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

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2034 (04/11/20)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante planea realizar diversas inversiones en Canarias, principalmente la construcción y la reforma de locales en varias de las islas, para destinarlos a nuevas tiendas (supermercados). En estas tiendas se situarán diferentes instalaciones técnicas y mobiliario (cámaras y arcones frigoríficos, expositores, etc.) que serán objeto de montaje una vez importadas. Estas importaciones serán realizadas por lotes de piezas idénticas y carentes de utilidad previa a su ensamblaje, y, a estos efectos, en las facturas que documenten las adquisiciones de los referidos bienes de inversión se especificarán los siguientes datos: la cantidad de lotes objeto de importación, la cantidad y tipo de piezas incluidas en cada lote y la cantidad y el tipo de bienes de inversión una vez ensambladas las piezas incluidas en cada uno de los lotes.

La entidad tiene la intención de aplicar la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, al entender que los bienes de inversión a importar encajan en la redacción actual del referido artículo y de la doctrina emitida por la Dirección General de Tributos en sus consultas 1636/2014 y 1697/2014. En este sentido, considera que cumple los siguientes requisitos:

-Respecto del requisito de estar sujeta al Impuesto sobre Sociedades y tener domicilio fiscal en Canarias o actuar aquí mediante establecimiento permanente, la entidad tendrá su domicilio fiscal en Canarias, contando con múltiples edificaciones en Canarias.

-En cuanto al requisito de no tener derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportado, la entidad será comerciante minorista, por lo que no podrá deducir dichas cuotas.

-Y, en lo que al requisito de que la exención se aplica a la importación o entrega de bienes de inversión, se señala que los bienes de inversión importados tienen como única peculiaridad el hecho de introducirse en Canarias desmontados, para facilitar su transporte, por lo que una vez se produzca su puesta en funcionamiento tendrán una vida útil superior a un año, y su valor será superior a 3.005,06 €. Se tratará en todo caso de inversiones iniciales, correspondientes a la creación de establecimientos, con los supermercados de nueva apertura en los que se instalarán los bienes de inversión.

Se presenta consulta para que se confirme la aplicabilidad de la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, a los bienes de inversión importados por piezas, teniendo en cuenta que, conforme a la doctrina de la Dirección General de Tributos, éstos contarán con:

-Identificabilidad propia: por su sistema de facturación y empaquetado descrito.

-Consideración unitaria: se trata de bienes de inversión individualmente considerados, cuya única peculiaridad es que se transportan a Canarias por piezas, las cuales carecen de utilidad de forma aislada; su funcionalidad es muy específica, diferenciándose de otros elementos, puesto que sus piezas solo pueden ensamblarse para dar lugar al bien de inversión del que forman parte de modo integral.

-Naturaleza mobiliaria: los bienes de inversión adquiridos no se incorporarán a los inmuebles, pudiendo ser separados sin menoscabo.

-Funcionalidad propia: cada bien importado solo podrá atender a la función para la que fueron diseñados (conservar en frío, exponer de forma ordenada los productos objeto de venta, etc.).

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 a las distintas importaciones de bienes en piezas realizadas por la sociedad mercantil consultante para el equipamiento de nuevos supermercados, siempre y cuando se cumplan todos y cada uno de los requisitos sustanciales y de inversión señalados en la presente consulta, teniendo en cuenta:

- Que la creación de supermercados en una misma isla en un período de tres años, constituye un proyecto de inversión único, y no proyectos de inversión individuales, por lo que, las importaciones de los bienes de inversión sobre las que se realiza la consulta, deben estar claramente vinculadas con los establecimientos ubicados en cada isla, sin que sea necesario identificar el supermercado en el que se instalarán, si es dentro de la misma isla.

- Que los bienes descritos en la consulta no tienen una consideración unitaria en su globalidad, como el conjunto del mobiliario necesario para el equipamiento de los supermercados, ya que disponen de diferente naturaleza (repisas, arcones frigoríficos, etc.) y funcionalidad (exponer de forma ordenada los productos objeto de venta, conservar en frío, etc.).

- Que los bienes, una vez montados, han de tener una valor conjunto igual o superior a 3.005,06 €, teniendo en cuenta en este cómputo, el tipo de bien, y la misma isla en la que se ubicarán.

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta relativa a la exención del 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 planea realizar diversas inversiones en Canarias, principalmente la construcción y la reforma de locales en varias de las islas, para destinarlos a nuevas tiendas (supermercados). En estas tiendas se situarán diferentes instalaciones técnicas y mobiliario (cámaras y arcones frigoríficos, expositores, etc.) que serán objeto de montaje una vez importadas. Estas importaciones serán realizadas por lotes de piezas idénticas y carentes de utilidad previa a su ensamblaje, y, a estos efectos, en las facturas que documenten las adquisiciones de los referidos bienes de inversión se especificarán los siguientes datos: la cantidad de lotes objeto de importación, la cantidad y tipo de piezas incluidas en cada lote y la cantidad y el tipo de bienes de inversión una vez ensambladas las piezas incluidas en cada uno de los lotes.

La entidad tiene la intención de aplicar la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, al entender que los bienes de inversión a importar encajan en la redacción actual del referido artículo y de la doctrina emitida por la Dirección General de Tributos en sus consultas 1636/2014 y 1697/2014. En este sentido, considera que cumple los siguientes requisitos:

-Respecto del requisito de estar sujeta al Impuesto sobre Sociedades y tener domicilio fiscal en Canarias o actuar aquí mediante establecimiento permanente, la entidad tendrá su domicilio fiscal en Canarias, contando con múltiples edificaciones en Canarias.

-En cuanto al requisito de no tener derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportado, la entidad será comerciante minorista, por lo que no podrá deducir dichas cuotas.

-Y, en lo que al requisito de que la exención se aplica a la importación o entrega de bienes de inversión, se señala que los bienes de inversión importados tienen como única peculiaridad el hecho de introducirse en Canarias desmontados, para facilitar su transporte, por lo que una vez se produzca su puesta en funcionamiento tendrán una vida útil superior a un año, y su valor será superior a 3.005,06 €. Se tratará en todo caso de inversiones iniciales, correspondientes a la creación de establecimientos, con los supermercados de nueva apertura en los que se instalarán los bienes de inversión.

Se presenta consulta para que se confirme la aplicabilidad de la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, a los bienes de inversión importados por piezas, teniendo en cuenta que, conforme a la doctrina de la Dirección General de Tributos, éstos contarán con:

-Identificabilidad propia: por su sistema de facturación y empaquetado descrito.

-Consideración unitaria: se trata de bienes de inversión individualmente considerados, cuya única peculiaridad es que se transportan a Canarias por piezas, las cuales carecen de utilidad de forma aislada; su funcionalidad es muy específica, diferenciándose de otros elementos, puesto que sus piezas solo pueden ensamblarse para dar lugar al bien de inversión del que forman parte de modo integral.

-Naturaleza mobiliaria: los bienes de inversión adquiridos no se incorporarán a los inmuebles, pudiendo ser separados sin menoscabo.

-Funcionalidad propia: cada bien importado solo podrá atender a la función para la que fueron diseñados (conservar en frío, exponer de forma ordenada los productos objeto de venta, etc.).

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), exige el cumplimiento de una serie de requisitos que pasamos a exponer, de forma breve, y atendiendo a las características señaladas por la entidad consultante. A estos efectos, y dada la extensa redacción del precepto realizaremos este análisis diferenciando dos grupos, los requisitos sustanciales y los requisitos de inversión.

En el bloque de los **requisitos sustanciales**, que son de carácter previo a la aplicación de la exención, se incluyen los siguientes elementos:

- El **elemento subjetivo**: la exención del IGIC prevista en el citado artículo es aplicable a las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS). Al ser una sociedad limitada, por la renta obtenida estará sujeta a este impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.1.a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta lo dispuesto, tanto en el artículo 35.2 del Código Civil, como en los artículos 1 y 2 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. Por lo que se cumpliría el requisito subjetivo.

- El **elemento territorial**: además, estas entidades sujetas al IS, han de tener su domicilio fiscal, o bien, un establecimiento permanente, en Canarias, de acuerdo con lo recogido en el apartado 1 del artículo 25 de la Ley 19/1994:

"Artículo 25. Incentivos a la inversión.

1. Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias y las que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente (...)".

La entidad mercantil consultante manifiesta que tendrá su domicilio fiscal en Canarias, por lo que se cumpliría el segundo requisito, el territorial.

- El **elemento impositivo**: para aplicar la exención en el IGIC, además de los dos requisitos anteriores, es necesario que no tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas del IGIC.

La entidad mercantil consultante manifiesta que va a desarrollar una actividad de venta al menor (supermercados), por lo que, hemos de tener en cuenta que 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 conlleva, que por las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en tales operaciones exentas, la entidad consultante no tendrá derecho a su deducción total, tal y como señala el artículo 28.1 de la Ley 20/1991, regulador de la naturaleza y ámbito de aplicación de las deducciones en el IGIC:

> *"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.

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."

En virtud de lo anterior, también se cumpliría el elemento impositivo, dado que, las ventas realizadas por un comerciante minorista, son operaciones exentas que no dan derecho a la deducción total del IGIC soportado en las adquisiciones e importaciones que se realicen.

Una vez analizados los elementos integrados en el grupo de los requisitos sustanciales, procedemos a estudiar, el segundo grupo, el referido a los **requisitos de inversión**, que son de cumplimiento simultáneo o posterior, y en el que encontramos los elementos objetivo, temporal, territorial y formal, profundizando en el primero de ellos, al constituir el objeto de esta consulta:

- El **elemento objetivo**: genéricamente, la aplicación de la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 19/1994 exige dos condiciones esenciales:

- La primera, que la entrega, importación o adquisición tenga por objeto un bien de inversión o un elemento del inmovilizado inmaterial, para la entidad adquirente.

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

Respecto a esta segunda condición, para delimitar los conceptos de inversión inicial 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 (en adelante, Reglamento de desarrollo).

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 señala:

> *"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 va a abrir varios supermercados en Canarias para su afectación a la venta al menor de determinados bienes, y que estos supermercados se ubicarán en diversos locales, bien de nueva construcción, o bien otros, que serán reformados, entendiendo que ya están construidos; por lo que nos encontraríamos, en uno u otro caso, ante una inversión inicial por la variante de creación de un establecimiento.

En este sentido, nos planteamos si cada establecimiento es una inversión inicial, o, si por el contrario, se trata de un único proyecto de inversión inicial integrado por varios establecimientos. Para su respuesta, hemos de tener presente que el artículo 25 de la Ley 19/1994 es una ayuda de Estado de finalidad regional (artículo 36.2 del Reglamento de desarrollo) y, como tal, se rige por las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020 de la Comisión Europea (2013/C 209/01); entre las definiciones recogidas en estas Directrices, encontramos la referida en la letra t) del punto 1.2 Definiciones, al proyecto de inversión único:

> *"t) "proyecto de inversión único": toda inversión inicial comenzada por el mismo beneficiario (a nivel de grupo) en un período de tres años a partir de la fecha de inicio de los trabajos en otra inversión que recibe ayuda en la misma región NUTS 3;".*

En su virtud, el Reglamento UE Nº 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, establece en su artículo 14, referido a las "Ayudas regionales a la inversión", esta misma definición en su número 13):

"13. Toda inversión inicial emprendida por el mismo beneficiario (a nivel de grupo) en un período de tres años contado a partir de la fecha de inicio de los trabajos en otra inversión que recibe ayuda en la misma región de nivel 3 de la Nomenclatura Común de Unidades Territoriales Estadísticas se considerará parte de un proyecto de inversión único. Cuando tal proyecto de inversión único sea un gran proyecto de inversión, el importe total de la ayuda para el proyecto de inversión único no superará el importe ajustado de la ayuda para grandes proyectos de inversión".

Y, por último, el Reglamento UE Nº 1059/2003 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de mayo de 2003, por el que se establece una nomenclatura común de unidades territoriales estadísticas (NUTS), contempla en su Anexo I, para el territorio de Canarias, que el nivel 3 se identifica con cada isla.

Teniendo en cuenta lo anterior, podemos considerar que la apertura de supermercados en una misma isla en un período de tres años, constituye un proyecto de inversión único, y no proyectos de inversión individuales -tantos como supermercados fueran creados en cada isla-, por lo que, ya lo adelantamos, las importaciones de los bienes de inversión sobre las que se realiza la consulta, deben estar claramente vinculadas con los establecimientos ubicados en cada isla, sin que sea necesario identificar el supermercado en el que se instalarán, siempre que sea en una misma isla.

Siendo una inversión inicial por creación de establecimiento, la única cuestión que queda por analizar dentro de este elemento objetivo es la primera condición, y dentro de ésta sólo atenderemos a si las importaciones de los bienes muebles descritos tienen la consideración de bienes de inversión, al ser el objeto de la consulta, excluyendo los elementos del inmovilizado inmaterial.

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, una positiva y otra 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).

Conforme al texto de la consulta, nos encontramos con que, para facilitar su transporte, los bienes que van a ser importados no son los bienes enteros, sino sus piezas, de tal manera que, una vez montadas y ensambladas, tengan como resultado cada bien. En este sentido, lo importante es el resultado final de esas piezas, es decir, que el bien montado, individualmente considerado, cumpla los requisitos descritos anteriormente:

-Por un lado, que vaya a destinarse más de un año como instrumento de trabajo o medio de explotación.

-Y por otro lado, que no sea ninguno de los bienes relacionados en el número 9 del artículo 40 de la Ley 20/1991; a estos efectos, atendiendo a la naturaleza de los bienes importados sobre los que se plantea la consulta, sólo hemos de referirnos al recogido en último lugar, que exige que el bien no ha de tener un valor inferior a 3.005,06 euros, sino igual o superior.

