CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM.1600/2013

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 27.1.1º.f) Ley 20/1991 Art. 28 Ley 20/1991 Art. 50.Uno.4º Ley 4/2012 Art. 25 Ley 19/1994 Art. 8 RD. 1758/2007 Art. 25 RD. 1758/2007

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante manifiesta que ha venido ejerciendo actividad de consultas y clínicas de estomatología y odontología, llevando a cabo la actividad hasta fechas muy recientes en un local que tenía en alquiler, ejerciendo únicamente la actividad de ortodoncia.

Con anterioridad adquirió un local con la intención de abrir una nueva clínica dedicada a la prestación de servicios de consultas y clínicas de estomatología y odontología. Dicha actividad no se limitaría ya sólo a la ortodoncia (única actividad ejercida en el anterior local) sino que se ampliaría al ejercicio de nuevas especialidades de cirugía, prótesis, implantología y odontología estética.

El local adquirido en propiedad ha sido objeto de una mejora sustancial mediante su reforma integral a fin de acondicionarlo y adaptarlo para que sea posible el desarrollo de las nuevas especialidades odontológicas que han sido indicadas. Igualmente, y además de realizar una serie de obras de ampliación y acondicionamiento muy importantes, ha sido necesario la ampliación de la plantilla de la empresa mediante la contratación de nuevos profesionales.

Conforme a lo manifestado, se consulta si es de aplicación la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 19/1994, en las obras de reforma y acondicionamiento que se han llevado a cabo en el inmueble adquirido para la instalación de la nueva clínica.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- A los efectos de la aplicación de la exención recogida en el artículo 25 de la Ley 19/1994, el concepto de rehabilitación es el contenido en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 conforme a la redacción dada por el apartado dos del artículo 6 del Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica.

- No es de aplicación la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en la ejecución de obra de reforma integral de un local por no tratarse de una inversión inicial al no tener por objeto una ejecución de obra de rehabilitación definida como "*la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas"* de un edificio.

Visto escrito presentado por , escrito en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, 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 adelante, Ley 20/1991), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 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 manifiesta que ha venido ejerciendo actividad de consultas y clínicas de estomatología y odontología, llevando a cabo la actividad hasta fechas muy recientes en un local que tenía en alquiler, ejerciendo únicamente la actividad de ortodoncia.

Con anterioridad adquirió un local con la intención de abrir una nueva clínica dedicada a la prestación de servicios de consultas y clínicas de estomatología y odontología. Dicha actividad no se limitaría ya sólo a la ortodoncia (única actividad ejercida en el anterior local) sino que se ampliaría al ejercicio de nuevas especialidades de cirugía, prótesis, implantología y odontología estética.

El local adquirido en propiedad ha sido objeto de una mejora sustancial mediante su reforma integral a fin de acondicionarlo y adaptarlo para que sea posible el desarrollo de las nuevas especialidades odontológicas que han sido indicadas. Igualmente, y además de realizar una serie de obras de ampliación y acondicionamiento muy importantes, ha sido necesario la ampliación de la plantilla de la empresa mediante la contratación de nuevos profesionales.

De acuerdo con el presupuesto de reforma del local, el valor de las obras llevadas a cabo en el inmueble ha ascendido a 242.952,69 euros. El precio de adquisición del inmueble ascendió a 600.000 euros, de los que 248.160 euros corresponderían al valor de la construcción y 351.840 euros al valor del suelo (en proporción a los valores catastrales del suelo y de la construcción según el recibo del IBI). Es decir, el valor de la obra llevada a cabo en el inmueble aproximadamente es un 98 % del valor de adquisición de la construcción.

El referido inmueble en el que se han llevado a cabo las obras no tiene la condición de nuevo, si bien no se benefició anteriormente de las exenciones previstas en el artículo 25 la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994).

Una finalizada la obra se ha iniciado la actividad en la nueva clínica, y ha dejado de ejercer la actividad en la clínica que venía utilizando en régimen de alquiler.

Tras citar diversa doctrina tanto de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, como de esta Dirección General de Tributos respecto al IGIC, se afirma lo siguiente:

- La consultante es propietaria del bien de inversión donde se efectúan las obras.

- Las obras realizadas, cuya cuantía es aproximadamente la misma del valor de adquisición de la construcción, suponen una mejora que aumenta la capacidad productiva del

bien y, como parece evidente dada la propia naturaleza de las obras, no se trata de meras obras de reparación o conservación del inmueble.

Conforme a lo manifestado, se consulta si es de aplicación la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 19/1994, en las obras de reforma y acondicionamiento que se han llevado a cabo en el inmueble adquirido para la instalación de la nueva clínica.

