones (una asignación de horas de observación), que la circunstancia de que, al menos en parte, se asignen en función de la aportación financiera al proyecto, no implica, a juicio de este Centro Directivo, que ello constituya una contraprestación o precio en el sentido a que se refiere el artículo 22 de la Ley 20/1991.

En última instancia, el IAC y la propia entidad consultante deben entenderse como los medios instrumentales imprescindibles para la aplicación material del Acuerdo de cooperación en materia de astrofísica, igualmente ajenos al concepto de empresario o profesional que el Estado (el Reino de España) como signatario del Acuerdo.

Para mayor abundamiento, la no sujeción de la actividad pública de la Administración también está recogida expresamente en la Ley 20/1991. En concreto, el artículo 9 de la Ley 20/1991 realiza una delimitación negativa del concepto de sujeción al IGIC, enumerando una serie de supuesto en los que, si bien pudiera apreciarse la sujeción al Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 4 de la misma Ley, el legislador ha querido manifestar expresamente la no sujeción al tributo. Entre ellas se encuentra la prevista en el apartado 9º, cuyo contenido se reitera (el subrayado es nuestro):

> *"9º.- 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."*

Por su afinidad, conviene añadir el supuesto mencionado en el apartado 8º inmediatamente anterior, según el cual se encuentran no sujetas al IGIC:

> *"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."*

Volviendo al supuesto de no sujeción a que se refiere el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, expresamente se manifiesta que "*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"*. ¿Quiere ello decir, en sentido contrario, que cuando los entes públicos actúen por medio de empresas públicas, privada o mixta, o en general, de empresas mercantiles, las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realicen se encuentran sujetas al IGIC? En un primer momento parecería correcta dicha afirmación, ahora bien, debería entonces

plantearse el siguiente supuesto: ¿Qué ocurre cuando la empresa pública realiza entregas de bienes y prestaciones de servicios sin contraprestación? Si se considera que se trata de operaciones sujetas al Impuesto quedaría vacío un elemento esencial del tributo, la base imponible. En efecto, la normativa del IGIC no contempla, al contrario de lo que ocurre con los supuestos de vinculación, regla alguna que permita determinar la base imponible del impuesto en dichas circunstancias. De ahí que deben interpretarse los supuestos de no sujeción a que se refiere el artículo 9 de la Ley 20/1991 en concordancia con la definición de hecho imponible del artículo 4 de la Ley 20/1991, y no de una manera independiente, y la onerosidad sigue siendo un elemento relevante en la categorización del tributo.

Como corolario de todo lo expuesto, y respecto a la pregunta de si *"las aportaciones efectuadas por la Universidad de EE.UU. y Centros de investigación astrofísica de Méjico correspondientes a la operación-explotación del telescopio se encuentran sujetas al IGIC, al estipularse en los Acuerdos suscritos que las mencionadas aportaciones son efectuadas en contraprestación de los derechos que se les atribuyen…",* a juicio de este Centro Directivo la respuesta es negativa, al no considerar que las obligaciones de financiación de las obras de construcción, puesta en marcha y operación del GTC asumidas por la Universidad de EE.UU. y Centros de investigación astrofísica de Méjico en virtud del convenio de colaboración con la consultante, y los subsiguientes derechos de utilización del GTC, mediante asignación de horas de observación, conforme los criterios emanados del Acuerdo de colaboración en materia de Astrofísica, tengan la consideración de contraprestación de una operación sujeta al Impuesto.

Sin perjuicio de la conclusión alcanzada en el párrafo anterior, si la entidad consultante, mediante precio (es decir, contraprestación directa y distinta de la financiación de los costes de construcción y coste de operación), cediera la utilización del GTC – horas de observación – a terceros, fuera de los conceptos desarrollados en el Acuerdo de Cooperación Internacional, Protocolo de Cooperación y Acuerdos entre la entidad consultante y otras instituciones científicas, se darían los elementos subjetivos, objetivos y materiales para calificar al consultante de empresario o profesional en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, es decir, una operación sujeta al IGIC a expensas de interpretar la sujeción al Impuesto desde un punto de vista espacial, es decir, de aplicar las pertinentes reglas de localización de las prestaciones de servicio en el IGIC. Este criterio es extensible a los ingresos con contraprestación derivados del uso del telescopio e instalaciones (contraprestación directa) y otros servicios de transferencia de desarrollo tecnológico (know–how), a que se refiere el consultante

TERCERO.- El último párrafo del número anterior deja abierta la posibilidad de que el consultante tenga la consideración de sujeto pasivo del IGIC por realizar operaciones sujetas al Impuesto. Tal circunstancia le configura también como sujeto de derechos, entre ellos el de la deducción de las cuotas soportadas en su actividad.

En concreto, el artículo 28.1 de la Ley 20/1991 atribuye el derecho a la deducción a los sujetos pasivos del IGIC en los siguientes términos:

> "*Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en*

las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley."

El artículo 29.4 de la Ley 20/1991 condiciona el derecho a la deducción a que las cuotas soportadas (y en su caso la carga impositiva implícita) se utilicen, entre otras operaciones, por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

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

Quiere ello decir que el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos no se ve obstaculizado por la realización de operaciones no sujetas desde el punto de vista de su localización, ahora bien, es necesario que el empresario o profesional realice operaciones sujetas al Impuesto para alcanzar la consideración de sujeto pasivo del Impuesto, por lo que si realiza exclusivamente operaciones no sujetas no podrá ejercer el derecho a la deducción, al encontrarse el mismo restringido a los sujetos pasivos.

No obstante, los bienes o servicios por los que la entidad consultante soporta cuotas del IGIC, en su adquisición o importación, presumiblemente se utilizan tanto para operaciones sujetas al IGIC (derivadas de la "venta" de horas de observación" del telescopio e instalaciones (con contraprestación directa) y la comercialización de servicios de transferencia de desarrollo tecnológico (know-how)), como de las actividades derivadas de los acuerdos y convenios detallados en el punto segundo anterior, no sujetas al Impuesto.

El artículo 35 de la Ley 20/1991 establece la denominada "regla de prorrata" en los siguientes términos literales:

"*La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho*."

También la Ley 20/1991 define el cálculo de la prorrata en su artículo 37.2, que se determinará de la siguiente manera (el subrayado es nuestro):

"2. El porcentaje de deducción a que se refiere el número anterior se determinará multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren:

1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2º. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

Son operaciones que no originan el derecho a deducir, a efectos de su inclusión en el denominador de la prorrata las operaciones relacionadas en el artículo 10.1 de esta Ley realizadas por el sujeto pasivo dentro o fuera de Canarias, con la salvedad prevista en el artículo 29.4.1º. e) de la misma, así como las operaciones no sujetas a que se refieren los números 8º, 9º y 10º del artículo 9 de la presente Ley." (el subrayado es nuestro).

Ya se ha mencionado el contenido del artículo 9 de la Ley 20/1991 con anterioridad, se trata de operaciones no sujetas al IGIC pero que expresamente deben incluirse en la prorrata, no obstante no existe una base imponible gravable, por lo que la propia Ley resuelve el problema de la cuantía asignable a dichas operaciones en el denominador de la prorrata de la siguiente forma (número 5 del citado artículo 37 de la Ley 20/1991):

"*5. En las operaciones no sujetas integrables en el denominador de la prorrata se entenderá por importe total de operaciones: (...)*

b) En las operaciones previstas en el número 9º del artículo 9 de esta Ley, su coste presupuestario. …"

En consecuencia, la sociedad mercantil pública consultante, en la medida en que realice operaciones sujetas y no exentas de IGIC, tendrá derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario que, devengadas en dicho territorio, haya soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, todo ello conforme a las reglas generales de deducción que corresponden a los sujetos pasivos del IGIC.

Comoquiera que el consultante efectúa conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción y otras operaciones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, deberá aplicar la regla de la prorrata general, asignando a las operaciones no sujetas el valor de su coste presupuestario.

CUARTO.- En el punto anterior se ha analizado el tratamiento del derecho a la deducción de los sujetos pasivos del IGIC, derecho que, inicialmente, sólo se atribuye a los sujetos pasivos del Impuesto. En concreto, el artículo 28.2 de la Ley 20/1991 establece que (el subrayado es nuestro):

"*Solo podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos que, teniendo la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley, hayan iniciado efectivamente la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.*

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en esta Ley. "

En el supuesto planteado por la entidad consultante, resulta obvio que las horas de observación del GTC cuya "venta" conlleve el inicio de la realización habitual de prestaciones de servicios en el IGIC no podrán efectuarse, al menos, hasta tanto se ultime su construcción (se entiende que no existen pagos anticipados), por lo que el régimen de deducción se circunscribirá principalmente a las cuotas soportadas o satisfechas antes de dicho inicio, cuando el consultante tiene la consideración de empresario o profesional en el IGIC, pero todavía no la de sujeto pasivo del

mismo. Dichas deducciones se efectuarán conforme establecen los artículos 43 y 43 bis de la Ley 20/1991, estando sometidas a la correspondiente regularización.

QUINTO.- A la vista de las anteriores consideraciones, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- Las aportaciones efectuadas por la Universidad de EE.UU. y Centros de Investigación Astrofísica de Méjico correspondientes a su participación en la financiación de los costes de construcción del GTC y de los costes de operación/explotación de las instalaciones, no constituyen contraprestación de una operación sujeta al IGIC.

Segundo.- El derecho a participar en el Tiempo Internacional reservado para proyectos de colaboración que la Universidad de EE.UU. y Centros de Investigación Astrofísica de Méjico gozan en virtud de los convenios suscritos con la sociedad mercantil pública consultante, y que se constituyen al amparo del Acuerdo de Cooperación en materia de Astrofísica y Protocolo entre los Gobiernos del Reino de España, del Reino de Dinamarca, del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y del Reino de Suecia, hechos en Santa Cruz de la Palma (Canarias) el 26 de mayo de 1979 (BOE número 161 de 6/7/1979), no tiene la consideración de prestación de servicios.

Tercero.- No obstante, la cesión de la utilización del GTC – horas de observación – a terceros, fuera de los conceptos desarrollados en el Acuerdo de Cooperación Internacional, Protocolo de Cooperación y Acuerdos entre la consultante y otras instituciones científicas, mediante precio, constituiría una prestación de servicios sujeta al IGIC, de entenderse realizada en las Islas Canarias conforme a las reglas de localización de las prestaciones de servicio a que se refiere el artículo 17 de la Ley 20/1991.

También tienen la consideración de prestaciones de servicio sujetas al IGIC los servicios de transferencia de desarrollo tecnológico (know–how) con contraprestación, de entenderse realizadas en las Islas Canarias conforme a las reglas de localización de las prestaciones de servicio a que se refiere el artículo 17 de la Ley 20/1991.

Cuarto.- La sociedad mercantil pública consultante, de realizar las operaciones sujetas y no exentas de IGIC a que se refiere el punto tercero anterior, tendrá derecho a la deducción de las cuotas del IGIC que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, todo ello conforme a las reglas generales de deducción que corresponden a los sujetos pasivos del IGIC.

Comoquiera que el consultante efectúa conjuntamente prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción y otras operaciones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, deberá aplicar la regla de la prorrata general, asignando a las operaciones no sujetas el valor de su coste presupuestario.

Por último, el régimen de deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, cuando el consultante tiene la consideración de empresario

o profesional en el IGIC, pero todavía no la de sujeto pasivo del mismo, se efectuará conforme establecen los artículos 43 y 43 bis de la Ley 20/1991, estando sometidas a la correspondiente regularización.

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, 19 de diciembre de 2011
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván