



<b>PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:</b>	<b>DOMICILIO:</b>
<b>CONCEPTO IMPOSITIVO:</b>  Impuesto General Indirecto Canario	<b>NORMATIVA APLICABLE:</b> Art. 10.1.22º Ley 20/1991 Art. 25 Ley 19/1994 Art. 8.1 y 2 Real Decreto 1758/2007
<b>CUESTIÓN PLANTEADA</b> <p>La sociedad mercantil consultante manifiesta que su actividad consiste en el comercio textil, por lo que tiene la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC. Por dicha circunstancia no tiene derecho a la deducción del IGIC.</p> <p>Desde hace más de dos años la sede de la entidad mercantil es un local en régimen de arrendamiento. La entidad mercantil es el único arrendatario del local desde la finalización de su construcción, hace cuatro años, y pretende adquirir el mismo al promotor.</p> <p>Teniendo en cuenta lo expuesto, desea plantear las siguientes consultas tributarias vinculantes:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- La adquisición del local ¿está sujeta al IGIC sin exención o tendría la consideración de segunda entrega de edificación y por tanto exenta de IGIC?</li><li>- De estar sujeta y no exenta al IGIC y tratándose de un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades sin derecho a la deducción del IGIC soportado y teniendo en cuenta que el local que se pretende adquirir tendrá la consideración de bien de inversión ¿la adquisición tendrá la consideración de inversión inicial como creación o ampliación de establecimiento y, por tanto, podría beneficiarse de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 para el IGIC?</li></ul>	
<b>CONTESTACIÓN VINCULANTE</b> <p>Primero. Que no es de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 a la entrega por parte de un promotor de un local comercial a la entidad mercantil consultante, único arrendatario durante más de dos años del local desde la finalización de la construcción. En consecuencia, el promotor deberá repercutir el IGIC en la entrega del mismo.</p> <p>Segundo.- No es de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 a la adquisición de un local comercial, previamente arrendado por el adquirente del mismo al promotor, al no considerarse que dicha adquisición se realiza con ocasión de una creación o ampliación de un establecimiento.</p>	

Visto el escrito presentado por \_\_\_\_\_, en el que formula consulta tributaria acerca del 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 artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

**PRIMERO.-** La sociedad mercantil consultante manifiesta que su actividad consiste en el comercio textil, por lo que tiene la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC. Por dicha circunstancia no tiene derecho a la deducción del IGIC.

Desde hace más de dos años la sede de la entidad mercantil es un local en régimen de arrendamiento. La entidad mercantil es el único arrendatario del local desde la finalización de su construcción, hace cuatro años, y pretende adquirir el mismo al promotor.

Teniendo en cuenta lo expuesto, desea plantear las siguientes consultas tributarias vinculantes:

- La adquisición del local ¿está sujeta al IGIC sin exención o tendría la consideración de segunda entrega de edificación y por tanto exenta de IGIC?

- De estar sujeta y no exenta al IGIC y tratándose de un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades sin derecho a la deducción del IGIC soportado y teniendo en cuenta que el local que se pretende adquirir tendrá la consideración de bien de inversión ¿la adquisición tendrá la consideración de inversión inicial como creación o ampliación de establecimiento y, por tanto, podría beneficiarse de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 para el IGIC?

**SEGUNDO.-** El artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 establece la exención del IGIC en las segundas y ulteriores entregas de edificaciones en los siguientes términos:

*“22º Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada la construcción o rehabilitación.*

*Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquellos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.*

*A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, 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 (el subrayado es nuestro). 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 la exención del IGIC prevista en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 resulta que no se considera primera entrega, y por tanto, exenta de IGIC, 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 comercial 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 10.1.22º de la Ley 20/1991.

Aclarado que la entrega del local comercial por parte del promotor al consultante, arrendatario del mismo, se encuentra sujeta y no exenta del IGIC, la siguiente cuestión planteada se refiere a la posibilidad 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 (en adelante, Ley 19/1994), a dicha adquisición.

Conforme a lo establecido en el apartado 2.a) del citado artículo 25, las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias y las que actúen en este territorio mediante establecimiento permanente, que no tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas del IGIC, podrán disfrutar de la exención en las entregas o importaciones de bienes de inversión donde sean adquirentes o importadoras.

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:

- 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 (último párrafo del apartado 3.a) del artículo 25 que nos ocupa), sin que para la resolución de esta consulta sea necesario un análisis de si el local que adquiere la sociedad mercantil consultante tiene o no tal consideración.
- Que la adquisición o importación se realice con ocasión de una inversión inicial (primer párrafo del apartado 3.a) del artículo 25).

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 en los conceptos de creación de un establecimiento y ampliación de un establecimiento previstas 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

*“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. (...)*

*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. (...)*”

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 o profesional del adquirente, si bien a título de arrendatario, modificándose tal titularidad en virtud de un contrato de compraventa que sitúa al consultante como propietario 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 es el mismo concepto de ampliación de establecimiento. De una primera lectura del Reglamento, 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, 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.

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

**TERCERO.-** Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Que no es de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 a la entrega por parte de un promotor de un local comercial a la entidad mercantil consultante, único arrendatario durante más de dos años del local desde la finalización de la construcción. En consecuencia, el promotor deberá repercutir el IGIC en la entrega del mismo.

Segundo.- No es de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 a la adquisición de un local comercial, previamente arrendado por el adquirente del mismo al promotor, al no considerarse que dicha adquisición se realiza con ocasión de una creación o ampliación de un establecimiento.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 24 de abril de 2009  
**EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS**

Francisco Clavijo Hernández