PERSONA O ENTIDAD Consultante:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Art. 25 Ley 19/1994 Art. 6.2.7º Ley 20/1991 Art. 7.2.2º Ley 20/1991 Art. 18.1 a) Ley 20/191 Art. 29.1.b) Decreto 182/1992

CUESTIÓN PLANTEADA:

Una Sociedad va a proceder a adquirir un bien de inversión mediante un contrato de arrendamiento financiero. Esta adquisición patrimonial del bien de inversión está precedida de una ampliación de capital de la propia sociedad, realizada un año antes. A su vez, el bien de inversión adquirido va a entrar inmediatamente en funcionamiento. Cumpliendo los demás requisitos legales, la sociedad pretende acogerse a la exención regulada en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias.
En base a lo expuesto y debido a las particulares características que presenta la figura del arrendamiento financiero en relación con la transmisión del dominio y su ubicación en el tiempo, el objeto de esta consulta es aclarar dos aspectos:

- En qué momento jurídico produce efectos la exención recogida en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

- Como se debe acreditar formalmente ese momento jurídico en el cual se aplica la exención del referido artículo 25, es decir, qué forma debe revestir el hecho jurídico a partir del cual produce efectos la exención.

CONTESTACIÓN:

A un contrato de arrendamiento financiero, cuyo arrendatario es una sociedad mercantil, le podrá ser de aplicación la exención que respecto al IGIC contempla el artículo 25 de la Ley 19/1994, desde el momento en que tal operación tenga la consideración de entrega de bien como consecuencia que el arrendatario ha ejercido la opción de compra o se ha comprometido a ejercitarla, y siempre y cuando se cumplan los requisitos objetivos, temporales y documentales que el precepto citado condiciona la aplicación de la exención.

En el supuesto de ejercicio o de compromiso de ejercicio de la opción de compra, el IGIC se devengará cuando se hayan documentado tal ejercicio o compromiso, aunque el arrendatario esté en posesión del bien con anterioridad a los mismos como consecuencia de su cesión por arrendamiento. En el momento del devengo del IGIC de la entrega de un bien derivado de un arrendamiento financiero es cuando se analiza el requisito temporal. Por ello, el ejercicio de la opción de compra o el compromiso de ejercer la opción de compra, debidamente documentados, se deben producir dentro del plazo de tres años desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la sociedad arrendataria o del otorgamiento de la escritura pública de una ampliación de capital de la sociedad arrendataria.

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012

El ejercicio de la opción de compra o el compromiso a ejercitar la opción de compra se acreditará formalmente mediante el contrato de arrendamiento financiero o documento en el que exista el compromiso de ejercitar la opción de compra por el arrendatario o en el que conste que se ha ejercitado la opción de compra y la factura que obligatoriamente debe expedir la sociedad de arrendamiento financiero o la entidad de crédito como consecuencia de la entrega del bien. En el supuesto de encontrarse exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, es obligatorio hacer constar en la factura la siguiente frase: "Exención artículo 25 Ley 19/1994"

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012

Visto el escrito presentado en esta Consejería de Economía y Hacienda por la entidad consultante, en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (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), en relación con el articulo 23.2 t), del Decreto 12/2004 de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una Sociedad va a proceder a adquirir un bien de inversión mediante un contrato de arrendamiento financiero. Esta adquisición patrimonial del bien de inversión está precedida de una ampliación de capital de la propia sociedad, realizada un año antes. A su vez, el bien de inversión adquirido va a entrar inmediatamente en funcionamiento. Cumpliendo los demás requisitos legales, la sociedad pretende acogerse a la exención regulada en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias. En base a lo expuesto y debido a las particulares características que presenta la figura del arrendamiento financiero en relación con la transmisión del dominio y su ubicación en el tiempo, el objeto de esta consulta es aclarar dos aspectos:

- En qué momento jurídico produce efectos la exención recogida en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

- Cómo se debe acreditar formalmente ese momento jurídico en el cual se aplica la exención del referido artículo 25, es decir, qué forma debe revestir el hecho jurídico a partir del cual produce efectos la exención.

SEGUNDO.- El artículo 6.2.7º de la Ley 20/1991, al regular el concepto de entrega de bienes, establece:

"2. En particular se consideran entregas de bienes:

(…)

7º.- Las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta a plazos con pacto de reserva de dominio y de arrendamientos-ventas.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se asimilarán a los arrendamientos-ventas, los arrendamientos con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar la opción de compra y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad, vinculante para ambas partes."

A su vez, el artículo 7.2.2º de la misma Ley al referirse al concepto de prestación de servicios establece lo siguiente:

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012

"2. En particular se consideran prestaciones de servicios:

(…)

2º.-Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimiento mercantiles, con o sin opción de compra."

De conformidad con los mencionados preceptos, los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, tienen a efectos del IGIC una doble naturaleza según que el arrendatario haya ejercitado o se haya comprometido a ejercitar la opción de compra, en cuyo caso se conceptuarácomo una entrega de bienes, o bien, no haya ejercitado o no se haya comprometido a ejercitar esta opción, en cuyo caso tendrá la consideración de prestación de servicios.

Por otra parte, el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, tras la modificación efectuada por el artículo 3.Uno de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, vigente desde el 1 de enero de 2004, presenta la siguiente redacción:

"1. Las sociedades domiciliadas en Canarias, que sean de nueva creación o que, ya constituidas, realicen una ampliación de capital, amplíen, modernicen o trasladen sus instalaciones, estarán exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su constitución, en la ampliación de capital y en las adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión situados en Canarias, durante un periodo de tres años a partir del otorgamiento de la escritura pública de constitución o de ampliación de capital, cuando el rendimiento del impuesto se considere producido en este territorio.

En la modalidad de Operaciones Societarias, únicamente estará exenta la constitución o aumento de capital por la parte que se destine a las inversiones previstas en este artículo. En ningún caso estarán exentas las operaciones sujetas a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

2. También estarán exentas del Impuesto General Indirecto Canario las entregas de bienes a las sociedades a que se refiere el apartado anterior que tengan la condición de bienes de inversión para las mismas, con derecho a la deducción de las cuotas soportadas en los términos previstos en el artículo 29 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, así como las importaciones de bienes de inversión efectuadas por dichas sociedades.

En el supuesto de entrega de bienes de inversión, y previamente a la misma, la sociedad adquirente deberá entregar a la transmitente una declaración en la que identifique los bienes de inversión y manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención previstos en este apartado. Las entidades adquirentes tendrán la condición de

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012

sujetos pasivos sustitutos en los términos previstos en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, en el caso de que, habiéndose expedido el documento a que se refiere este párrafo, no se cumplan los requisitos de la exención o, cumpliéndose, quede ésta sin efecto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3. El sustituto no podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

A los efectos de lo dispuesto en 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 sociedad adquirente.

En el supuesto de importaciones, la sociedad importadora deberá aportar con la declaración de importación la documentación acreditativa de la concurrencia de los requisitos de la exención.

3. Los bienes de inversión adquiridos o importados deberán entrar inmediatamente en funcionamiento salvo que se trate de terrenos adquiridos para su edificación, de bienes para cuya puesta en funcionamiento sea necesaria la ultimación de su instalación o montaje, o de bienes que vayan a ser utilizados en actividades empresariales o profesionales cuyo desarrollo exija autorización administrativa. Las actividades de edificación, de instalación o montaje, o de consecución de los permisos administrativos y proyectos técnicos previos que fueran en su caso necesarios para la edificación o desarrollo de las actividades empresariales o profesionales deberán ser acometidos inmediatamente, sin que exista discontinuidad entre las diferentes actuaciones.

4. Las sociedades adquirentes o importadoras de bienes de inversión deberán mantener como mínimo su domicilio fiscal o 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 estos deberán permanecer en explotación en Canarias durante un plazo mínimo de cinco años, o su vida útil si fuera inferior, a contar desde la fecha del inicio de su utilización efectiva o entrada en funcionamiento.

El incumplimiento de los requisitos previstos en este apartado o en el anterior determinará la improcedencia de las exenciones previstas en el presente artículo, con ingreso en dicho momento del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, comenzando a contarse el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos.

5. Las exenciones previstas en este artículo se aplicarán igualmente a los establecimientos permanentes, tanto si pertenecen a sociedades domiciliadas en España como a sociedades no residentes.

6. Las sociedades adquirentes o importadoras, así como los empresarios transmitentes que estén establecidos en Canarias, deberán presentar anualmente una declaración en la que se especificarán el número y el importe total de las operaciones

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012

exentas del Impuesto General Indirecto Canario conforme a las previsiones de este artículo, realizadas en el año natural, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente.

7. A los efectos de lo establecido en este artículo, el concepto de bien de inversión será el contenido en la normativa del Impuesto General Indirecto Canario. No obstante, tratándose de la adquisición de un bien inmueble no se aplicarán las exenciones previstas en los apartados anteriores cuando este bien inmueble se afecte a la actividad de arrendamiento, salvo que tal arrendamiento constituya el objeto social de la entidad y además concurran las circunstancias recogidas en el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

Respecto al IGIC, este precepto declara exentas las entregas o importaciones de bienes que tengan la condición de bienes de inversión para la sociedad adquirente. Igualmente declara exentas las ejecuciones de obra que tengan la condición de prestaciones de servicios y que tengan como resultado a un bien de inversión, asimilándolas a los efectos de esta exención a las entregas de bienes. La aplicabilidad de este beneficio fiscal está condicionada al cumplimiento de un conjunto de requisitos objetivos, temporales y documentales.

