Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1890 (07/06/18)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante desarrolla la actividad de comercio al por menor, entre otros, de alimentos y bebidas; por ostentar la condición de comerciante minorista a efectos del IGIC, no tiene derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto soportadas.

Pretende acometer, como promotor, la construcción, en las islas, de nuevas tiendas y de un nuevo centro de almacenaje que le permitirá atender las necesidades logísticas de toda su red de supermercados. Tales construcciones no serán encargadas en su integridad a un único contratista, sino que las fases e instalaciones que las componen (movimientos de tierra, muros de contención, obra civil, estructuras, cubierta, pavimentos, instalaciones eléctricas, contraincendios, instalaciones de climatización y frigoríficas, paneles, puertas y muelles de cargas, puertas rápidas, etc.) serán ejecutadas por diversos proveedores especializados. No obstante, en todos los casos, las ejecuciones de obra serán contratadas directamente por la consultante, derivarán de un único proyecto de ejecución y estarán bajo una única dirección facultativa y de obra. La adjudicación de los diferentes trabajos se realizará por lotes.

Consulta si puede ser de aplicación al proyecto planteado la exención de IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994. Manifiesta expresamente que ninguna de las ejecuciones de obra que conforman cada lote podrá entrar en funcionamiento de forma independiente, de manera que el plazo de tres meses establecido en el apartado 4, letra c) de dicho precepto empezará a contar para todas las fases de ejecución de obra cuando el proyecto esté terminado en su totalidad.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 a las distintas ejecuciones de obras realizadas en favor de la sociedad mercantil consultante para la construcción de nuevas tiendas y de un centro de almacenaje, siempre y cuando se den las condiciones citadas en la presente consulta, y que la entidad dice cumplir.

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 tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario, esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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 articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante desarrolla la actividad de comercio al por menor, entre otros, de alimentos y bebidas; por ostentar la condición de comerciante minorista a efectos del IGIC, no tiene derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto soportadas.

Pretende acometer, como promotor, la construcción, en las islas, de nuevas tiendas y de un nuevo centro de almacenaje que le permitirá atender las necesidades logísticas de toda su red de supermercados. Tales construcciones no serán encargadas en su integridad a un único contratista, sino que las fases e instalaciones que las componen (movimientos de tierra, muros de contención, obra civil, estructuras, cubierta, pavimentos, instalaciones eléctricas, contraincendios, instalaciones de climatización y frigoríficas, paneles, puertas y muelles de cargas, puertas rápidas, etc.) serán ejecutadas por diversos proveedores especializados. No obstante, en todos los casos, las ejecuciones de obra serán contratadas directamente por la consultante, derivarán de un único proyecto de ejecución y estarán bajo una única dirección facultativa y de obra. La adjudicación de los diferentes trabajos se realizará por lotes.

Consulta si puede ser de aplicación al proyecto planteado la exención de IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994. Manifiesta expresamente que ninguna de las ejecuciones de obra que conforman cada lote podrá entrar en funcionamiento de forma independiente, de manera que el plazo de tres meses establecido en el apartado 4, letra c) de dicho precepto empezará a contar para todas las fases de ejecución de obra cuando el proyecto esté terminado en su totalidad.

SEGUNDO.- La aplicación de la exención del IGIC establecida 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) a que se refiere la entidad mercantil consultante requiere el cumplimiento de una serie de requisitos.

A continuación se analizan ciertos aspectos que pueden resultar relevantes en relación a su aplicación en el supuesto planteado en el escrito de solicitud de consulta tributaria vinculante:

1º. La exención del IGIC prevista en el citado artículo es aplicable a las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) con domicilio fiscal en Canarias y las que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente.

La entidad mercantil consultante, que es sujeto pasivo del IS, manifiesta que actúa en Canarias a través de diversos establecimientos permanentes, por lo que se cumple el requisito subjetivo necesario para aplicar la exención.

2º. Las entidades citadas en el punto 1º anterior no deberán tener derecho a la deducción total de las cuotas soportadas de IGIC.

A tal efecto, el segundo párrafo de la letra b) del apartado 2 del artículo 25 de la Ley 19/1994 establece la siguiente presunción:

> *"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."*

El artículo 25 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 artículo único del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre (en adelante, Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994), desarrolla el requisito de la no deducibilidad en los siguientes términos:

> *"1. A los efectos de lo establecido el artículo 25.2, cuarto párrafo, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el porcentaje de deducción provisional a tener en cuenta será el que se aplique en el sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional donde previsiblemente se destine el bien de inversión adquirido o importado o el elemento del inmovilizado inmaterial cedido, sin perjuicio de lo establecido en el apartado cuatro siguiente. Este porcentaje de deducción provisional será el definitivo del sector diferenciado de la actividad en el año natural anterior, con independencia del porcentaje de deducción definitivo en el sector diferenciado en el año en que se realizó la entrega o importación del bien de inversión o la prestación de servicio de cesión del elemento del inmovilizado inmaterial o se percibió el pago anticipado.*
>
> *2. En el caso de inicio de las actividades empresariales o profesionales el porcentaje provisional de deducción será el previsto en el artículo 38.2 y en el artículo 43.2, ambos de la Ley 20/1991, de 7 de junio, incluso en el supuesto de inicio de una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que se venían desarrollando con anterioridad.*
>
> *3. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, en el supuesto de que el destino del bien de inversión adquirido o importado o el elemento del inmovilizado inmaterial cedido sea su utilización en común en varios sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional, el porcentaje de deducción provisional común será el que resulte de aplicar la prorrata general determinado conforme a las operaciones realizadas el año natural anterior en dichos sectores diferenciados, con independencia del porcentaje definitivo común de deducción en el año en que se realizó la entrega o importación del bien de inversión o la prestación de servicio de cesión del elemento del inmovilizado inmaterial o se percibió el pago anticipado.*
>
> *4. En el caso de emplear la modalidad de la regla de la prorrata especial, la exención del Impuesto General Indirecto Canario podrá ser aplicable si el destino del bien de inversión adquirido o importado o del elemento del inmovilizado inmaterial cedido es su utilización parcial o exclusiva en operaciones que no originen el derecho a deducir."*

La entidad consultante manifiesta que desarrolla una actividad de venta al menor en grandes superficies por la que tiene la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante

minorista. Por otra parte, las edificaciones de cuya construcción es promotora se afectarán a la actividad de comercio, por la que tiene la consideración de comerciante minorista.

Las entregas de bienes en el desarrollo de una actividad comercial por la que el sujeto pasivo tiene la consideración de comerciante minorista se encuentran exentas del IGIC por aplicación de la exención recogida en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012).

Ello quiere decir que también cumple este requisito, puesto que la citada exención del IGIC impide el ejercicio del derecho a la deducción total por el sujeto pasivo de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en tales operaciones exentas, como así establece el artículo 28.1 de la Ley 20/1991, regulador de la naturaleza y ámbito de aplicación de las deducción en el IGIC, que dispone 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."*

Debe señalarse que la exención contemplada en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 no se encuentra entre las exenciones plenas recogidas en el artículo 29.4 de la Ley 20/1991.

3º. La exención del IGIC se aplica en la importación o entrega de bienes de inversión (asimilándose a las 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), y de ciertos elementos del inmovilizado inmaterial. Los bienes inmuebles son susceptibles de ser calificados como bienes de inversión.

Genéricamente, la aplicación de la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 19/1994 exige dos condiciones esenciales:

- primera, que la entrega, importación o adquisición tenga por objeto un bien de inversión o un elemento del inmovilizado inmaterial, y si se trata de una ejecución de obra que tenga la consideración de prestación de servicio, que el resultado de la ejecución sea un bien de inversión para la entidad adquirente

- Y segunda, que las operaciones se realicen con ocasión de una inversión inicial.

Respecto a esta segunda condición, el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 regula en su artículo 8 las inversiones consistentes en establecimientos en los siguientes términos:

> *"Artículo 8. Inversiones iniciales consistentes en establecimientos.*
>
> *1. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la creación de un establecimiento cuando determine su puesta en funcionamiento por primera vez para el desarrollo de una actividad económica. (...)"*

La entidad consultante manifiesta que es promotora de nuevas edificaciones (tiendas y centro de almacenaje) para su afectación a la venta al menor de determinados bienes; por lo que parece evidente que nos encontramos ante una inversión inicial en su variante de creación de un establecimiento.

Por tanto, la única cuestión que queda por determinar para decidir si las ejecuciones de obra parciales tengan la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicio- pueden disfrutar de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, es si tienen o no como resultado un bien de inversión.

El concepto de bien de inversión viene regulado en los números 8 y 9 del artículo 40 de la Ley 20/1991, y posee dos vertientes definitorias, positiva y negativa:

a) Positivamente, de acuerdo con el número 8 se consideran bien 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*."

b) Negativamente, el concepto lleva consigo que no pueden considerarse nunca bien de inversión, según el número 9:

- Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

- Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

- Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

- Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

- Los bienes excluidos del derecho a la deducción conforme dispone el número 1 del artículo 30 de esta Ley.

- Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas (3.005,06 euros).

Tengan las ejecuciones de obras derivadas de los lotes citados en el escrito de consulta la consideración, a efectos del IGIC, de entregas de bienes o de prestaciones de servicios, el resultado de la ejecución de obra debe ser un bien de inversión para la entidad adquirente.

Conforme al texto de la consulta, nos encontramos con las siguientes condiciones:

- La entidad consultante es promotora de una nueva edificación destinada a su afectación a la actividad de venta al menor.

- La construcción de la edificación se realiza a través de ejecuciones de obras que son contratados directamente por el promotor con distintos proveedores.

- Las ejecuciones de obras derivan de un único proyecto de ejecución.

- Tales ejecuciones de obra se realizan bajo las pautas de una única dirección facultativa y de obra.

- La conjunción de todas las ejecuciones de obras parciales tienen como resultado un bien de inversión: un centro de almacenaje.

- Ninguna de las ejecuciones de obras podrán entrar en funcionamiento de forma independiente.

A estas ejecuciones de obras parciales, y bajo las condiciones descritas, les resulta de aplicación el beneficio fiscal previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

Una interpretación contraria sería discriminatoria respecto al supuesto de actuación "*llave en mano"*. Ninguna duda habría para la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, si la entidad mercantil consultante y promotora encargara a un empresario la construcción de la edificación (que se tratara, por tanto, de una ejecución de obra única) y el empresario constructor fuera el que encargara las ejecuciones de obras parciales citadas en el texto de la consulta a distintos proveedores.

Tanto en el supuesto planteado como en el caso de "*llave en mano",* el resultado es el mismo: un bien de inversión, por lo que debe tener el mismo tratamiento fiscal.

TERCERO.- Conforme a lo manifestado anteriormente, es criterio vinculante de este centro directivo que resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 a las distintas ejecuciones de obras realizadas en favor de la sociedad mercantil consultante para la construcción de nuevas tiendas y de un centro de almacenaje, siempre y cuando se den las condiciones citadas en la presente consulta, y que la entidad dice cumplir.

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, 7 de junio de 2018

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González