Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1960 (12/08/19)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 6.2.4º Ley 20/1991 Art. 7.2.6º Ley 20/1991 Art. 408 y 9 Ley 20/1991 Art. 25 Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante manifiesta que es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, que tiene domicilio fiscal en Canarias y que desarrolla una actividad que no da derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en dicha actividad (actividad odontológica).

Señala que en los locales donde desarrolla su actividad económica se van a realizar ejecuciones de obra por la cual se modificarán la estructura, distribución y decoración de los citados locales. La totalidad de los materiales utilizados en la ejecución de obra serán aportado por el contratista.

Consulta si la ejecución de obra tiene la consideración a efectos del IGIC de prestación de servicio y si podría ser de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La ejecución de obra de estructura, distribución y decoración de los locales donde la entidad consultante desarrolla su actividad económica tendría la consideración de prestación de servicios, sin que pudiera ser de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de La Ley 19/1994.

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 - Fax: 922 922 381
Tomás Miller, 38 – 4ª Planta Tfno: 928 578 448 - Fax: 928 578 449

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 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante manifiesta que es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, que tiene domicilio fiscal en Canarias y que desarrolla una actividad que no da derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en dicha actividad (actividad odontológica).

Señala que en los locales donde desarrolla su actividad económica se van a realizar ejecuciones de obra por la cual se modificarán la estructura, distribución y decoración de los citados locales. La totalidad de los materiales utilizados en la ejecución de obra serán aportado por el contratista.

Consulta si la ejecución de obra tiene la consideración a efectos del IGIC de prestación de servicio y si podría ser de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de La Ley 19/1994.

SEGUNDO.- Siguiendo el orden de las cuestiones planteadas analizaremos, en primer lugar, si la pretendida ejecución de obra tendría la consideración, a efectos del IGIC, de entrega de bien o de prestación de servicios.

El artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991 dispone:

"*2. En particular se consideran entregas de bienes: (...)*

4º Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del número 5 del artículo 5 de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda el 40 por 100 de la base imponible."

Por otra parte, el artículo 7.2.6º de la Ley 20/1991 dispone:

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

6º Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4.º del número 2 del artículo 6.º de esta Ley."

El artículo 7.2.6º de la Ley 20/1991 contempla las ejecuciones de obra como prestaciones de servicios con un carácter residual; es decir, todas las ejecuciones de obra que conforme a lo establecido en el artículo 6.2.4º del citado cuerpo legal no tuvieran la consideración de entrega de bienes, se conceptúan automáticamente como prestaciones de servicios.

La cuestión, por lo tanto, queda centrada en la determinación de cuáles son las ejecuciones de obra que se consideran entregas de bienes, ya que el resto constituirán prestaciones de servicios.

Partiendo que los locales donde la entidad mercantil consultante desarrolla su actividad económica son, a efectos del IGIC, edificaciones conforme al artículo 5.5 de la Ley 20/1991, la

única posibilidad (haciendo abstracción del requisito cuantitativo relativo al coste de los materiales aportados por el contratista) de que la ejecución de obra objeto de consulta tenga la consideración de entrega de bienes, es que tenga por objeto la construcción o rehabilitación de los locales.

Es evidente que la ejecución de obra proyectada no tiene por objeto la construcción de los locales, por lo que únicamente corresponde analizar si tendría por objeto la rehabilitación de los mismos.

El concepto de rehabilitación, a efectos del IGIC, se encuentra recogido en el artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que dispone lo siguiente:

> *"Cuatro.- A los efectos de este Impuesto, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnen los siguientes requisitos:*
>
> *1. Que su objeto principal sea la reconstrucción de la edificación a que se refiera, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas de la misma o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.*
>
> *2. Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.*
>
> *Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:*
>
> *a. Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.*
>
> *b. Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.*
>
> *c. Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.*
>
> *d. Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.*
>
> *e. Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por personas con discapacidad.*
>
> *Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:*

a'. Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.

b'. Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c'. Las obras de rehabilitación energética, considerándose como tales las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables."

El concepto de rehabilitación requiere una actuación en la totalidad de la edificación en la que se encuentra el local, en ningún caso cabría referirla a obras que se ejecutan aisladamente en un local. Por tanto, en el supuesto objeto de consulta nos encontramos ante una mera reforma o acondicionamiento de locales y, derivado de ello, la ejecución de obra objeto de consulta tendría la consideración de prestación de servicios.

Corresponde a continuación determinar si resulta aplicable a la ejecución de obra la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994).

El apartado 2 del citado artículo 25 dispone:

"*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.

A los efectos de este apartado, se asimilan a entregas de bienes de inversión las ejecuciones de obra que tengan la condición de prestaciones de servicios y que tengan como resultado un bien de inversión para la entidad adquirente.

(...)"

La entidad mercantil consultante manifiesta que es una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades, que tiene domicilio fiscal en Canarias y que no tiene derecho a la deducción total de las cuotas soportadas del IGIC (por estar sus operaciones exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.4º de la Ley 4/2012), por lo que para la aplicación de la exención que nos ocupa únicamente faltaría que el local que pretende adquirir tuviera la condición de bien de inversión.

El apartado 3.a) del artículo 25 de la Ley 19/1994 dispone:

"*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. (...)

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.

Derivado de este precepto podemos señalar que la consideración de bien de inversión, a efectos de lo establecido en el artículo 25 de la Ley 19/1994, requiere la concurrencia de dos requisitos, a saber:

a) Que la adquisición o importación se realice con ocasión de una inversión inicial.

b) Que el elemento del inmovilizado material adquirido o importado tenga la consideración de bien de inversión conforme a lo previsto en el artículo 40.8 y 9 de la Ley 20/1991.

Analizaremos el requisito señalado en la letra b). Los números 8 y 9 del artículo 40 de la Ley 20/1991 disponen (el subrayado es nuestro):

"8. A los efectos de este Impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.
9. No tendrán la consideración de bienes de inversión:
1º.- Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.
2º.- Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.
(...)"

De acuerdo con la definición de bien de inversión, no puede calificarse como tal la reforma o acondicionamiento, cualquiera que sea su alcance o su fundamento, de un local comercial, pues sólo puede considerarse bien de inversión el local comercial en sí mismo y no las prestaciones de servicios – ejecuciones de obra – destinadas a su reforma, adecuación, reparación, etc. Las únicas ejecuciones de obra que, aún teniendo la consideración de prestaciones de servicio en el IGIC, pueden beneficiarse de la exención del IGIC son aquellas cuyo resultado material sea un bien de inversión para el adquirente, cosa que no ocurre en el supuesto objeto de consulta.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la ejecución de obra de estructura, distribución y decoración de los locales donde la entidad consultante desarrolla su actividad económica tendría la consideración de prestación de servicios, sin que pudiera ser de aplicación la exención prevista 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, 12 de agosto de 2019

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García