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 Nº 2.238 (13/01/2025)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 9.8º Ley 20/1991 Art. 11.1 Ley 20/1991 Art. 16.Dos.1º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

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

Entre los proyectos que desarrolla se encuentra la construcción en Canarias de un Centro de Procesamiento de Datos (CPD) como centro de almacenamiento masivo y procesamiento de datos astronómicos de carácter digital. El CPD es una instalación industrial compleja integrado por diferentes componentes físicos de almacenamiento, sistema de conexión, sistemas eléctricos para asegurar la estabilidad de la corriente y servidores con capacidad de procesamiento.

El CPD es fraccionado con objeto de su explotación científica y económica mediante la creación de un producto denominado ICR (acrónimo en ingles de Indefeasible Computer Rights).

Tratándose del ICR de un producto informático, se consultó en su día si, a efectos del IGIC, la operación de enajenación del ICR disponía de la consideración de entrega de bien o de prestación de servicios, recibiendo contestación mediante la consulta 2218 de 10 de mayo de 2024 donde se le señala que, conforme con los datos aportados, el producto denominado ICR es un producto informático normalizado y, puesto que es objeto de suministro informático en soporte físico o material, tiene su venta la consideración a efectos del IGIC de entrega de bien.

El proyecto de construcción del CPD ha sido desarrollado por una entidad mercantil distinta de la entidad consultante, constituida al efecto, que es la que transmite los ICR.

La entidad consultante ha suscrito un convenio con un organismo público de investigación dependiente de la Administración del Estado, con sede en Madrid, cuyo objetivo es desarrollar nuevas formas de prevenir, diagnosticar y tratar el cáncer, para el mecenazgo de actividades científicas, que incorpora entre las obligaciones de las partes la donación de un ICR que se utilizará para investigación en el ámbito de las imágenes médicas en un proyecto de I+D.

El ICR que será objeto de donación fue adquirido por la entidad mercantil consultante con destino a la investigación en astrofísica que desarrolla. La vida útil de ICR es de un año desde la fecha de adquisición. La adquisición se realizó con sujeción a IGIC aplicándose

el tipo cero de acuerdo con la letra l) del artículo 52 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales. El ICR adquirido se utilizó exclusivamente para investigación en astrofísica hasta el momento de su donación al organismo público de investigación.

Se consulta la tributación en el IGIC de la donación, y en caso de sujeción al IGIC el tipo impositivo aplicable.

Por otro lado, se consulta la sujeción al IGIC, base imponible y el tipo impositivo aplicable, en caso de venta de ICR al organismo público de investigación que lo utilizaría en actividades de investigación biomédica.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La entrega gratuita del ICR al organismo público de investigación dependiente de la Administración del Estado, está no sujeta al IGIC al no existir vinculación entre las partes.

- La entrega onerosa del ICR estaría sujeta al IGIC pero exenta al tratarse de una exportación.

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

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

Entre los proyectos que desarrolla se encuentra la construcción en Canarias de un Centro de Procesamiento de Datos (CPD) como centro de almacenamiento masivo y procesamiento de datos astronómicos de carácter digital. El CPD es una instalación industrial compleja integrado por diferentes componentes físicos de almacenamiento, sistema de conexión, sistemas eléctricos para asegurar la estabilidad de la corriente y servidores con capacidad de procesamiento.

El CPD es fraccionado con objeto de su explotación científica y económica mediante la creación de un producto denominado ICR (acrónimo en ingles de Indefeasible Computer Rights).

Tratándose del ICR de un producto informático, se consultó en su día si, a efectos del IGIC, la operación de enajenación del ICR disponía de la consideración de entrega de bien o de prestación de servicios, recibiendo contestación mediante la consulta 2218 de 10 de mayo de 2024 donde se le señala que, conforme con los datos aportados, el producto denominado ICR es un producto informático normalizado y, puesto que es objeto de suministro informático en soporte físico o material, tiene su venta la consideración a efectos del IGIC de entrega de bien.

El proyecto de construcción del CPD ha sido desarrollado por una entidad mercantil distinta de la entidad consultante, constituida al efecto, que es la que transmite los ICR.

La entidad consultante ha suscrito un convenio con un organismo público de investigación dependiente de la Administración del Estado, con sede en Madrid, cuyo objetivo es desarrollar nuevas formas de prevenir, diagnosticar y tratar el cáncer, para el mecenazgo de actividades científicas, que incorpora entre las obligaciones de las partes la donación de un ICR que se utilizará para investigación en el ámbito de las imágenes médicas en un proyecto de I+D.

El ICR que será objeto de donación fue adquirido por la entidad mercantil consultante con destino a la investigación en astrofísica que desarrolla. La vida útil de ICR es de un año desde la fecha de adquisición. La adquisición se realizó con sujeción a IGIC aplicándose el tipo cero de acuerdo con la letra l) del artículo 52 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales. El ICR adquirido se utilizó exclusivamente para investigación en astrofísica hasta el momento de su donación al organismo público de investigación.

Se consulta la tributación en el IGIC de la donación, y en caso de sujeción al IGIC el tipo impositivo aplicable.

Por otro lado, se consulta la sujeción al IGIC, base imponible y el tipo impositivo aplicable, en caso de venta de ICR al organismo público de investigación que lo utilizaría en actividades de investigación biomédica.

SEGUNDO.- La primera de las cuestiones formuladas hace referencia a la sujeción o no al IGIC de la entrega gratuita de un ICR, para su disfrute durante su vida útil remanente, al organismo público de investigación dependiente de la Administración del Estado, con sede en Madrid y cuyo objetivo es desarrollar nuevas formas de prevenir, diagnosticar y tratar el cáncer. El ICR objeto de donación fue previamente adquirido por la entidad consultante con una vida útil de un año desde la fecha de adquisición, con aplicación del tipo cero previsto en el artículo 52.l) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que 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.2

El ICR adquirido fue utilizado durante varios meses por la entidad consultante en actividades de investigación astronómica. Se presume, por tanto, que la adqusición que realizó tenía como objetivo su utilización en actividades de investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica, por lo que resultaba aplicable el tipo cero previsto en el artículo 52.l) de la Ley 4/2012, sin que deba ser objeto de rectificación por el hecho de su transmisión onerosa o gratuita.

El hecho imponible del IGIC 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 dispone lo siguiente:

"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."

De este precepto podemos señalar dos aspectos:

- No pierde el carácter oneroso de una operación, la exigencia de un precio inferior al coste de producción o comercialización del bien o servicio entregado o prestado.

- Las entregas de bienes o prestaciones de servicios gratuitas y localizadas en el ámbito territorial de aplicación del IGIC, realizadas por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, están no sujetas al IGIC, salvo, como veremos a continuación, exista vinculación entre la partes.

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.

(...)

8‘ 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".

El citado artículo 23.3 de la Ley 20/1991 dispone:

"*3. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación sujeta al Impuesto y no exenta, o no sujeta prevista en el artículo 9.8.º de esta Ley, su base imponible será su valor normal de mercado.*

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos impuestos que sean de aplicación.

(...)"

Para determinar si existe o no vinculación entre las partes intervinientes, al tratarse la entidad consultante de una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades, le será de aplicación lo previsto en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que dispone:

"*2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:*

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o

afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero."

Es evidente que entre la donante (la entidad mercantil consultante) y el donatario (un organismo público de investigación dependiente de la Administración del Estado), no existe vinculación, por lo que la entrega gratuita del ICR estará no sujeta al IGIC.

Examinaremos a continuación el supuesto de que la transmisión del ICR fuese onerosa.

Aunque el texto del escrito no expresa nada, partiremos de la hipótesis de que el soporte material es objeto de transporte desde Canarias para la puesta a disposición del adquirente en territorio peninsular.

En este caso, la entrega se entenderá realizada en territorio de aplicación del IGIC, conforme a la regla de localización de las entregas de bienes prevista en el artículo 16.Dos.1º de la Ley 20/1991, que dispone:

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

1º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio.

(...)"

En este supuesto, la entrega del soporte material estará sujeta al IGIC pero exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Ley 20/1991, que dispone:

"*Están exentas del impuesto:*

1. Las entregas de los bienes expedidos o transportados a un territorio tercero por el transmitente o por un tercero en nombre y por cuenta de este."

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

- La entrega gratuita del ICR al organismo público de investigación dependiente de la Administración del Estado, está no sujeta al IGIC al no existir vinculación entre las partes.

- La entrega onerosa del ICR estaría sujeta al IGIC pero exenta al tratarse de una exportación.

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 enero de 2025

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA

Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez