Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1855 (18/10/17)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 25 Ley 19/1994 Art. 25 Reglamento (R.D. 1758/2007)

CUESTIÓN PLANTEADA

Una sociedad mercantil domiciliada en Canarias, dedicada al comercio al por menor de productos de alimentación, licores y tabacos, tiene intención de promover la construcción de una edificación. El inmueble estará dividido en un local comercial, en el que ejercerá la citada actividad; una serie de apartamentos, que explotará como alojamientos turísticos extrahoteleros; y un restaurante, que tiene previsto gestionar la propia entidad. El 90 por ciento de la superficie construida estará destinada a los servicios de alojamiento y restauración.

Consulta si, habida cuenta de que en la actualidad no tiene derecho a la deducción total de las cuotas soportadas del IGIC, podría beneficiarse de la exención del Impuesto regulada en el artículo 25 de la Ley 19/1994 por la ejecución de obra de construcción del bien inmueble.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

De acuerdo con lo expuesto por la entidad consultante, la entrega de la edificación se encuentra parcialmente exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, alcanzando el beneficio fiscal al local destinado al desarrollo de la actividad comercial por la que dispone la entidad mercantil consultante la consideración de comerciante minorista. Conforme con lo expresado en el texto de la consulta, la parte de la entrega exenta afecta al 10 por ciento de la contraprestación total de la entrega.

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.- Una sociedad mercantil domiciliada en Canarias, dedicada al comercio al por menor de productos de alimentación, licores y tabacos, tiene intención de promover la construcción de una edificación. El inmueble estará dividido en un local comercial, en el que ejercerá la citada actividad; una serie de apartamentos, que explotará como alojamientos turísticos extrahoteleros; y un restaurante, que tiene previsto gestionar la propia entidad. El 90 por ciento de la superficie construida estará destinada a los servicios de alojamiento y restauración.

Consulta si, habida cuenta de que en la actualidad no tiene derecho a la deducción total de las cuotas soportadas del IGIC, podría beneficiarse de la exención del Impuesto regulada en el artículo 25 de la Ley 19/1994 por la ejecución de obra de construcción del bien inmueble.

SEGUNDO.- El artículo 25.2 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994) dispone lo siguiente -el subrayado es nuestro-:

> *"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. (...)"*

Por su parte, el art. 25.3.a) de la Ley 19/1994, señala:

"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."

Por último, el artículo 8.1 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 lo sucesivo, el Reglamento), 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."

De acuerdo con lo expuesto en el escrito de consulta, y sin perjuicio del obligado cumplimento de las condiciones previstas en el artículo 25.4 de la Ley 19/1994 para la aplicación del incentivo fiscal, consideramos que concurren en el caso que nos ocupa los requisitos establecidos en el precepto transcrito que exponemos a continuación:

1º.- La consultante es sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7.1.a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y tiene su domicilio fiscal en Canarias.

2º.- La ejecución de obra de construcción constituye una entrega de bien cuyo resultado será un bien de inversión para la entidad, en los términos que contempla el artículo 40.8 de la Ley 20/1991.

3º.- A su vez, la operación recibe, a estos efectos, la consideración de inversión inicial, al tener por objeto la creación de un establecimiento, con arreglo a lo establecido en el artículo 8 del Reglamento.

La cuestión a dilucidar es si, tal y como exige el artículo 25.2 de la Ley 19/1994, la sociedad mercantil consultante carece del derecho a la deducción total de la cuota soportada del IGIC. Para ello debemos acudir a lo dispuesto en el artículo 25 del Reglamento:

"1. A los efectos de lo establecido en 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."

Para que resulte aplicable la presente exención de IGIC es preciso que el adquirente destine el bien de inversión a un sector de su actividad empresarial o profesional en el que no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas; condición que se cumple en el caso de la **actividad comercial**. La totalidad de las entregas que realiza la consultante en el desarrollo de esta actividad, por la que entendemos ostenta la consideración de comerciante minorista, se encuentran exentas del IGIC, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales. Se trata de una exención "*limitada*" que, conforme a lo establecido en los artículos 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991, no da derecho a la deducción, en ningún porcentaje, de las cuotas del IGIC soportadas por el sujeto pasivo en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en dicha actividad comercial.

Pero como hemos visto, tan solo una décima parte de la edificación se destinará a local afecto al desarrollo de una actividad comercial por la que tiene la consideración de comerciante minorista. La consultante tiene previsto iniciar -damos por supuesto que en el plazo de tres meses a contar desde la fecha de la entrega del inmueble que señala el artículo 25.4.c) de la Ley 19/1994- las **actividades de alojamientos turísticos extrahoteleros** (encuadrada en el grupo 55.2 de la CNAE) y de **restaurantes** (grupo 56.1 de la CNAE). Estas actividades, si bien tienen asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), constituyen un solo sector diferenciado, en el que el porcentaje de deducción es del 100 por cien.

Por otra parte, a nuestro juicio, no cabe considerar que el edificio pueda ser objeto de "*utilización en común en varios sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional*", tal y como contempla el artículo 25.3 de la Ley 19/1994, pues resulta evidente que las distintas actividades se desarrollarán por la consultante en un espacio del inmueble perfectamente delimitado e independiente -con los elementos arquitectónicos e instalaciones de toda clase que estén comprendidos dentro de esos límites-, que servirá exclusivamente a cada una de esas actividades. Y así, uno de los locales que se prevé construir quedará afecto al comercio al por menor, el otro, se destinará a restaurante, y el conjunto de los apartamentos se afectará a la actividad alojativa; sin que parezca, en principio, que los elementos o servicios comunes de la edificación puedan ser destinados conjuntamente al desarrollo de las repetidas actividades.

Este aprovechamiento separado e independiente de la edificación objeto de entrega, implica que en realidad no nos encontramos ante la entrega de un bien de inversión con ocasión de una inversión inicial (creación de un establecimiento), sino ante la entrega de varios bienes de inversión con ocasión de una inversión inicial (creaciones de establecimientos), lo que implica que la contraprestación debe ser objeto de una distribución por los bienes de inversión resultantes. Por tanto, en puridad la entidad mercantil consultante adquirirá varios bienes de inversión, en los que se habrá de analizar con independencia los requisitos para la aplicación o no del beneficio fiscal recogido en el artículo 25 de la Ley 19//1994.

Uno de los bienes de inversión es un local que se destinará al desarrollo de una actividad comercial por la que tiene la entidad consultante la consideración de comerciante

minorista. En el sector diferenciado que configura la actividad comercial el porcentaje de deducción es cero, por lo que se cumplen todas los requisitos para aplicar *a priori* la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, condicionado al cumplimiento de determinados requisitos exigidos con posterioridad a la adquisición del bien de inversión (comienzo de la utilización y permanencia en funcionamiento).

El resto de los bienes de inversión se afectará a un sector diferenciado, configurado por las actividades distintas de alojamiento turístico extrahotelero y restaurante donde el porcentaje de deducción es del 100 por ciento, lo que implica el incumplimiento del requisito previsto en el artículo 25.2 de la Ley 19/1994.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que, de acuerdo con lo expuesto por la entidad consultante, la entrega de la edificación se encuentra parcialmente exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, alcanzando el beneficio fiscal al local destinado al desarrollo de la actividad comercial por la que dispone la entidad mercantil consultante la consideración de comerciante minorista. Conforme con lo expresado en el texto de la consulta, la parte de la entrega exenta afecta al 10 por ciento de la contraprestación total de la entrega.

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, 18 de octubre de 2017

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González