CONSULTA Nº 2.229 (13/11/2024)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 22 Ley 20/1991 Art. 52.l) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante es una empresa pública cuyo capital social está integrado por la Comunidad Autónoma de Canarias en un 50% y el Estado español en el otro 50%, que tiene como objeto social el diseño y la construcción de un telescopio situado en Canarias al servicio a la comunidad científica en general.

La sociedad consultante plantea las siguientes cuestiones:

- La sujeción al IGIC, de las dotaciones presupuestarias, percibidas de la Administración del Estado y de la Comunidad Autónoma de Canarias, destinadas a sufragar los costes de inversión, mejoras y ampliaciones en actividades de investigación, desarrollo e innovación, y considerando que las citadas dotaciones no están vinculadas a precio, los potenciales destinatarios de derechos de uso no están identificados y no satisfacen contraprestación alguna.

- La sujeción, y en su caso el tipo de IGIC aplicable y devengo, de las contribuciones anuales a la explotación, y de las aportaciones destinadas a sufragar al menos parcialmente mejoras, por parte de Organismos Públicos internacionales, en virtud de las cuales, se les confiere un derecho de uso. Así como las contraprestaciones realizadas por parte de personas físicas o jurídicas, con residencia en las islas Canarias o en la Unión Europea o en terceros países, que confieran el derecho de uso de horas de observación del telescopio por la comunidad científica.

- La sujeción, y en su caso el tipo de IGIC aplicable por la prestación de servicios con contraprestación, derivada de los trabajos especializados que realiza el personal de la sociedad que están relacionados con asistencia tecnológica a personas físicas o jurídicas, residentes en la Comunidad Autónoma de Canarias, Unión Europea y terceros países.

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

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Las dotaciones o aportaciones presupuestarias no vinculadas a precio, son irrelevante a efectos de IGIC, ya que no constituyen contraprestación de un acto de consumo gravable puesto que su finalidad no es retribuir un servicio, sino que tiene por objeto financiar al prestador del servicio por el déficit que genera la actividad de investigación, desarrollo e innovación.

- En el caso de operaciones de consumo, consistentes en la cesión del derecho de uso de una fracción de las horas de observación disponible del telescopio situado en Canarias, estamos ante una operación sujeta a IGIC en atención a las reglas de localización, y al ser un servicio suficientemente vinculado directamente con bienes inmuebles, con independencia de la localización o condición del pagador y destinatario de la prestación del servicio. El tipo impositivo aplicable será del cero por ciento de IGIC produciéndose el devengo en el caso de pagos anticipados, cuando estos se abonen.

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 23.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea aprobado por el Decreto 107/2024, de 31 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO. - La entidad consultante, con domicilio fiscal en Canarias, es una entidad mercantil cuyo capital social está integrado por la Comunidad Autónoma de Canarias en un 50% y el Estado español en el otro 50%, para el diseño y la construcción del Gran Telescopio Canarias. En el año 2009, con el inicio de la fase de operación científica del telescopio, la entidad consultante amplió sus responsabilidades para incluir la operación del telescopio como un servicio a la comunidad científica en general.

La sociedad consultante plantea distintos supuestos en los que cuestiona la sujeción al IGIC, así como el tipo aplicable y en su caso el devengo.

Cuestiones planteadas:

a) Sujeción al IGIC de las dotaciones presupuestarias de la Administración del Estado y de la Comunidad Autónoma de Canarias; destinadas a sufragar los costes de inversión de la nueva instrumentación del telescopio, mejoras y ampliaciones de los instrumentos ya existentes y a cubrir los gastos que genera la explotación/operación del telescopio; considerando que las citadas dotaciones no están vinculadas al precio, los potenciales destinatarios de los derechos de uso de la instalación telescópica no están identificados en el momento de concesión, no satisfacen contraprestación alguna y las citadas dotaciones económicas financian actividades de investigación, desarrollo e innovación.

b) Sujeción al IGIC de la contribución anual a la explotación/operación del telescopio realizada por Organismos Públicos internacionales de investigación en astrofísica y su desarrollo tecnológico, con los que se suscriben acuerdos de colaboración, que confieren el derecho de uso de una fracción de las horas de observación disponible del telescopio. Tipo aplicable.

c) Sujeción al IGIC de las aportaciones destinadas a sufragar parcialmente la construcción e instrumentación del telescopio, realizadas por los Organismos Públicos internacionales de investigación en astrofísica y su desarrollo tecnológico, con los que se suscriben acuerdos de colaboración. Estas aportaciones pueden realizarse simultáneamente con las descritas en la letra anterior (explotación/operación). Momento del devengo del IGIC de estas aportaciones considerando la singularidad que se expone en el párrafo tercero del apartado Segundo. Tipo de IGIC aplicable.

d) Sujeción al IGIC del derecho de uso con contraprestación de las horas de observación del telescopio a la comunidad científica, personas físicas o jurídicas, residentes en la

Comunidad Autónoma de Canarias, Unión Europea y terceros países. Tipo de IGIC aplicable.

e) Sujeción al IGIC por la prestación de servicios derivada de los trabajos especializados que realiza el personal de la sociedad que están relacionados con asistencia tecnológica a otras instituciones que diseñan y construyen telescopios y con trabajos de adaptación e instalación de instrumentos en telescopios. Estos servicios son realizados con contraprestación a personas físicas o jurídicas, residentes en la Comunidad Autónoma de Canarias, Unión Europea y terceros países. Tipo de IGIC aplicable.

El objeto social de la entidad consultante es el siguiente:

a) Ejercer las acciones necesarias para llevar a cabo el diseño, especificaciones y las fases de la construcción del Gran Telescopio Canarias en el Observatorio del Roque de los Muchachos (La Palma).
b) La adjudicación, contratación de toda clase de estudio, proyectos, suministros y obras que sean necesarias para la construcción del mencionado telescopio; así como su puesta en marcha y explotación posterior.
c) La explotación, el desarrollo y la introducción de mejoras del Telescopio Canarias y de su instrumentación científica.
d) La investigación que de forma directa o indirecta esté relacionada con la explotación científica del GTC.
e) La transferencia de tecnología a la industria, su soporte o acreditación en licitaciones internacionales.
f) La difusión y divulgación del Gran Telescopio Canarias y de sus resultados en la sociedad, incluyendo la realización de actividades relacionadas, directa o indirectamente, con el marketing, el merchandising y cualesquiera otras actividades comerciales, con el fin de darle mejor visibilidad internacional y así fomentar colaboraciones de carácter científico y tecnológico y atraer nuevos socios potenciales.
g) La creación, adquisición, comercialización y explotación en cualquier forma, directa o indirectamente, de marcas, patentes y cualquier otro tipo de derechos de propiedad industrial, intelectual o de imagen, así como de cualesquiera objetos, modelos o métodos susceptibles de servir soporte para la explotación de los derechos anteriores.
h) Para la mejor consecución de su objeto, esta Sociedad podrá crear o participar en otras sociedades e instituciones cuya actividad esté relacionada con las expresadas en los apartados anteriores, para lograr resultados que serían inalcanzables de forma aislada.
i) Quedan excluidas todas aquellas actividades para cuyo ejercicio de la Ley exija requisitos especiales que no queden cumplidos por esta Sociedad. Si algunas de las actividades integrantes del objeto social fuesen de algún modo actividades propias de profesionales, por ser actividades que requieren título oficial y están sujetas a colegiación, se entenderá que, en relación con dichas actividades, la sociedad actuará como una sociedad de mediación o intermediación, sin que le sea aplicable a la sociedad el régimen de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales.

SEGUNDO. - En aras de conocer la sujeción del IGIC en los distintos supuestos planteados por la consultante, recordamos que el IGIC es un impuesto sobre el consumo que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios, con carácter oneroso, realizadas por empresarios y profesionales de manera habitual u ocasional, así como las importaciones de bienes cualquiera que sea la condición del importador, cuyo ámbito de aplicación territorial se acota al territorio de las Islas Canarias.

Siendo un aspecto esencial de este tributo, como ha remarcado en varias ocasiones este centro directivo y la jurisprudencia, el que es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final y que, por ello, vincula su base imponible a la contraprestación pactada por las partes.

Por tanto, para la resolución de la presente consulta debe determinarse si las cantidades percibidas o generadas constituyen contraprestación de actos de consumo, y en caso de respuesta positiva, si constituye base imponible de operaciones sujetas al IGIC.

Para ello hemos de acudir a la Ley 20/1991, y analizar las siguientes premisas:

Artículo 22 de la Ley 20/1991, regulador de las reglas generales de la base imponible de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios, dispone (el subrayado es nuestro):

"1. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(...)

b) Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

En ningún caso se incluirán las subvenciones dirigidas a permitir el abastecimiento de productos comunitarios o disponibles en el mercado de la CEE, previsto en el Programa de opciones específicas por la lejanía e insularidad de las Islas Canarias.

No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el número 1 del presente artículo, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar:

a') La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión.

b') Actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna."

A la vista de lo expuesto en el precitado artículo, el legislador ha plasmado que el pago de una subvención no vinculada a precio, no forma parte de la base imponible del IGIC, ya que no constituye un acto de consumo gravable puesto que su finalidad no es retribuir un servicio, sino que tiene por objeto compensar al prestador del servicio, en este caso la entidad consultante.

La entidad consultante, al recibir aportaciones o dotaciones dinerarias, como se establece en la primera de las cuestiones planteadas por la consultante, actúa como un ente que presta un servicio público o realiza una actividad de interés general, y al no tener destinatarios previamente identificados sino dirigirse al conjunto de la colectividad, no realiza operaciones sujetas al IGIC ya que falta el vínculo jurídico en cuyo seno se intercambian prestaciones recíprocas. Por ello, las subvenciones o aportaciones que satisfacen los entes públicos para la prestación de tales servicios o la realización de dichas actividades de investigación no tienen la calificación de contraprestación, y por ello, son irrelevantes a efectos de IGIC.

Bajo la lectura del art. 22.2.b Ley 20/1991, no habría consumo gravable en el caso presentado por la consultante, en la cual, los socios de la entidad consultante, esto es, Comunidad Autónoma de Canarias y el Estado, realizan una aportación, pero con ánimo de cubrir una actividad de interés general y quienes se benefician del servicio prestado no son directamente dichos entes públicos que satisfacen el pago.

Como ya ha indicado el más alto Tribunal (STS de 15 jun. 2006 -rec. cas. 5218/2001), "*estos pagos tienen la misma naturaleza y finalidad que las aportaciones que reciben las sociedades mercantiles de sus accionistas o sociedades matrices para compensar pérdidas derivadas de las actividades propias del tráfico de la sociedad.*

Siendo esto así, obligado es entender que, al igual que una aportación en metálico para reponer pérdidas no se considera sujeta al IVA, pese a constituir un ingreso o recurso de la sociedad, tampoco una subvención de explotación recibida por una sociedad pública puede considerarse sometida al IVA, en cuanto que no tiene la naturaleza de contraprestación de operación alguna sujeta al impuesto".

Por tanto, en atención a la primera cuestión planteada, el pago de la dotación presupuestaria no vinculada a precio, es irrelevante a efectos de IGIC, ya que no constituye contraprestación de un acto de consumo gravable, puesto que su finalidad no es retribuir un servicio, sino que tiene por objeto financiar al prestador del servicio por el déficit que genera la actividad de investigación, desarrollo e innovación.

Otra de las cuestiones planteadas, es si las contribuciones anuales, las aportaciones o incluso las contraprestaciones satisfechas en favor de la entidad consultante, por parte de Organismos Públicos, sean nacionales o internacionales o personas físicas o jurídicas públicas o privadas, cualquiera que sea la residencia de estos últimos, se perciben como contraprestación a cambio de una operación sujeta al IGIC, consistente en la prestación de un servicio de cesión de un derecho de uso.

Para atender a esta cuestión, hay que poner el foco de atención en que quienes satisfacen dichas contribuciones, aportaciones o contraprestaciones, a diferencia de lo comentado respecto de la cuestión primera, en este supuesto, sí están recibiendo a cambio del pago satisfecho, un servicio (artículo 7 Ley 20/1991), pues como se plantea el caso, a cambio tienen un derecho de uso, por lo tanto, hay una reciprocidad entre las partes y son destinatarios concretos e identificables.

A la vista de que en este caso sí existe una operación de consumo, consistente en la cesión del derecho de uso de una fracción de las horas de observación disponible en el telescopio situado en Canarias, advertiremos que tal operación está sujeta a IGIC o no, en atención a las reglas de localización.

Al encontrarnos ante una prestación de servicio vinculada a un telescopio situado en Canarias, corresponde examinar a continuación, dónde se localiza dicha prestación, en concreto si resulta de aplicación la regla especial de localización prevista en el artículo 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991, que dispone:

"Tres. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1. Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.

c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.

d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.

e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.

f) Los de alquiler de cajas de seguridad.

g) La utilización de vías de peaje.

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario."

Se advierte en esta lista de servicios, que no es cerrada, un dato común: el bien inmueble es el elemento central e indispensable de las prestaciones de servicios que se mencionan expresamente, lo que supone la existencia de una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble, como es el telescopio en este caso, que permite determinar que el servicio se entienda prestado en el territorio donde radica el mismo.

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 parece coherente que los criterios normativos que se adopten para la interpretación de las reglas de localización del IVA se extiendan al IGIC. De este modo podemos perfectamente acudir al artículo

31 bis 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, que contiene una lista no exhaustiva de ejemplos de operaciones que se consideran servicios vinculados a bienes inmuebles:

"1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos:

a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos;

b) cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

2. El apartado 1 abarcará, en particular:

a) el trazado de planos para un edificio o partes de un edificio que vaya a construirse en un terreno determinado, independientemente de que la construcción tenga lugar;

b) la prestación de servicios in situ de seguridad o vigilancia;

c) la construcción de un edificio sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en un edificio o en partes del mismo;

d) la construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales, y similares;

e) la labor del suelo, incluidas actividades agrícolas tales como la labranza, la siembra, el riego y la fertilización;

f) la supervisión y evaluación de riesgos y la integridad de los bienes inmuebles;

g) la tasación de bienes inmuebles, por ejemplo, cuando se requiera a efectos de servicios de seguro, para determinar el valor de una propiedad como garantía de un préstamo o para evaluar los riesgos y daños en caso de litigio;

h) el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente;

i) la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, incluido el derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos y situaciones similares;

j) la concesión o la transmisión de derechos distintos de los cubiertos en las letras h) e i) para la utilización parcial o íntegra de un bien inmueble, incluida la licencia de utilización parcial de una propiedad, como, por ejemplo, la concesión de derechos de caza o de pesca, el acceso a las salas de espera en los aeropuertos, o la utilización de infraestructuras tales como puentes o túneles de peaje;

k) el mantenimiento, la renovación o la reparación de un edificio o de partes del mismo, in-

cluidas tareas tales como la limpieza, el alicatado, el empapelado o la colocación de parqué;

l) el mantenimiento, la renovación o la reparación de estructuras permanentes tales como las canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares;

m) la instalación o el montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles;

n) el mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles;

o) la gestión inmobiliaria, distinta de la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias cubierta por el apartado 3, letra g), que consista en la explotación de inmuebles comerciales, industriales o residenciales por su propietario o por cuenta de este último;

p) la intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d);

q) los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), como, por ejemplo, las actividades de notaría, o con la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles, incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad de los mismos no llega a efectuarse.

3. El apartado 1 no abarcará:

a) el trazado de planos para un edificio o partes del mismo si dichos planos no se destinan a un terreno determinado;

b) el almacenamiento de mercancías en un bien inmueble si ninguna parte específica del mismo se destina al uso exclusivo del cliente;

c) la prestación de servicios publicitarios, aunque lleven aparejada la utilización de bienes inmuebles;

d) la intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero;

e) el suministro de un stand en una feria o exposición junto con otros servicios relacionados con el mismo, que permitan al expositor mostrar sus productos, como, por ejemplo, el diseño del stand, el transporte y almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad;

f) la instalación o el montaje, el mantenimiento y la reparación, inspección o supervisión de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles;

g) la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias;

h) los servicios jurídicos distintos de los cubiertos en el apartado 2, letra q), vinculados a contratos, incluido el asesoramiento prestado en relación con las condiciones de un contrato de transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, o para la ejecución de dicho contrato o

la demostración de su existencia, cuando tales servicios no sean específicos de la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble."

Conforme a lo considerado anteriormente, se estima como servicio suficientemente vinculado directamente con bienes inmuebles, la cesión del derecho de uso de una fracción de las horas de observación disponible del telescopio situado en Canarias.

Por lo tanto, en este caso, estamos ante operaciones sujetas a IGIC, en donde la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación satisfecha, con independencia de la localización o condición del pagador y destinatario de la prestación del servicio.

En tercer lugar, el tipo impositivo aplicable a aquellas operaciones sujetas y no exentas de IGIC, prestaciones de servicios, realizadas por la entidad consultante, siempre que dicho destino sea la investigación y desarrollo tecnológico en el área de la astrofísica, en virtud del artículo 52, letra l, de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2042), será del cero por ciento de IGIC.

El artículo 52.l Ley 4/2042 dispone:

"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."

No obstante, este aspecto merece una apreciación pues, partiendo de que el tipo cero es un beneficio fiscal, la prohibición de la analogía contenida en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, obliga a un examen de lo dispuesto en el artículo 52.l) de la Ley 4/2012, que impida su aplicación más allá de sus estrictos términos legales. Dicho de otra forma, prohibición de extender la aplicación de una norma a presupuestos de hechos no contemplados implícita o explícitamente por ella. Ahora bien, esta interpretación estricta que obliga el artículo 14 de la Ley 58/2003 de los beneficios fiscales, no puede suponer disminuir o reducir sus límites.

Esto último es necesario remarcarlo porque lo primero que debemos destacar es que de la propia dicción literal del artículo 52.l) citado se desprende que no existe limitación alguna entre bienes o servicios susceptibles de aplicar el tipo cero; el único requisito que establece la norma es eminentemente finalista: que los bienes o servicios adquiridos o importados tengan como "*destino"* la realización de actividades de *"investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica",* y ello, a juicio de este centro directivo, implica el cumplimiento de dos requisitos:

i) Que los bienes o servicios adquiridos o importados sean necesarios para el desarrollo de tales actividades, es decir, que tengan una relación directa con la actividad de investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica, y así lo hemos manifestado en varias ocasiones (véase, la consulta 2158 de 27 de febrero de 2023, Consulta 2114 de 9 de marzo de 2022).

ii) Que los bienes o servicios adquiridos o importados se utilicen de forma exclusiva para el ejercicio de las actividades de investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica. No cabe que los bienes o servicios se utilicen, de forma simultánea o de forma alternativa, al desarrollo de las actividades citadas y otras actividades distintas.