SEGUNDO.- La aplicación de la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la 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 (artículo 25.2 de la Ley 19/1994). Del examen de la documentación adjunta al escrito de consulta se aprecia que la sociedad limitada consultante tiene su domicilio social en las Islas Canarias, por lo que se puede confirmar que 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, la Ley 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."

Respecto a este segundo requisito, la actividad de la entidad mercantil consultante es la de consultas y clínicas de estomatología y odontología, dada de alta en el epígrafe 1.943 del Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que le es de aplicación la exención del IGIC del artículo 50.Uno.4º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), desde el 1 de julio de 2012, y con anterioridad a dicha fecha, la exención equivalente del artículo 10.1.5º de la Ley 20/1991.

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 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."

3º La exención del IGIC se aplica en la importación o entrega de bienes de inversión (asimilándose a las entregas de bienes de inversión a 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.

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.

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."

Para la resolución de la presente consulta es vital el concepto de rehabilitación a los efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994, que conforme a lo expresado en el artículo 8 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 es el "*contenido en el artículo 27.1.1.º f) de la Ley 20/1991, de 7 de junio"*

El concepto de rehabilitación contenido en el artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991 fue modificado por el apartado dos del artículo 6 del Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, siendo el siguiente:

"A los efectos de esta Ley, se considerarán de rehabilitación las actuaciones dirigidas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo."

Hasta el día 14 de abril de 2010 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo), el concepto de rehabilitación a efectos de la Ley 20/1991 estuvo contenida en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991. Desde dicha fecha, el concepto de rehabilitación pasa a estar contenido en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 (véanse los apartados Dos y Tres del artículo 3 del citado Real Decreto-ley 6/2010), siendo su redacción la siguiente:

"A los efectos de esta Ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnen los siguientes requisitos:

a') Que su objeto principal sea la reconstrucción de la edificación a que se refiera, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la misma o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

b`) Que el importe total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a') Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b') Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c') Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d') Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e') Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no

consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

a') Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.

b') Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c') Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables."

A eso hay que añadir que con la entrada en vigor de la Ley 4/2012, el concepto de rehabilitación está contenido, desde el día 1 de julio de 2012, en su artículo 50.Cuatro con una redacción igual a la contenida en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991. Debe tenerse en cuenta que el artículo 10 de la Ley 20/1991 fue derogado, con efectos desde el día 1 de julio de 2012, por el artículo 17.Nueve de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

La cuestión es decidir si a efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994 es válido el concepto de rehabilitación contenido, desde el día 14 de abril de 2010, en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, y, desde el día 1 de julio de 2012, en el artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012.

Esta Dirección General de Tributos entiende que debe darse una respuesta negativa porque el artículo 8 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 dispone "*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.".* Sería admisible una respuesta positiva si el citado artículo dispusiera "*A los efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el concepto de rehabilitación será el contenido en la regulación del Impuesto General Indirecto Canario".*

Por tanto, a los efectos de la aplicación de la exención recogida en el artículo 25 de la Ley 19/1994, el concepto de rehabilitación es el contenido en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 conforme a la redacción dada por el apartado dos del artículo 6 del Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica.

Conforme a la definición de rehabilitación aplicable, para que una actuación sobre un inmueble reciba tal consideración a efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994 deberá cumplir dos requisitos simultáneos, un requisito cualitativo, consistente en que la actuación se refiera a "*la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas",* y otro cuantitativo, que su coste global exceda en una determinada cuantía del coste de adquisición de la edificación o parte de la misma.

Respecto al requisito cualitativo, según el proyecto de reforma y acondicionamiento del local en la planta baja del edificio aportado por la entidad mercantil consultante, consiste en la demolición del techo desmontable, solado, tabiquería interior, aseos, etc, para proceder

posteriormente a su remodelación mediante nueva tabiquería interior, falsos techos, revestimientos y pavimentación, carpintería de madera, aluminio y vidrio, instalación de mobiliario sanitario y fontanería, saneamiento, electricidad, iluminación, telefonía, sonorización y climatización.

Se trata, en definitiva, de una reforma integral del local adquirido, no obstante, no consiste en "*la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas"* conforme se define la rehabilitación de edificaciones en el artículo 27.1.1.º f) de la Ley 20/1991, por lo que resulta innecesario examinar el cumplimiento del requisito cuantitativo citado con anterioridad.

TERCERO.- En consecuencia, es criterio vinculante de este Centro Directivo que:

- A los efectos de la aplicación de la exención recogida en el artículo 25 de la Ley 19/1994, el concepto de rehabilitación es el contenido en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 conforme a la redacción dada por el apartado dos del artículo 6 del Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica.

- No es de aplicación la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en la ejecución de obra de reforma integral de un local por no tratarse de una inversión inicial al no tener por objeto una ejecución de obra de rehabilitación definida como "*la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas"* de un edificio.

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, 30 de agosto de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván