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

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2218 (11/05/2024)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 6.2.1º Ley 20/1991 Art. 7.2.16º 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 astronomía.

Entre los proyectos que desarrolla se encuentra "ASTRO POC", consistente en 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 de Indefeasible Computer Rights). Inicialmente 90 ICR al año por cada 1,35 petabytes de almacenamiento.

El ICR permite de forma autónoma el acceso a los datos almacenados en el CPD y asignados al ICR y su capacidad de procesamiento CPU (acrónimo de Computer Proccesing Units) y GPU (acrónimo de Graphic Proccesing Units) durante un tiempo definido. El titular del ICR puede utilizar este producto simplemente como acceso a los datos almacenados y asignados al adquirente del ICR, pudiendo ser procesados posteriormente en otra infrestructura diferente a la ofrecida por el ICR. En cualquier caso siempre podrá utilizar el sistema de procesamiento que permite el ICR.

El ICR será objeto de enajenación onerosa o gratuita principalmente a organismos de investigación y universidades. Los resultados científicos obtenidos por el procesamiento de los datos a través del ICR constituyen bienes inmateriales, distintos e independientes de los ICR que los facilita y su titularidad corresponde al grupo de investigación que ha generado los resultados.

Se expone que el ICR se suministra en soporte material en una caja análoga a las del sistema operativo Windows o de la aplicación Office, no precisando de modificación sustancial (y tampoco no sustancial) para ser utilizado por cualquier usuario. No es transmitido a través de una red informática (internet) y puede ser objeto de transmisión onerosa, donación o aportados a proyectos científicos como contribución en especie.

Tratándose de un producto informático, se consulta si, a efectos del IGIC, la operación de enajenación del ICR dispone de la consideración de entrega de bien o de prestaciones de servicios.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

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.

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

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

Entre los proyectos que desarrolla se encuentra "ASTRO POC", consistente en la construcción en Canarias de un Centro de Procesamiento de Datos (CPD) como centro de almacenamiento masivo y procesamiento de datos científicos, principalmente 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 de Indefeasible Computer Rights) que da acceso exclusivo al grupo de investigación a unas capacidades de almacenamiento y computación con vida útil determinada, transferibles y sin límites en el número de usuarios. Inicialmente 90 ICR al año por cada 1,35 petabytes de almacenamiento.

El ICR permite de forma autónoma el acceso a los datos almacenados en el CPD y asignados al ICR y su capacidad de procesamiento CPU (acrónimo de Computer Proccesing Units) y GPU (acrónimo de Graphic Proccesing Units) durante un tiempo definido. El titular del ICR puede utilizar este producto simplemente como acceso a los datos almacenados y asignados al adquirente del ICR, pudiendo ser procesados posteriormente en otra infraestructura diferente a la ofrecida por el ICR. En cualquier caso siempre podrá utilizar el sistema de procesamiento que permite el ICR.

El ICR será objeto de enajenación onerosa o gratuita principalmente a organismos de investigación y universidades. Los resultados científicos obtenidos por el procesamiento de los datos a través del ICR constituyen bienes inmateriales, distintos e independientes de los ICR que los facilita y su titularidad corresponde al grupo de investigación que ha generado los resultados.

Se expone que el ICR se suministra en soporte material en una caja análoga a las del sistema operativo Windows o de la aplicación Office, no precisando de modificación sustancial (y tampoco no sustancial) para ser utilizado por cualquier usuario. No es transmitido a través de una red informática (internet) y puede ser objeto de transmisión onerosa, donación o aportados a proyectos científicos como contribución en especie.

Considera la entidad consultante que el ICR presenta la naturaleza de producto informático, por lo que consulta si, a efectos del IGIC, la operación de enajenación del ICR dispone de la consideración de entrega de bien o de prestación de servicios.

SEGUNDO.- La entidad consultante califica el ICR como producto informático, por lo que resulta preciso si, a juicio de este centro directivo, debe o no confirmarse, de acuerdo con los datos aportados, tal aseveración.

Ni la Ley 20/1991, ni su desarrollo reglamentario, contiene una definición de producto informático, debiendo acudir a lo previsto en los apartados 1 y 2 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

"Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

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

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

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

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

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

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

"Artículo 10. Obras y títulos originales.

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

(...)

i) Los programas de ordenador".

Este texto refundido, contiene también la definición de programas de ordenador, que, aunque solo sea a efectos de dicha ley reguladora de la propiedad intelectual, nos resulta esclarecedora para dar respuesta a esta consulta, ante el silencio conceptual en la normativa reguladora del IGIC. De este modo su artículo 96 define los programas de ordenador en los siguientes términos:

"Artículo 96. Objeto de la protección.

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

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

De la lectura de este precepto y de los datos expuestos por la entidad mercantil consultante, se desprende que el ICR es un programa informático puesto que permite de forma autónoma un procesamiento CPU y GPU de los datos asignados al ICR con resultados científicos.

Determinado que el ICR es un programa informático, entremos a determinar si nos encontramos, en su enajenación, ante una entrega de bien o ante una prestación de servicios.

El artículo 6.2.1º de la Ley 20/1991 dispone:

"2. En particular se consideran entregas de bienes:

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

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

Por otra parte, el artículo 7.2.16º de la Ley 20/1991 dispone:

"2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...)

16.º El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte.

En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que hayan sido objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario".

Comprobamos que los productos informáticos que se transmiten en soporte físico o material pueden disponer de la consideración de entrega de bien o de prestación de servicios; aquellos programas informáticos que se suministra por vía electrónica, sean normalizados o no, tendrán la consideración de servicio prestado por vía electrónica y se aplicarán las normas propias de estos.

En el supuesto objeto de consulta el programa informático se suministra en soporte material, por tanto descartamos que se trate de un servicio prestado por vía electrónica. La cuestión, por tanto, es si nos encontramos ante un programa informático normalizado o no.

Conforme a lo previsto en los artículos citados de la Ley 20/1991 sólo habrá entrega de bienes de productos informáticos cuando se cumplan los siguientes requisitos de forma simultánea:

- Que el suministro se efectúe en soporte físico o material.

- Que se trate de un producto estándar o producido en serie, y poder ser utilizado por cualquier cliente.

Si se trata del suministro físico o material de un programa informático elaborado a la medida de las necesidades del destinatario; es decir, aquellos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario con base en las especificaciones efectuadas por él, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para su uso por el destinatario, estaremos ante una prestación de servicios.

No se pierde la consideración de producto informático normalizado cuando habiendo sido producido en serie, se realizan determinadas adaptaciones solicitadas por el comprador del producto y éstas son menores o accesorias (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de octubre de 2005 (Asunto C-41/04, Levob Verzekeringen BV))

De acuerdo con lo expuesto y los datos facilitados por la entidad consultante, en el ICR nos encontramos ante un producto informático normalizado suministrado en soporte material, por lo que tendría su venta tendría la consideración de entrega de bienes.

El hecho de que sea elaborado el programa informático para efectuar una labor de tratamiento de datos especializados en una materia compleja y que los destinatarios sean un número pequeño (organismos de investigación y universidades), no implica que se pierda la condición de programa informático normalizado, dado que es el mismo producto para todos los adquirentes.

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

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 11 de mayo de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES
CON LA UNIÓN EUROPEA
Gabriel Megías Martínez