Conforme a ello, a un contrato de arrendamiento financiero, cuyo arrendatario es una sociedad mercantil, le podrá ser de aplicación la exención que respecto al IGIC contempla el artículo 25 de la Ley 19/1994, desde el momento en que tal operación tenga la consideración de entrega de bien como consecuencia de que el arrendatario ha ejercido la opción de compra o se ha comprometido a ejercitarla, y siempre y cuando se cumplan los requisitos objetivos, temporales y documentales que el precepto citado condiciona la aplicación de la exención. Si no existe el compromiso de ejercitar la opción de compra o bien no se ha ejercitado dicha opción, el arrendamiento financiero tendrá la consideración de prestación de servicios según lo establecido en el artículo 7.2.2º de la citada Ley, no siendo de aplicación la exención regulada en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

La cuestión a dilucidar es en qué momento se considera el arrendamiento financiero una entrega de bienes y por tanto en qué momento puede ser operativa la exención contemplada en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

El artículo 18 de la Ley 20/1991, regulador del devengo, en su número 1 letra a) establece lo siguiente:

"1. Se devengará el impuesto en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios:

a) En las entregas de bienes cuando tenga lugar su puesta a disposición o, en su caso, cuando se efectúe conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud del contrato de ventas a plazos con pacto de reserva de dominio o de

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012

arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente."

Conforme a ello, en el supuesto de ejercicio o de compromiso de ejercicio de la opción de compra, el IGIC se devengará cuando se hayan documentado tal ejercicio o compromiso, aunque el arrendatario esté en posesión del bien con anterioridad a los mismos como consecuencia de su cesión por arrendamiento. En el momento del devengo del IGIC de la entrega de un bien derivado de un arrendamiento financiero es cuando se analiza el requisito temporal. Por ello, el ejercicio de la opción de compra o el compromiso de ejercer la opción de compra, debidamente documentados, se deben producir dentro del plazo de tres años desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la sociedad arrendataria o del otorgamiento de la escritura pública de una ampliación de capital de la sociedad arrendataria.

En cuanto a cómo se debe acreditar formalmente el momento a partir del cual surte efectos la exención, este se acreditará mediante el contrato de arrendamiento financiero o documento en el que exista el compromiso de ejercitar la opción de compra por el arrendatario o en el que conste que se haya ejercitado dicha opción de compra, y la factura expedida por el arrendador financiero, tal y como se regula en el artículo 59.1 b) de la Ley 20/1991 al establecer las obligaciones de los sujetos pasivos a expedir y entregar facturas de las operaciones en que intervienen, adaptadas a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, reguladas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Debe tenerse en cuenta que en la factura a emitir por la sociedad de arrendamiento financiero o la entidad de crédito debe figurar la expresión "Exención artículo 25 Ley 19/1994" conforme dispone el artículo 29.1 b) del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, al establecer que:

"b) En las facturas emitidas por empresarios que realicen entregas de bienes calificados de inversión para el adquirente que estén exentas según el artículo 25, apartado 2, de la ley 19/1994, deberá hacerse constar la expresión "Exención articulo 25 Ley 19/1994".

Conforme a todo lo expresado, es criterio de esta Dirección General, que a un contrato de arrendamiento financiero, cuyo arrendatario es una sociedad mercantil, le podrá ser de aplicación la exención que respecto al IGIC contempla el artículo 25 de la Ley 19/1994, desde el momento en que tal operación tenga la consideración de entrega de bien como consecuencia que el arrendatario ha ejercido la opción de compra o se ha comprometido a ejercitarla, y siempre y cuando se cumplan los requisitos objetivos, temporales y documentales que el precepto citado condiciona la aplicación de la exención.

En el supuesto de ejercicio o de compromiso de ejercicio de la opción de compra, el IGIC se devengará cuando se hayan documentado tal ejercicio o compromiso, aunque el

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012

arrendatario esté en posesión del bien con anterioridad a los mismos como consecuencia de su cesión por arrendamiento. En el momento del devengo del IGIC de la entrega de un bien derivado de un arrendamiento financiero es cuando se analiza el requisito temporal. Por ello, el ejercicio de la opción de compra o el compromiso de ejercer la opción de compra, debidamente documentados, se deben producir dentro del plazo de tres años desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la sociedad arrendataria o del otorgamiento de la escritura pública de una ampliación de capital de la sociedad arrendataria.

El ejercicio de la opción de compra o el compromiso a ejercitar la opción de compra se acreditará formalmente mediante el contrato de arrendamiento financiero o documento en el que exista el compromiso de ejercitar la opción de compra por el arrendatario o en el que conste que se ha ejercitado la opción de compra y la factura que obligatoriamente debe expedir la sociedad de arrendamiento financiero o la entidad de crédito como consecuencia de la entrega del bien. En el supuesto de encontrarse exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, es obligatorio hacer constar en la factura la siguiente frase: “Exención artículo 25 Ley 19/1994”.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el articulo 107 de la Ley General Tributaria, le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, a 18 de mayo de 2004
El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván

C/ Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. 35071 – Las Palmas de Gran Canaria. Tfno: 928.30.30.07 – Fax: 928.30.33.30
C/ José Manuel Guimerá, 8 Edf. Usos Múltiples II, 5ª Planta. 38071 – Santa Cruz de Tenerife. Tfno: 922.47.66.06 Fax: 922.47.66.73
Información Tributaria Básica
Internet: www.gobiernodecanarias.org/tributos
Teléfono: 012