De tal manera que, siempre que el bien vaya a ser destinado más de un año como instrumento de trabajo o medio de explotación, sólo habrá que atender a que el bien finalmente montado, tenga un valor igual o superior a 3.005,06 €. Y a estos efectos, entendemos que no todos los bienes descritos en la consulta tienen una consideración unitaria en su globalidad -como el conjunto de mobiliario necesario para equipar los locales-, ya que disponen de diferente naturaleza (repisas, arcones frigoríficos, etc.) y funcionalidad (exponer de forma ordenada los productos objeto de venta, conservar en frío, etc.).

Sin embargo, no podemos olvidar lo que anteriormente señalamos respecto a que la apertura de supermercados en una misma isla, en un período de tres años, constituye un proyecto de inversión único, y no proyectos de inversión individuales; ello conlleva que el valor de los bienes de inversión sobre los que se realiza la consulta, ha de ser computado atendiendo a dos consideraciones: por un lado, al tipo de bien, y por otro lado, a la isla en la que van a ser ubicados. Así, por ejemplo, si se importan las repisas -es indiferente que sean en piezas o ya montadas-, para todos los supermercados de un misma isla, se trataría de un mismo tipo de bien, “repisas”, y el valor conjunto de todas las que vayan a estar en la misma isla ha de ser igual o superior a 3.005,06 €, para que ese bien tenga la consideración de bien de inversión.

Por último, el apartado 4 del artículo 25 de la Ley 19/1994, exige un requisito adicional a los bienes de inversión al señalar que de ser nuevos, permitiendo que sean usados si se dan dos condiciones:

-Que el adquirente sea una entidad de reducida dimensión, en los términos definidos en el artículo 101 de la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, teniendo esta consideración cuando su importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

-Y que el bien usado no se haya beneficiado con anterioridad de las exenciones 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".*

TERCERO.- Una vez expuestos los requisitos sustanciales de cumplimiento "previo" (elemento subjetivo, elemento territorial y elemento impositivo), y el requisito de inversión de cumplimiento "simultáneo" (elemento objetivo), nos queda, para terminar, referirnos a los requisitos de inversión de cumplimiento "posterior" (elemento temporal, elemento territorial y elemento formal), y que constituyen condiciones a las que queda sometida la definitiva aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994.

-El **elemento temporal:** el disfrute de la exención exige un doble requisito temporal:

Primeramente, que los bienes, en este caso importados, han de entrar en funcionamiento en el plazo de 3 meses desde su importación, debiendo tener en cuenta que si han de ser objeto de instalación o montaje, o si van a ser utilizados en actividades económicas cuyo desarrollo exige autorización administrativa, estas actuaciones han de *"ser acometidas inmediatamente, sin que se produzca discontinuidad entre las diferentes actuaciones"*, tal y como establece su apartado 4, letra c).

Y seguidamente, conforme a lo dispuesto en la letra e) del citado apartado 4, estos bienes deberán permanecer en funcionamiento en la misma entidad importadora durante 5 años como mínimo, salvo, entre otros casos, que se perdiera el bien o su vida útil fuera inferior, en cuyo caso deberá procederse a su sustitución.

-El **elemento territorial**: la aplicación de este beneficio fiscal está condicionado, según señala la letra h) del apartado 4 del artículo 25 de la Ley 19/1994, a que la entidad, en nuestro caso, importadora, mantenga "*como mínimo su domicilio fiscal o su establecimiento permanente, en las Islas Canarias durante un plazo de cinco años a contar desde la fecha del inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes de inversión (...)".*

-Y por último, el **elemento formal**: el apartado 5 del artículo 25 de la Ley 19/1994, exige que la entidad importadora aporte *"con la declaración de importación la documentación acreditativa de la concurrencia de los requisitos de la exención en los mismos términos expresados en el primer párrafo (...)".*

CUARTO.- 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 importaciones de bienes en piezas realizadas por la sociedad mercantil consultante para el equipamiento de nuevos supermercados, siempre y cuando se cumplan todos y cada uno de los requisitos sustanciales y de inversión señalados en la presente consulta, teniendo en cuenta:

- Que la creación de supermercados en una misma isla en un período de tres años, constituye un proyecto de inversión único, y no proyectos de inversión individuales, por lo que, las importaciones de los bienes de inversión sobre las que se realiza la consulta, deben estar claramente vinculadas con los establecimientos ubicados en cada isla, sin que sea necesario identificar el supermercado en el que se instalarán, si es dentro de la misma isla.

- Que los bienes descritos en la consulta no tienen una consideración unitaria en su globalidad, como el conjunto del mobiliario necesario para el equipamiento de los supermercados, ya que disponen de diferente naturaleza (repisas, arcones frigoríficos, etc.) y funcionalidad (exponer de forma ordenada los productos objeto de venta, conservar en frío, etc.).

- Que los bienes, una vez montados, han de tener una valor conjunto igual o superior a 3.005,06 €, teniendo en cuenta en este cómputo, el tipo de bien, y la misma isla en la que se ubicarán.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 4 de noviembre de 2020

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,

PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García