Y a la anterior premisa de que es un beneficio fiscal de carácter finalista, y por lo tanto ha de cumplir los requisitos mencionados anteriormente expuesto, ha de concretarse que estamos ante un beneficio fiscal objetivo (que no subjetivo, pues no cabe aplicar el tipo cero a todas las operaciones sujetas al IGIC en las que intervenga la entidad consultante con base a que su objetivo sea genérico y verse sobre las actividades de investigación, desarrollo e innovación); por lo tanto, resultará aplicable el tipo cero en virtud del artículo 52.1 de la Ley 4/2012, cuando la operación tenga una relación directa con la investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica.

A modo de recordatorio, ya este centro directivo ha tenido ocasión de pronunciarse respecto al supuesto del tipo cero en caso de operaciones que pudieran ser de interés, sentándose la siguiente doctrina administrativa (entre otras: Consulta 2161 de 6 Marzo 2023; Consulta 2219 de 18 de junio de 2024):

- No está sujeta al tipo cero la prestación de servicios de alojamiento, viajes y manutención del personal contratado.

- No está sujeta al tipo cero la prestación de servicio de limpieza, servicio de apoyo administrativo y explotación de la cafetería-comedor.

- No están sujeta al tipo cero ciertos servicios como: Seguridad especializada o no, exclusiva de las instalaciones telescópicas. Servicios de soporte administrativo: gestión y control de los costes operativos del telescopio, contacto con proveedores, así como de personal científico. Limpieza de los telescopios, de sus instalaciones y equipamiento, siempre y cuando no se trate de un servicio especializado. Honorarios de auditores, abogados, y expertos contables o fiscales. Adquisición de escritorios, sillas y demás mobiliario y accesorios corrientes de oficina.

En último lugar, en relación con el devengo de las operaciones que estén sujetas a IGIC, se aplica el artículo 18 de la Ley 20/1991, sin especificidad alguna, más que la concreción en el supuesto en el que nos encontremos.

Artículo 18 de la Ley 20/1991, en el cual se regula el devengo (el subrayado es nuestro):

Uno. Se devengará el Impuesto:

(...)

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, en las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto conforme a lo previsto en el apartado 2.° del número 1 del artículo 19 de esta Ley, que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y que no den lu-

gar a pagos anticipados durante dicho período, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios.

Por excepción de lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.

3.º Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el artículo 235 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

4.º En las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.

Cuando se trate de entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos por los que una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien los recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos, el devengo de las entregas relativas a los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente.

5.º En las transmisiones de bienes entre comisionista y comitente efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra, cuando el primero actúe en nombre propio, en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran.

6.º En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1.º precedente.

Dos. No obstante lo dispuesto en el número uno anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

(...)"

Sin perjuicio de la amplia casuística que puede darse con las operaciones que desarrolla la entidad consultante, parece desprenderse del texto de la consulta, que una cuestión a analizar es el caso de que las contribuciones o aportaciones que confieran un derecho de uso, constituyan un pago anticipado a la prestación de servicios (cesión del derecho de uso). Ante tal supuesto, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que se abonen dichas aportaciones o contribuciones anuales.

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

- Las dotaciones o aportaciones presupuestarias no vinculadas a precio, son irrelevante a efectos de IGIC, ya que no constituyen contraprestación de un acto de consumo gravable puesto que su finalidad no es retribuir un servicio, sino que tiene por objeto financiar al prestador del servicio por el déficit que genera la actividad de investigación, desarrollo e innovación.

- En el caso de operaciones de consumo, consistentes en la cesión del derecho de uso de una fracción de las horas de observación disponible del telescopio situado en Canarias, estamos ante una operación sujeta a IGIC en atención a las reglas de localización, y al ser un servicio suficientemente vinculado directamente con bienes inmuebles, con independencia de la localización o condición del pagador y destinatario de la prestación del servicio. El tipo impositivo aplicable será del cero por ciento de IGIC produciéndose el devengo en el caso de pagos anticipados, cuando estos se abonen.

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, 13 de noviembre de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA

Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Andrés Megías Martínez