Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1949 (17/06/19)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.22º Ley 4/2012 Art. 25 Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante manifiesta que es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, que tiene domicilio fiscal en Canarias y que desarrolla una actividad empresarial que no da derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en dicha actividad. Expresa que es arrendatario de un local desde hace más de dos años, siendo el único arrendatario del local desde la finalización de su construcción hace cuatro años. El local constituye y constituiría la sede de su actividad empresarial y desea adquirir el mismo al promotor. Consulta si la adquisición podría beneficiarse de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

No resultaría aplicable el supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 a la entrega de un local a la entidad mercantil consultante, único arrendatario durante más de dos años de la edificación desde la finalización de la construcción, puesto que se trata de la primera entrega de una edificación realizada por su promotor. A dicha entrega tampoco le sería de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 al no considerarse que dicha adquisición se realiza con ocasión de una creación o ampliación de un establecimiento.

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 sociedad mercantil consultante manifiesta que es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, que tiene domicilio fiscal en Canarias y que desarrolla una actividad empresarial que no da derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en dicha actividad. Expresa que es arrendatario de un local desde hace más de dos años, siendo el único arrendatario del local desde la finalización de su construcción hace cuatro años. El local constituye y constituiría la sede de su actividad empresarial y desea adquirir el mismo al promotor. Consulta si la adquisición podría beneficiarse de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

SEGUNDO.- Aunque la entidad consultante consulta si a la adquisición del local le resultaría aplicable la exención prevista 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), resulta imprescindible examinar si la pretendida entrega del local (de cuyo uso dispone la entidad mercantil consultante a título de arrendatario) constituye ante la segunda o ulterior entrega de una edificación sujeta y exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012); dado que en caso de resultar aplicable este último precepto nos encontraríamos, por mor del artículo 4.4 de la Ley 20/1991, ante una operación sujeta y exenta del IGIC y sujeta, salvo que se ejerciera la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y sobre este último tributo este centro directivo no es competente para resolver consultas tributarias. El citado artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 dispone (el subrayado es nuestro):

> *"Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones: (...)*
>
> *Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.*
>
> *A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de*

edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.(...)"

Del tenor literal de este precepto resulta que no se considera primera entrega la realizada por el promotor de la edificación cuando dicha edificación ha sido objeto de utilización previa durante un cierto periodo de tiempo, si bien el hecho de que la edificación haya sido utilizada previamente a la entrega no resulta relevante cuando se trate del adquirente de la misma. Dado que en el supuesto planteado precisamente el consultante, adquirente de la edificación, ha sido el que ha utilizado el local en virtud de un contrato de arrendamiento con el promotor, la citada entrega mantiene su consideración de primera entrega a efectos del IGIC, no siendo de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012.

Aclarado que la entrega del local por parte del promotor a la entidad mercantil consultante, arrendataria del mismo, se encuentra sujeta y no exenta del IGIC por tratarse de la primera entrega de una edificación por parte de su promotor, ya sí entramos en el análisis de la consulta planteada: la posibilidad de aplicar la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 a dicha entrega.

El apartado 2.a) del citado artículo 25 dispone:

"*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.

La entidad mercantil consultante manifiesta que es una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades, que tiene domicilio fiscal en Canarias y que no tiene derecho a la deducción total de las cuotas soportadas del IGIC, por lo que para la aplicación de la exención que nos ocupa únicamente faltaría que el local que pretende adquirir tuviera la condición de bien de inversión.

El apartado 3.a) del artículo 25 de la Ley 19/1994 dispone:

"*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. (...)

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.

Derivado de este precepto podemos señalar que la consideración de bien de inversión, a efectos de lo establecido en el artículo 25 de la Ley 19/1994, requiere la concurrencia de dos requisitos, a saber:

a) Que la adquisición o importación se realice con ocasión de una inversión inicial.

b) Que el elemento del inmovilizado material adquirido o importado tenga la consideración de bien de inversión conforme a lo previsto en el artículo 40.8 y 9 de la Ley 20/1991.

Analizaremos en primer lugar el requisito señalado en la letra b). Los números 8 y 9 del artículo 40 de la Ley 20/1991 disponen:

"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."

Suponiendo que el valor de adquisición del local fuese superior a 3.005,06 € y dado que el bien inmueble que pretende adquirir estaría destinado a seguir constituyendo la sede de su actividad empresarial, parece evidente que el local dispone de la consideración de bien de inversión a efectos del artículo 40.8 y 9 de la Ley 20/1991.

En cuanto al requisito señalado en la letra a), el propio artículo 25 de la Ley 19/1994 contiene un concepto de inversión inicial en los siguientes términos:

"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."

Para la resolución de la presente consulta debemos detenernos solamente en los conceptos de creación de un establecimiento y ampliación de un establecimiento previstos en el artículo 8.1 y 2 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):

> *"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."*

El objeto del incentivo precisamente consiste en propiciar o fomentar la actividad empresarial o profesional mediante la creación, ampliación, diversificación o transformación de la actividad del sujeto pasivo y que la Ley sitúa en el ámbito de su establecimiento, y no debe entenderse, por el contrario, que se trata simplemente de un incentivo a la entrega o importación de bienes de inversión.

En el supuesto que nos ocupa, el local objeto de adquisición ya se encontraba afecto a la actividad empresarial del adquirente, si bien a título de arrendamiento, modificándose tal titularidad en virtud de un contrato de compraventa que sitúa a la entidad mercantil consultante como propietaria del mismo, pero sin que dicha adquisición de un bien de inversión pueda entenderse como realizada en el contexto de una inversión inicial en los términos previstos en el artículo 25.3.a) de la Ley 19/1994 y, en consecuencia, sin que sea de aplicación la exención del IGIC. Por tanto, no puede tener la consideración de creación de un establecimiento porque no es una puesta en funcionamiento por primera vez para el desarrollo de una actividad.

Esto no obstante, el problema fundamental que, desde un punto vista práctico, plantea el artículo 8 del Reglamento de desarrollo es el mismo concepto de ampliación de establecimiento. De una primera lectura podría mantenerse que cualquier adquisición, entrega o importación de un bien de inversión o de un elemento del inmovilizado inmaterial, supone, por su propia naturaleza, una ampliación de establecimiento, ya que esas operaciones, en sí mismas, determinan un incremento del valor total de los activos de la entidad. Sin embargo, una interpretación así podría llevarnos a considerar exentas situaciones no queridas por el legislador, como, por ejemplo, la de entender que existe una ampliación de establecimiento por el mero hecho de adquirir una mesa para una sala de juntas. Por ello, a la hora de precisar qué se entiende por tener «*como consecuencia el incremento del valor total de los activos del mismo*», que es lo que establece el artículo 8.2 del Reglamento de desarrollo, hay que acudir a la Norma 3ª de Registro y Valoración del Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre), en la que, refiriéndose a la ampliación de bienes, se dispone que los costes de ampliación de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de la vida útil del bien. De ahí que entendamos, a la luz de esta

norma, que no todo incremento del valor total de los activos constituye una ampliación de establecimiento. Hace falta algo más: que la inversión tenga una consecuencia en el establecimiento determinando un aumento de su capacidad o productividad, o, al menos, provocando un alargamiento de la vida útil del bien del activo.

La adquisición del local que con anterioridad ya se encontraba afecto a la actividad empresarial del adquirente, si bien a título de arrendamiento, no puede considerarse que se haya realizado con ocasión de una inversión inicial.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que no resultaría aplicable el supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 a la entrega de un local a la entidad mercantil consultante, único arrendatario durante más de dos años de la edificación desde la finalización de la construcción, puesto que se trata de la primera entrega de una edificación realizada por su promotor. A dicha entrega tampoco le sería de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 al no considerarse que dicha adquisición se realiza con ocasión de una creación o ampliación 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, 17 de junio de 2019
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González