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 2137 (29/08/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 28, 29 y 33.2 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil pública consultante tiene como objeto social el desarrollo, impulso y coordinación de actividades deinvestigación, y la comercialización de los productos que se deriven de los proyectos de investigación y desarrollo afrontados.

Consulta si pueden ser objeto de deducción las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de las actividades de investigación.

CONTESTACIÓN NO VINCULANTE

Conforme estrictamente a los datos aportados y sin perjuicio de lo señalado en el apartado TERCERO, la entidad mercantil pública consultante dispone del derecho a ejercer la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios al preverse su utilización exclusiva en la realización de las actividades de investigación, dado que estos bienes o servicios se prevé su afectación exclusiva a una actividad económica de comercialización onerosa de los resultados, si los hubiere, de la previa actividad de investigación científica y técnica. El hecho de que no pueda seguir desarrollando un resultado por ser inviable técnicamente o por existir cierta incertidumbre sobre el momento de comienzo de la comercialización del resultado, no son obstáculos para ejercer la deducción de las cuotas del IGIC soportadas, siempre que, además, se cumplan el resto de los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, este centro directivo en uso de la atribución conferida por 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) y en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Ley 22/2009) y se modifican determinadas normas tributarias, y 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 sociedad mercantil pública consultante tiene como objeto social el desarrollo, impulso y coordinación de actividades de investigación, y la comercialización de los productos que se deriven de los proyectos de investigación y desarrollo afrontados.

Consulta si pueden ser objeto de deducción las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de las actividades de investigación.

SEGUNDO.- Se señala en el preámbulo de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación que **"***Se considera el concepto de investigación científica y técnica como equivalente al de investigación y desarrollo, entendido como el trabajo creativo realizado de forma sistemática para incrementar el volumen de conocimientos, incluidos los relativos al ser humano, la cultura y la sociedad, el uso de esos conocimientos para crear nuevas aplicaciones, su transferencia y su divulgación.".*

La investigación científica y técnica tiene como fin la generación, difusión y transferencia del conocimiento para resolver los problemas esenciales de la sociedad, distinguiéndose entre investigación básica y aplicada.

La investigación básica tiene como objetivo la obtención de nuevos conocimientos generales, científicos o técnicos, con la finalidad de impulsar el avance tecnológico. Se trata de trabajos experimentales o teóricos que se emprenden para obtener nuevos conocimientos.

La investigación aplicada tiene como objetivo transferir resultados de carácter científico o técnico, que puedan impulsar o suponer avances en sectores productivos, de servicios o de la administración.

Lo que se plantea es la deducibilidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se destinen exclusivamente a la actividad de investigación científica y técnica, ya sea básica o aplicada.

Haciendo abstracción de los requisitos temporales, formales y documentales, los artículos 28.1 y 29.4 de la Ley 20/1991 contienen la clave de bóveda en la que se sustenta el régimen de deducción, cuya finalidad es liberar al sujeto pasivo del peso del IGIC devengado

en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional; cuando tales bienes o servicios se utilizan en operaciones sujetas al IGIC (o no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización), y éstas den derecho a la deducción. Con ello se garantiza la neutralidad cualquiera que sean los fines o los resultados de la actividad económica.

Los citados preceptos disponen:

- "1. 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."

- "4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º.- Las efectuadas en las Islas Canarias que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el Impuesto General Indirecto Canario.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes a tenor de lo establecido en esta Ley.

c) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que gocen de exención en virtud de lo dispuesto en los artículos 11º y 12º de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes y envíos de bienes con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta o Melilla que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el apartado 2º de este número 4.

d) Las relativas a los regímenes suspensivos, a las Zonas Francas, Depósitos Francos y Depósitos que estén exentas del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en los números 1 y 2 del artículo 13º de esta Ley y los servicios exentos de conformidad con lo establecido en el número 1, apartados c) y d), y el número 2 del artículo 15º de esta Ley.

e) Las de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que hubiesen resultado exentas, si se hubiesen realizado en el ámbito territorial de aplicación de este Impuesto, en virtud de lo dispuesto en el número 1, apartados 16.º y 18.º del artículo 10º de la presente ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones no esté establecido en la Comunidad Económica Europea o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes a países no pertenecientes a dicha Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con destino a Terceros Países.

f) Los servicios prestados por agencias de viajes exentos del Impuesto en virtud de lo establecido en el número 3 del artículo 54º de la presente Ley.

g) Las entregas gratuitas de muestras y objetos publicitarios de escaso valor y las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito, realizadas unas y otras para la promoción de actividades empresariales o profesionales.

h) Los servicios de telecomunicaciones y las entregas de bienes de inversión exentas por aplicación de lo dispuesto en los artículos 24 y 25, respectivamente, de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

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."

Estos artículos integran el denominado requisito de la utilización, que se puede resumir en que los bienes o servicios adquiridos o importados deben utilizarse en entregas de bienes o prestaciones de servicios que den derecho a la deducción (operaciones sujetas y no exentas, operaciones exentas plenas y operaciones no sujetas plenas).

Se complementa este requisito de la utilización con el requisito de la relación directa regulado en los números 5, 6, 7 y 8 del artículo 29 de la Ley 20/1991 que implica que las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, serán deducibles si tales bienes o servicios tienen una relación directa con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. De forma resumida, la relación directa existe cuando los bienes o servicios adquiridos o importados se afectan exclusivamente a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Ligado íntimamente a los requisitos generales de utilización y relación directa que hemos reseñados de forma resumida, se encuentra el principio del destino previsible previsto en el número 2 del artículo 33 de la Ley 20/1991. Este principio permite la deducción inmediata de las cuotas soportadas sin que sea precisa la constatación real del cumplimiento del requisito de la relación directa y de la utilización. Obviamente, si con posterioridad se aprecia el incumplimiento de tales requisitos nacerá la obligación de rectificar la incorrecta deducción efectuada, debiéndose acudir a lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley 20/1991.

Por otra parte, el nacimiento del derecho a la deducción tiene un doble ámbito, el ligado al sujeto pasivo y el ligado a la cuota del IGIC; este último que implica que nace el derecho a la deducción de la cuota, con carácter general, cuando se devengue la misma (artículo 32 de la Ley 20/1991), no es relevante para la resolución de la presente consulta. Sí que resulta relevante el vinculaado al sujeto pasivo y que viene a responder a la cuestión de en qué momento puede empezar a ejercer el derecho a la deducción un sujeto pasivo. La respuesta es cuando se cumplan dos condiciones previstas en el artículo 28.2 de la Ley 20/1991, a saber:

- Que tenga la condición de empresario o profesional. Esta condición se adquiere, conforme al artículo 5.1 de la Ley 20/1991, 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 actividades empresariales o profesionales.

- Que haya iniciado la realización habitual de las entregas de bienes o servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. No obstante, se puede ejercer el derecho a la deducción con anterioridad al inicio habitual reseñado.

Pues bien, disponiendo de la condición de empresario o profesional y teniendo la intención de utilizar los bienes o servicios adquiridos o importados en la realización de operaciones que dan derecho a la deducción (principio de destino previsible), nace el derecho a la deducción, y este derecho sigue existiendo, y ello es importante, aunque la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones gravadas, o por circunstancias ajenas a la voluntad del empresario o profesional no haya podido utilizar los bienes o servicios adquiridos o importados en operaciones gravadas que darían el derecho a la deducción. No obstante, en situaciones fraudulentas o abusivas en las que se ha fingido desplegar una actividad económica, se puede exigir la devolución de las cantidades deducidas, puesto que tales deducciones han sido ejercidas basándose en hechos falsos.

Si la actividad de investigación científica y técnica tiene como destino previsible explotar económicamente sus resultados, en la realización de operaciones a título oneroso (como por ejemplo, la cesión de patente), o de utilización en la realización de operaciones empresariales o profesionales del sujeto pasivo (elaboración de un bien o prestación de un servicio) que dan derecho a la deducción, o ser sustento de investigaciones futuras con el ánimo de explotar económicamente los resultados, se puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se hayan utilizado exclusivamente en la ejecución de la actividad de investigación, sea básica o aplicada. Todo ello con independencia de que se fracase en la consecución de un resultado, de que exista incertidumbre sobre el momento en que el resultado pueda ser objeto de producción y comercialización, de que no se superen las pruebas de ensayo, o de que tras el resultado de la investigación sea inviable económicamente su producción o comercialización.

Si la actividad de investigación, en especial la básica, se realiza sin el objetivo de explotar empresarialmente los resultados que pueda conseguir de los mismos, sino con la finalidad de ofrecer tales resultados, si los hubiere, al conjunto de la sociedad, sin ánimo de obtener contraprestación alguna por los mismos, no cabría deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la actividad de investigación.

Manifiesta textualmente que todas las actividades y desarrollo científico y técnico que realiza se clasifican en las cuatro categorías siguientes:

"*1.- Investigación aplicada a favor del tejido empresarial realizada a título oneroso.*

2.- Investigación aplicada que, aun no obteniéndose de la misma un resultado o producto inmediato que pueda destinarse a ser cedido a terceros, tiene como finalidad última intervenir en el mercado en un futuro más o menos incierto, es decir, subyace un ánimo eminentemente empresarial, aunque exista cierta incertidumbre sobre el momento en que dicho resultado o producto pueda ser introducido en el mercado mediante su correspondiente contraprestación.

3.- Investigación básica que constituye el sustrato de investigaciones aplicadas posteriores cuyos resultados se destinarán a ser cedidos a terceros en condiciones de mercado con la correspondiente contraprestación.

4.- Investigación aplicada destinada a buscar un resultado o producto que pueda destinarse a ser cedido a terceros mediante contraprestación pero que no puede seguir desarrollándose por resultar inviable técnicamente, es decir, por no obtenerse los resultados previstos."

Conforme a estas manifestaciones, la entidad mercantil pública consultante dispone del derecho a ejercer la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de las actividades de investigación, pues estos bienes o servicios se prevé su afectación exclusiva a una actividad económica de comercialización con carácter oneroso de los resultados, si los hubiere, de la actividad de investigación científica y técnico. El hecho de que no pueda seguir desarrollando un resultado por ser inviable técnicamente o exista cierta incertidumbre sobre el momento de comienzo de la comercialización del resultado, no son obstáculos para ejercer la deducción de las cuotas del IGIC soportadas, siempre que, además se cumplan el resto de los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.

A pesar de que Canarias no forma parte del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y la jurisprudencia comunitaria relativa a dicho tributo no resulta directamente aplicable, hemos expresado en muchas ocasiones que existiendo identidad de regulación en el IGIC y el IVA en una materia objeto de consulta, resulta un elemento determinante para el análisis de las cuestiones planteadas y en la formación de la doctrina administrativa.

En este sentido la presente contestación ha tenido en cuenta la jurisprudencia de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de febrero de 1996 (asunto C-110/94), 15 de enero de 1998 (asunto C-37/95), de 8 de junio de 2000 (asunto C-396/98) y de 12 de noviembre de 2020 (asunto C-734/19).

TERCERO.- La entidad mercantil consultante, aunque no lo haya manifestado en el escrito de planteamiento de la consulta, tiene la consideración de medio propio personificado de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias. Conociendo esta cualidad, podrían existir encomiendas o encargos del poder adjudicador de las que derivasen prestaciones de servicios en el ámbito de la investigación no sujetas al IGIC por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, lo que supondría la aplicación de la regla especial de deducción prevista en el artículo 28.5 de la Ley 20/1991, esto es de forma resumida:

- No serán deducibles en proporción alguna las cuotas de IGIC soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de encomiendas o encargos del poder adjudicador.

- Serán deducibles, en el porcentaje que corresponda, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones sujetas.

- Se podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto.

CUARTO.- Dado que la entidad mercantil consultante ha planteado cuestiones relacionadas con un procedimiento tributario, es criterio no vinculante de este centro directivo que conforme estrictamente a los datos aportados y sin perjuicio de lo señalado en el apartado TERCERO, la entidad mercantil pública consultante dispone del derecho a ejercer la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios al preverse su utilización exclusiva en la realización de las actividades de investigación, dado que estos bienes o servicios se prevé su afectación exclusiva a una actividad económica de comercialización onerosa de los resultados, si los hubiere, de la previa actividad de investigación científica y técnica. El hecho de que no pueda seguir desarrollando un resultado por ser inviable técnicamente o por existir cierta incertidumbre sobre el momento de comienzo de la comercialización del resultado, no son obstáculos para ejercer la deducción de las cuotas del IGIC soportadas, siempre que, además, se cumplan el resto de los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.

Santa Cruz de Tenerife, 29 de agosto de 2022
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García