CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1697 (09/12/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 25 Ley 19/1994 Art. 8 Real Decreto 1758/2007 Art. 25 Real Decreto 1758/2007

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante desarrolla la actividad de venta al menor de productos de alimentación congelados, por la que tiene la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC, contando con una amplia red de tiendas. Teniendo en cuenta la antigüedad y obsolescencia de la actual nave de almacenamiento y distribución logística, ha decidido abandonar las instalaciones de su propiedad y promover la construcción de una nueva planta de almacenamiento y distribución logística de los productos que comercializa. La construcción se realizará a través de distintas ejecuciones de obras que serán contratadas por la propia entidad mercantil consultante a distintos proveedores dentro de un proyecto de ejecución único y común y bajo una única dirección facultativa y de obra, sin que ninguna de las ejecuciones de obras entre en funcionamiento de forma independiente. Se describen las ejecuciones de obra que se pretenden desarrollar.

Se desea conocer si resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

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 entidad mercantil consultante, pues se realizan con ocasión de una inversión inicial al tener por objeto la transformación sustancial en el proceso general de producción de un establecimiento.

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 entidad mercantil consultante desarrolla la actividad de venta al menor de productos de alimentación congelados, por la que tiene la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC, contando con una amplia red de tiendas. Teniendo en cuenta la antigüedad y obsolescencia de la actual nave de almacenamiento y distribución logística, ha decidido abandonar las instalaciones de su propiedad y promover la construcción de una nueva planta de almacenamiento y distribución logística de los productos que comercializa. La construcción se realizará a través de distintas ejecuciones de obras que serán contratadas por la propia entidad mercantil consultante a distintos proveedores dentro de un proyecto de ejecución único y común y bajo una única dirección facultativa y de obra, sin que ninguna de las ejecuciones de obras entre en funcionamiento de forma independiente. Se describen las ejecuciones de obra que se pretenden desarrollar.

Se desea conocer si resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

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), requiere el cumplimiento de un conjunto de requisitos que exponemos a continuación:

1º. La exención es aplicable a las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias o que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente.

La entidad mercantil consultante, que es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, tiene domicilio fiscal en Canarias, por lo que cumple este primer requisito.

2º Las entidades no deben tener derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios.

A tal efecto, el artículo 25 de la Ley 19/1994 dispone:

"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 mercantil consultante manifiesta que desarrolla la actividad de venta al menor de productos de alimentación congelados por la que tiene la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC. Por otra parte, la edificación, de cuya construcción es promotora la entidad mercantil consultante, se afectará 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 la entidad mercantil consultante cumple este requisito, puesto que la citada exención 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 a 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.

El concepto de bien de inversión se encuentra 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).

La edificación que promueve la entidad mercantil consultante se realizará a través de distintas ejecuciones de obra que en su conjunto dan como resultado una nueva planta de almacenamiento y distribución logística.

Esta Dirección General de Tributos mantuvo en diversas consultas una posición negativa a admitir la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 a ejecuciones de obras parciales, aunque en la conjunción de todas ellas el resultado fuera un bien de inversión. Se partía, para mantener esta posición doctrinal, que cada ejecución de obra constituye un hecho imponible independiente y sobre cada hecho imponible debe analizarse de forma separada si se dan o no los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal objeto de consulta. En este sentido, y puesto que el resultado de cada ejecución parcial no era un bien de inversión, sino que podría disponer de tal consideración el resultado final de todas las ejecuciones de obra, se concluía la inaplicación de la exención. De esta forma, en la consulta vinculante 1148 de 20 de junio de 2007 se expresaba:

"Esta Dirección General de Tributos (en función de la doctrina emitida en anteriores consultas tributarias relativa a la antigua redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994, perfectamente trasladable a su nueva redacción), ha tenido ocasión de sistematizar el requisito objetivo de que el bien adquirido, importado o el obtenido de la ejecución de obra que tenga la consideración de prestación de servicio, debe tener la consideración de bien de inversión. Entre ellos resulta relevante a efectos de la emisión de la presente consulta tributaria el requisito objetivo que se ha dado en denominar "consideración unitaria del bien de inversión". Con ello se ha querido enfatizar que el bien entregado, si nos referimos a entregas de bienes, o que ha sido resultado material de una ejecución de obra (prestación de servicios) debe reunir las características morfológicas y funcionales que permitan calificar al mismo como de inversión en el mismo momento de su puesta a disposición del adquirente, y ser destinado directamente como instrumento de trabajo o medio de explotación. En el supuesto planteado por el consultante, instalaciones de aire acondicionado, en edificaciones, resultan ser, desde el punto de vista del IGIC, ejecuciones de obra calificables como prestaciones de servicio, si bien su resultado material no resulta ser un bien de inversión en sí mismo considerado. En efecto, tal y como resulta de la documentación aportada, dichas instalaciones quedan unidas a las edificaciones de una manera fija y permanente de manera que no pueden separarse de la misma sin quebranto de la materia o deterioro del objeto, es decir, se trata de bienes inmuebles por incorporación a los que se refiere el artículo 334.3 del Código Civil, y su fundamento es contribuir a la habitabilidad o funcionalidad del bien inmueble al que se incorporan, sin que pueda presumirse que realizan una función propia o autónoma respecto al mismo. Esta circunstancia es evidente respecto a la instalación de aire acondicionado que se pretende por lo que no cabe considerar a dicha instalación como un bien de inversión independiente de la edificación a la que se incorpora, siendo realmente el bien de inversión la edificación.

En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que en la ejecución de obra cuyo resultado material consista en la instalación de aire acondicionado que se incorpore a una edificación, no puede tener la consideración de bien de inversión individualmente considerado respecto a la edificación a la que se incorpora, por lo que no será de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994."

En la consulta vinculante 1636 de 20 de febrero de 2014, esta Dirección General de Tributos ha concluido que debe mantenerse este criterio doctrinal, salvo cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que la construcción de la edificación se realice a través de ejecuciones de obras contratadas directamente por el promotor con distintos proveedores.

- Que las ejecuciones de obras deriven de un único proyecto de ejecución.

- Que las ejecuciones de obra se realicen bajo las pautas de una única dirección facultativa y de obra.

- Que ninguna de las ejecuciones de obras puedan entrar en funcionamiento de forma independiente.

A estas ejecuciones de obras parciales, y bajo las condiciones descritas, les resultaría de aplicación el beneficio fiscal previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, siempre y cuando, además, se cumplan el resto de los requisitos.

Para llegar a esta conclusión en la consulta citada se señaló que "*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.*"

Conforme a lo descrito en el texto del escrito presentado por la entidad mercantil consultante, se cumplen todas y cada uno de los requisitos citados anteriormente, teniendo el resultado conjunto de las ejecuciones de obra parciales (planta de almacenamiento y distribución logística) la consideración de bien de inversión.

Por último, la inversión total a realizar es superior al límite cuantitativo establecido en el artículo 40.9.6º de la Ley 20/1991.

4º La operación de adquisición o importación de un bien de inversión o de adquisición de elementos del inmovilizado inmaterial debe efectuarse 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.

Respecto al concepto de inversión inicial, el artículo 8 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 dispone:

> *"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.*

En particular, tendrá la consideración de creación de un establecimiento la entrega o adquisición de una edificación para su demolición y promoción de una nueva por parte del adquirente para su puesta en funcionamiento en desarrollo de una actividad económica.

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.

En particular, se considerará como tal ampliación la rehabilitación de un inmueble. A los efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el concepto de rehabilitación será el contenido en el artículo 27.1.1.º f) de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

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.

4. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento cuando el nuevo proceso tenga unas características o aplicaciones desde el punto de vista tecnológico que difieren de forma esencial del existente en dicho establecimiento con anterioridad a la inversión."

La entidad mercantil consultante va a proceder a sustituir un establecimiento por otro, lo que equivale a que no se trate de la adquisición de un bien de inversión que tenga por objeto la creación o ampliación de un establecimiento.

Por otra parte, la entidad mercantil va continuar desarrollando la misma actividad comercial de comercio al por menor, lo que equivale a que tampoco nos encontramos con la adquisición de un bien de inversión que tenga por objeto la diversificación de la actividad de un establecimiento.

Por tanto, la única posibilidad de aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 es que nos encontremos ante la adquisición de un bien de inversión que tenga por objeto la transformación sustancial en el proceso de producción.

De la descripción de la nueva nave de almacenamiento y distribución logística que se realiza en el texto de petición de consulta destaca un aspecto: la construcción de un silo robotizado que "*Consta de un recinto cerrado ejecutado con paneles refrigerados de 200 mm de espesor que contienen en su interior una estructura metálica que acoge a los palets de productos refrigerados. Para la entrada y salida del producto dispondrá de dos robots o dos trans-elevadores con carro satélite que, de forma automática, introducirán y extraerán el producto hasta la nave logística. Con este grado de automatización no será necesario que personal alguno entre en el silo para introducir/extraer producto alguno.*"

Este sistema robotizado, que supone una alta tecnificación del régimen de almacenamiento y distribución logística en comparación con el que se viene utilizando en la nave de almacenamiento y distribución logística que se pretende abandonar (manual), supone, a juicio de este centro directivo, que nos encontramos ante una inversión inicial en la modalidad de transformación sustancial en el proceso general de producción de un establecimiento.

TERCERO.- Conforme a lo manifestado anteriormente, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos 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 entidad mercantil consultante, pues se realizan con ocasión de una inversión inicial al tener por objeto la transformación sustancial en el proceso general de producción de un establecimiento.

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, 9 de diciembre de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván