Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1801 (08/11/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 25 Ley 19/1994, de 6 de julio Arts. 6 y 8 Reglamento de desarrollo (R.D. 1758/2007, de 28 de diciembre) Normas 3ª y 7ª de Registro y Valoración del PGCPYME Norma 2ª de Registro y Valoración - Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante se encuentra establecida en Canarias y es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. Manifiesta no encuadrarse en el concepto de sociedad de tenencia de bienes.

La mercantil ha suscrito un contrato de arrendamiento con opción de compra por plazo de 5 años, de un local situado en Canarias, en el que pretende desarrollar una nueva actividad de restauración, distinta de las que venía ejerciendo hasta la fecha.

Según señala la consultante, para iniciar la nueva actividad le es necesario realizar obras, habiéndose acordado con el propietario del local que dichas obras serán sufragadas por la arrendataria y que, en caso de que se ejerza en el plazo de 5 años la opción de compra sobre el local, las cantidades invertidas en la adecuación de las estructuras fijas del mismo (instalación eléctrica, suelo, trabajos de albañilería) serán descontadas del precio final de la compra.

Teniendo en cuenta que la intención de la entidad consultante es ejercer la opción de compra sobre el local descrito, al que atribuye la consideración de bien de inversión, se pretende que esta Administración aclare si en el momento de ejecutar la opción de compra y adquirir la propiedad del inmueble, estaríamos ante una inversión inicial, a efectos de la exención del IGIC, prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994. O si, por el contrario, el hecho de que exista un arrendamiento previo al ejercicio de la opción pudiera desvirtuar dicha consideración.

Argumenta la consultante que en el momento de la ejecución de la opción de compra y adquisición de la propiedad del inmueble, nos encontraríamos ante una ampliación de establecimiento al pasar a tener, además de los medios materiales y humanos con que contaba, la propiedad del local (y no un mero derecho de uso sobre el mismo). Lo que, a su juicio, produciría, como mínimo, un alargamiento de la vida útil de bien, incrementándose el valor total de los activos aparejados al mismo.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La adquisición, por ejercicio de opción de compra, de la propiedad de un inmueble del que se venía disfrutando en régimen de arrendamiento no produce *per se* el aumento de la capacidad del bien ni un alargamiento de su vida útil, por lo que no puede ser considerada como una inversión inicial cuyo objeto es la ampliación de un establecimiento, a los efectos de la exención de IGIC, regulada en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 47 60 00

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 adelante, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante se encuentra establecida en Canarias y es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. Manifiesta no encuadrarse en el concepto de sociedad de tenencia de bienes.

La mercantil ha suscrito un contrato de arrendamiento con opción de compra por plazo de 5 años, de un local situado en Canarias, en el que pretende desarrollar una nueva actividad de restauración, distinta de las que venía ejerciendo hasta la fecha.

Según señala la consultante, para iniciar la nueva actividad le es necesario realizar obras, habiéndose acordado con el propietario del local que dichas obras serán sufragadas por la arrendataria y que, en caso de que se ejerza en el plazo de 5 años la opción de compra sobre el local, las cantidades invertidas en la adecuación de las estructuras fijas del mismo (instalación eléctrica, suelo, trabajos de albañilería) serán descontadas del precio final de la compra.

Teniendo en cuenta que la intención de la entidad consultante es ejercer la opción de compra sobre el local descrito, al que atribuye la consideración de bien de inversión, se pretende que esta Administración aclare si en el momento de ejecutar la opción de compra y adquirir la propiedad del inmueble, estaríamos ante una inversión inicial, a efectos de la exención del IGIC, prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994. O si, por el contrario, el hecho de que exista un arrendamiento previo al ejercicio de la opción pudiera desvirtuar dicha consideración.

Argumenta la consultante que en el momento de la ejecución de la opción de compra y adquisición de la propiedad del inmueble, nos encontraríamos ante una ampliación de establecimiento al pasar a tener, además de los medios materiales y humanos con que contaba, la propiedad del local (y no un mero derecho de uso sobre el mismo). Lo que, a su juicio, produciría, como mínimo, un alargamiento de la vida útil de bien, incrementándose el valor total de los activos aparejados al mismo.

SEGUNDO.- La cuestión a dilucidar es, por tanto, si la adquisición, por ejercicio de opción de compra, de un local comercial previamente arrendado por la consultante, puede considerarse como una inversión inicial cuyo objeto es la ampliación de un establecimiento, a efectos de poder beneficiarse de la exención del Impuesto General Indirecto Canario, regulada en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994).

Dicho precepto, en sus apartados 2 y 3, dispone lo siguiente:

"2. Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias y las que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente, que no

tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas del Impuesto General Indirecto Canario, están exentas de este Impuesto:

a) En las entregas e importaciones de bienes de inversión, cuando las citadas entidades sean adquirentes o importadoras de tales bienes.

(...)

Se entiende que la entidad adquirente, importadora o cesionaria no tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año de realización de la entrega o importación del bien de inversión o de la prestación de servicios de cesión de elementos del inmovilizado inmaterial es inferior al cien por cien, incluso en el supuesto de pagos anticipados.(...)"

"3. A los efectos de lo establecido en este artículo:

a) Tendrán la consideración de bienes de inversión los elementos patrimoniales del inmovilizado material adquiridos o importados con ocasión de una inversión inicial. Se entiende por inversión inicial aquella que tiene por objeto:

La creación de un establecimiento.
La ampliación de un establecimiento.
La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.
La transformación sustancial en el proceso general de producción de un establecimiento.
(...)

Reglamentariamente se determinarán los términos en que se entienda que se produce la creación o ampliación de un establecimiento y la diversificación y la transformación sustancial de su producción.
Los elementos del inmovilizado material a que se refiere esta letra a) deberán, además, tener la consideración de bienes de inversión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40, números 8 y 9, de la Ley 20/1991.(...)"

Para delimitar los conceptos de inversión inicial y de ampliación de establecimiento, debemos remitirnos a los artículos 6 y 8 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, aprobado por el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre.

El citado artículo 6, al definir las "ayudas *regionales a la inversión*", introduce el concepto de inversión inicial, en los términos siguientes:

"(...) A su vez, tienen la consideración de inversión inicial, a efectos de lo dispuesto en la Ley 19/1994, de 6 de julio, y en este Reglamento, las siguientes:

a) La inversión en activos materiales e inmateriales relacionada con la creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de la capacidad de un establecimiento existente, la diversificación de la producción de un establecimiento en productos que

anteriormente no se producían en el mismo o una transformación fundamental del proceso global de producción de un establecimiento existente (...)"

Por su parte, el artículo 8.2, en su párrafo primero, señala:

"2. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la ampliación de un establecimiento cuando tenga como consecuencia el incremento del valor total de los activos del mismo."

Conjugando lo dispuesto en los preceptos transcritos podemos concluir que solo estaremos ante una inversión inicial que tenga por objeto una ampliación de establecimiento cuando de la inversión de que se trate se derive un aumento de la capacidad de aquél, con el consiguiente aumento del valor total de los activos.

No obstante la conclusión anterior, resulta conveniente analizar también la normativa contable aplicable a este supuesto, cuestión que se aborda en los apartados siguientes.

TERCERO.- Según se sostiene en el escrito de consulta: *"En el momento de la ejecución de la opción de compra y adquisición de la propiedad del inmueble, nos encontramos ante una ampliación de establecimiento ya que se incrementa el activo del mismo, pasando de tener además de los medios materiales y humanos con los que se contaba, la propiedad del local (y no un mero derecho de uso sobre el mismo)."*

Para poder determinar si, en efecto, tal y como afirma la consultante se produce un incremento del activo por el ejercicio de la opción de compra sobre el local arrendado, debemos acudir a lo dispuesto en la Norma 7ª de Registro y Valoración del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGCPYME), que se extracta a continuación (el subrayado es nuestro):

"7ª. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.

1. Arrendamiento financiero

1.1. Concepto

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.

En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. (...)

1.2. Contabilidad del arrendatario

El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su

naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el valor razonable del activo arrendado calculado al inicio del mismo, sin incluir los impuestos repercutibles por el arrendador. Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente, entendidas como los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo sino que depende de la evolución futura de una variable, serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendatario aplicará a los activos que tenga que reconocer en el balance como consecuencia del arrendamiento los criterios de amortización, deterioro y baja que les correspondan según su naturaleza y a la baja de los pasivos financieros lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre pasivos financieros. (...)"

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta que del escrito de consulta se desprende que no existen dudas razonables acerca del ejercicio de la opción de compra, entendemos que el local comercial fue (o al menos debió haber sido) contabilizado como un activo desde el momento mismo en que se suscribió el contrato de arrendamiento, por lo que, contrariamente a lo defendido por la consultante, a juicio de este centro directivo, no se incrementará el activo de la empresa al adquirir la propiedad del mismo.

Ahora bien, aun en el caso de que el arrendamiento fuera contabilizado como un gasto, por entender que no concurren las condiciones descritas en la Norma de Valoración transcrita anteriormente, la incorporación del local al activo de la empresa con motivo de su adquisición (por ejercicio de la opción de compra), tampoco podría conducirnos a pensar que estamos ante una ampliación de establecimiento, puesto que ya se venía haciendo uso y disfrute del bien, de modo que el registro de ese activo no llevaría aparejado un aumento de la capacidad del establecimiento existente. Una interpretación distinta, podría hacernos considerar exentas situaciones no queridas por el legislador, como, por ejemplo, la de entender que existe ampliación de establecimiento, por el mero hecho de que se adquiera una mesa para una sala de juntas.

CUARTO.- Manifiesta asimismo la consultante que: *"con el ejercicio de la opción de compra se produce un incremento del valor total de los activos aparejados al establecimiento, ya que como mínimo se produce un alargamiento de la vida útil del bien".*

La determinación de si se produce un alargamiento de la vida útil del local por el ejercicio de la opción de compra sobre el mismo, nos conduce a la Norma 3ª de Registro y Valoración del PGPYME que, entre otros extremos, dispone:

*"**3ª Normas particulares sobre inmovilizado material***

En particular se aplicarán las normas que a continuación se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

(...)

f) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido."

Como puede observarse, dicha Norma vincula el alargamiento de la vida útil de los bienes del inmovilizado material a la renovación, ampliación o mejora de los mismos; actuaciones que, a nuestro criterio, no se dan en el caso que nos ocupa, atendiendo a las definiciones contenidas en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, puesto que no estamos ante la incorporación de un nuevo elemento a un inmovilizado (ni ante su mejora o renovación), por lo que la consultante parece confundir los conceptos de "ampliación de establecimiento" y de "ampliación de inmovilizado".

En concreto, y en lo que respecta a la ampliación del inmovilizado, la Norma Segunda (Valoración posterior), en su apartado 2, número 2.3, viene a señalar lo siguiente:

"2. Actuaciones sobre el inmovilizado material
(...)

2.3 Ampliación y mejora del inmovilizado material.

1. La «ampliación» consiste en un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

2. Se entiende por «mejora» el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.

3. Los criterios de valoración aplicables en los procesos descritos, serán los siguientes:

a) Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, se deberán producir una o varias de las consecuencias siguientes:

1. Aumento de su capacidad de producción,

2. Mejora sustancial en su productividad, o

3. Alargamiento de la vida útil estimada del activo.

b) El incremento de valor del activo se establecerá de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación o mejora.(...)"

Si nos situáramos en la hipótesis defendida por la consultante, de que con el ejercicio de la opción de compra, se produce la incorporación al activo del local objeto de la misma (por no haberse contabilizado el contrato de alquiler con opción de compra como un arrendamiento financiero), solo estaríamos ante una ampliación del inmovilizado material si

dicha incorporación llevara aparejado un aumento de la capacidad productiva del establecimiento (circunstancia que no concurre en este caso pues, como se apuntó anteriormente, la empresa ya estaba haciendo uso y disfrute del inmueble) o un alargamiento de la vida útil estimada del bien, lo que tampoco sucede, por las razones que se exponen a continuación.

La misma Norma Segunda, en su apartado 3, número 3.3, se refiere a la vida útil de los activos, en los términos siguientes:

3.3 Vida útil.

1. Vida útil es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo; y en el de las inversiones en locales arrendados, que deban calificarse como arrendamientos operativos, y no sean separables del activo cedido en uso, la duración del contrato de arrendamiento, incluido el periodo de renovación cuando exista evidencia de que el mismo se va a producir, siempre que la citada duración sea inferior a la vida económica del activo.

2. Se entiende por vida útil, por tanto, el período durante el cual la empresa espera razonablemente consumir los beneficios económicos incorporados o inherentes al activo.

3. Se trata de un período estimado que se debe calcular en función de un criterio racional, teniendo en cuenta aquellos factores que pueden incidir en la vida productiva del inmovilizado. Entre estos, se destacan los siguientes:

a) El uso y desgaste físico esperado.

b) La obsolescencia técnica o comercial.

c) Los límites legales u otros que afecten a la utilización del activo.

El concepto de vida útil va íntimamente ligado al de amortización, ya que ésta ha de establecerse en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación normal de los mismos. La amortización se inicia a partir del momento en que el activo de que se trate se encuentre en condiciones de funcionamiento, esto es, de participar normalmente en el proceso productivo al que esté destinado.

Si como sostiene este centro directivo el registro del local como activo se produce en el momento de la suscripción del contrato de arrendamiento, su vida útil (y amortización) se inicia en el momento en que esté disponible para su utilización, sin que la adquisición posterior de su propiedad por parte de la empresa, tenga ninguna incidencia sobre la misma. Si, por el contrario, la contabilización del local como activo se demorara hasta el ejercicio de la opción de compra, la vida útil del bien no sufriría un alargamiento, como entiende la consultante, sino que se iniciaría en ese preciso instante.

Por otra parte, y dado que el local arrendado es objeto de obras de adecuación, se hace

necesario aclarar que no es aplicable lo dispuesto en la Norma de valoración transcrita anteriormente, en relación con la vida útil de la inversiones en locales arrendados, que aquélla limita a la duración del contrato de arrendamiento, cuando éste deba calificarse como operativo, ya que la operación que nos ocupa en ningún caso merece tal consideración, según se señaló en el apartado tercero de este escrito.

QUINTO.- Finalmente, a falta de información sobre la cifra de negocios de la consultante, cabe hacer mención al requisito establecido en la letra a) del apartado 4 del artículo 25 de la Ley 19/1994:

> *"4. Sin perjuicio de los requisitos establecidos en los apartados anteriores, las exenciones reguladas en este artículo están sometidas al cumplimiento de las siguientes condiciones:*
>
> *a) Los bienes de inversión deben ser nuevos, salvo que el adquirente o importador cumpla las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso los bienes de inversión podrán ser usados, siempre que estos no se hubieran beneficiado anteriormente de las exenciones previstas en este artículo. El requisito de bien de inversión nuevo no será de aplicación en relación con el suelo."*

En su virtud, a menos que la consultante reúna las condiciones para ser considerada como empresa de reducida dimensión (artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), y sin perjuicio de lo expuesto con anterioridad, la adquisición que nos ocupa no podría beneficiarse del beneficio fiscal, pues no tendría por objeto un bien de inversión "nuevo", sino un local que ya estaba en funcionamiento.

SEXTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que la adquisición, por ejercicio de opción de compra, de la propiedad de un inmueble del que se venía disfrutando en régimen de arrendamiento no produce *per se* el aumento de la capacidad del bien ni un alargamiento de su vida útil, por lo que no puede ser considerada como una inversión inicial cuyo objeto es la ampliación de un establecimiento, a los efectos de la exención de IGIC, regulada en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

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, 8 de noviembre de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo