Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1859 (12/11/17)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 25 Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante desarrolla la actividad de elaboración de prótesis dentales, subcontratando su manufactura. Pretende adquirir o importar la maquinaria necesaria para la elaboración de prótesis dentales con medios propios.

Expone que tiene domicilio fiscal en Canarias, que su actividad se encuentra exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.4º de la Ley 4/2012, por lo que no tiene derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas y que la maquinaria a adquirir o importar tiene la consideración de bien de inversión (por estar destinado a su utilización como instrumento de trabajo por un período superior a un año y el precio de adquisición sería superior a 3.005,44 €).

Consulta si a la adquisición o importación de la maquinaria le sería de aplicación el artículo 25 de la Ley 19/1994, por considerar que se realiza en el marco de una inversión inicial al tener por objeto la diversificación de la actividad de un establecimiento.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La maquinaria adquirida o importada para elaborar por sí mismo prótesis dentales (elaborados con anterioridad por medio de un tercero), no tiene la condición de bien de inversión adquirida o importada con ocasión de una inversión inicial, puesto que no tiene por objeto la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos. Derivado de todo ello es la no aplicación de 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
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

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 artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante desarrolla la actividad de elaboración de prótesis dentales, subcontratando su manufactura. Pretende adquirir o importar la maquinaria necesaria para la elaboración de prótesis dentales con medios propios.

Expone que tiene domicilio fiscal en Canarias, que su actividad se encuentra exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.4º de la Ley 4/2012, por lo que no tiene derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas y que la maquinaria a adquirir o importar tiene la consideración de bien de inversión (por estar destinado a su utilización como instrumento de trabajo por un período superior a un año y el precio de adquisición sería superior a 3.005,44 €).

Consulta si a la adquisición o importación de la maquinaria le sería de aplicación el artículo 25 de la Ley 19/1994, por considerar que se realiza en el marco de una inversión inicial al tener por objeto la diversificación de la actividad de un establecimiento.

SEGUNDO.- El artículo 50.Uno.4º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

> *"Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones: (...)*
>
> *4º. Las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación, realizadas por los mismos, de prótesis dentales y ortopedias maxilares, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen.*
>
> *La exención no alcanza a las prestaciones de servicios con fines estéticos prestadas por los profesionales citados en el párrafo anterior."*

De este precepto deriva que las entregas de prótesis dentales que realiza la entidad mercantil consultante se encuentran exentas del IGIC, ya sean elaboradas con medios ajenos o propios.

Los artículos 28.1 y 29.4.1º.a) 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), disponen lo siguiente:

> - "*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."

Conforme con lo dispuesto en los artículos 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991, la entidad mercantil consultante realiza entregas exentas "limitadas" que no dan derecho a la deducción en ningún porcentaje de las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la actividad de elaboración de prótesis dentales.

Los apartados 2 y 3 del 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), disponen 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.(...)"

La entidad mercantil consultante cumple el requisito subjetivo (se trata de un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias) y cumple el requisito objetivo de no tener derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportadas.

Tratándose de un elemento del inmovilizado material, a efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994, el elemento patrimonial adquirido o importado deberá cumplir los siguientes requisitos:

- Tener la consideración de bien de inversión de acuerdo con lo dispuesto en los números 8 y 9 del artículo 40 de la Ley 20/1991.

Estos números 8 y 9 contienen las acepciones positiva y negativas, a efectos del IGIC, de bien de inversión, en los siguientes términos:

"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.
3º.- Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.
4º.- Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.
5º.- Los bienes excluidos del derecho a la deducción conforme dispone el número 1 del artículo 30 de esta Ley.
6º.- Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas."

- Su adquisición o importación ha de efectuarse con ocasión de una inversión inicial.

Conforme a lo expuesto por la entidad mercantil consultante, la maquinaria que se pretende adquirir o importar cumpliría la consideración de bien de inversión de acuerdo con lo dispuesto en los números 8 y 9 del artículo 40 de la Ley 20/1991, por lo que el único requisito que falta por analizar, para determinar la aplicación o no de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, es si la adquisición o importación de la maquinaria se realiza

con ocasión de una inversión inicial y, en concreto, si tiene por objeto la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos

Para delimitar los conceptos de inversión inicial y de diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos, 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 8.3 señala:

> *"*3. *Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos cuando la misma tenga por finalidad obtener un producto o servicio distinto o que presente una novedad esencial y no meramente formal o accidental, respecto de los que dicho establecimiento viniera elaborando con anterioridad a la realización de la inversión."*

La entidad mercantil consultante subcontrata la elaboración de prótesis dentales. Pues bien, el hecho de que la elaboración de prótesis dentales se encuentre externalizado no implica que la entidad mercantil consultante no realice una actividad de fabricación y que el establecimiento donde desarrolla su actividad no se encuentre afecto a una actividad manufacturera.

La regulación del propio IGIC ya contempla que la subcontratación de la elaboración de bienes no impida que la actividad de quien subcontrata sea manufacturera. En efecto, en el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012, que contiene el concepto de comerciante minorista, en su número 1º recoge el siguiente requisito:

> "*1º.- Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.*"

Por tanto, el hecho de que la fabricación de un bien (en este caso prótesis dentales) sea encargada a un tercero implica que la entidad mercantil realiza una actividad manufacturera y no comercial.

De todo ello deriva que la adquisición o importación de maquinaria que pretende

efectuar la entidad mercantil consultante para elaborar por sí mismo las prótesis dentales, no supone la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos, puesto que viene desarrollando la actividad manufacturera de prótesis dentales y, con la adquisición de la maquinaria, seguirá fabricando el mismo producto.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que la maquinaria adquirida o importada para elaborar por sí mismo prótesis dentales (elaborados con anterioridad por medio de un tercero), no tiene la condición de bien de inversión adquirida o importada con ocasión de una inversión inicial, puesto que no tiene por objeto la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos. Derivado de todo ello es la no aplicación de 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 noviembre de 2017
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González