Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

Viceconsejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

CONSULTA Nº 2.248 (05/03/2025)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 25 Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante es una entidad mercantil con domicilio fiscal en Canarias cuyo objeto social consiste en la prestación de servicios de diagnósticos clínicos por medio de toda clase de técnicas con facultativos titulados, exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el apartado 3º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

Los principales servicios que presta la entidad consultante son pruebas de radioterapia, resonancia magnéticas, TAC y litotricias. Pretende adquirir una nueva máquina de resonancia que supone, según manifiesta, una mejora tecnológica respecto a la máquina que dispone en la actualidad.

Consulta si sería 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 la adquisición de la nueva máquina de resonancia que sustituye.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Conforme a los datos aportados, nos encontramos ante una inversión de sustitución que no constituye una inversión inicial, por lo que no resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

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 22.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea aprobado por Decreto 107/2024, de 31 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La consultante es una entidad mercantil con domicilio fiscal en Canarias cuyo objeto social consiste en la prestación de servicios de diagnósticos clínicos por medio de toda clase de técnicas con facultativos titulados, exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el apartado 3º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

Los principales servicios que presta la entidad consultante son pruebas de radioterapia, resonancia magnéticas, TAC y litotricias. Pretende adquirir una nueva máquina de resonancia que supone, según manifiesta, una mejora tecnológica respecto a la máquina que dispone en la actualidad.

Consulta si sería 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 la adquisición de la nueva máquina de resonancia que sustituye.

SEGUNDO.- La aplicación de la exención del IGIC establecida 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), exige el cumplimiento de una serie de requisitos que pasamos a exponer, de forma breve, y atendiendo a las características señaladas por la entidad consultante. A estos efectos, y dada la extensa redacción del precepto realizaremos este análisis diferenciando dos grupos, los requisitos sustanciales y los requisitos de inversión.

En el bloque de los **requisitos sustanciales**, que son de carácter previo a la aplicación de la exención, se incluyen los siguientes elementos:

- El **elemento subjetivo**: la exención del IGIC prevista en el citado artículo es aplicable a las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS). Al ser una sociedad limitada, por la renta obtenida estará sujeta a este impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.1.a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta lo dispuesto, tanto en el artículo 35.2 del Código Civil, como en los artículos 1 y 2 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. Por lo que se cumpliría el requisito subjetivo.

- El **elemento territorial**: además, estas entidades sujetas al IS, han de tener su domicilio fiscal, o bien, un establecimiento permanente, en Canarias, de acuerdo con lo recogido en el apartado 1 del artículo 25 de la Ley 19/1994:

La entidad mercantil consultante tiene domicilio fiscal en Canarias, por lo que se cumpliría el segundo requisito, el territorial.

- El **elemento impositivo**: para aplicar la exención en el IGIC, además de los dos requisitos anteriores, es necesario que no tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas del IGIC.

La entidad mercantil consultante manifiesta que desarrolla actividades de asistencia sanitaria exenta por aplicación de lo dispuesto en el apartado 3º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012). Ello implica que las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en tales operaciones exentas, la entidad consultante no tendrá derecho a su deducción total, tal y como señala el artículo 28.1 de la Ley 20/1991, regulador de la naturaleza y ámbito de aplicación de las deducciones en el IGIC:

Debe señalarse que la exención contemplada en el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012 no se encuentra entre las exenciones plenas recogidas en el artículo 29.4 de la Ley 20/1991.

A tal efecto, el segundo párrafo de la letra b) del apartado 2 del artículo 25 de la Ley 19/1994 establece la siguiente presunción:

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:

En virtud de lo anterior, también se cumpliría el elemento impositivo, dado que, los servicios de asistencia sanitaria a las personas físicas, son operaciones exentas que no dan derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportadas en las adquisiciones e importaciones que se realicen.

Una vez analizados los elementos integrados en el grupo de los requisitos sustanciales, procedemos a estudiar, el segundo grupo, el referido a los **requisitos de inversión**, que son de cumplimiento simultáneo o posterior, y en el que encontramos los elementos objetivo, temporal, territorial y formal, profundizando en el primero de ellos, al constituir el objeto de esta consulta:

- El **elemento objetivo**: genéricamente, la aplicación de la exención del IGIC establecida en el artículo 25 de la Ley 19/1994 exige dos condiciones esenciales:

La primera, que la entrega, importación o adquisición tenga por objeto un bien de inversión o un elemento del inmovilizado inmaterial, para la entidad adquirente.

Y la segunda, que las operaciones se realicen con ocasión de una inversión inicial.

Respecto a esta segunda condición, para delimitar los conceptos de inversión inicial debemos remitirnos a los artículos 6 y 8 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994.

El citado artículo 6, al definir las “ayudas regionales a la inversión”, introduce el concepto de inversión inicial, en los términos siguientes:

“

”

Respecto al concepto de inversión inicial, el artículo 8 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 dispone:

.″

La inversión de sustitución no constituye una inversión inicial tal y como expresamente se señala en la Comunicación de la Comisión de las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional (2021/C 153/01), en el apartado 13 del punto 2.2 Definiciones (el subrayado es nuestro):

“

”

La entidad mercantil consultante va a proceder a sustituir una maquinaria médica por otra del mismo proveedor de la máquina sustituida, lo que equivale a que nos encontremos ante una inversión de sustitución, por lo que no constituye una inversión inicial, lo que supone la imposibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994. No obstante, la

única posibilidad de aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 es que nos encontremos ante la adquisición de un bien de inversión que tenga por objeto la “ ”, utilizando la expresión plasmada en el citado artículo 8.4 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, o un “ ” que se plasma en la redacción contenida en la Comunicación de la Comisión de las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional (2021/C 153/01). Esa transformación sustancial o cambio fundamental se produce cuando el bien de inversión que se adquiere o importa presenta novedades tecnológicas que impliquen cambios esenciales en el proceso que difieran de forma esencial del existente en dicho establecimiento con anterioridad a la inversión.

La entidad mercantil consultante aporta un certificado de la fabricante de la nueva máquina adquirida señalando lo siguiente:

“ (nombre de la entidad mercantil consultante)

Nos encontramos ante una maquinaria médica para diagnósticos clínicos que es sustituida por otra de la misma marca para igual función (diagnóstico clínico), pero con tecnología más avanzada, lo cual es absolutamente lógico. El fabricante diseña una nueva versión de una máquina de diagnóstico clínico y es evidente que lo normal es que tenga prestaciones superiores al modelo de máquina anterior.

Ahora bien, la sustitución de una máquina obsoleta por otra de tecnología superior, no equivale automáticamente a que nos encontremos ante una transformación en el proceso de producción de un establecimiento. Transformación que además debe suponer (utilizando los adjetivos que constan en la normativa reseñada) “ ” / “ ” del proceso productivo.

Debemos recordar que el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prohíbe la analogía, lo que implica que la aplicación de una exención, como beneficio fiscal, no puede extenderse más allá de sus términos estrictos.

De la documentación aportada por la entidad mercantil consultante se aprecia evidentes mejoras (algo, se reitera, normal en una máquina que comercialmente sustituye a otra), lo que implica que difieran de la máquina sustituida, pero esta diferenciación tecnológica debe ser esencial porque debe suponer una transformación sustancial / un cambio fundamental en el proceso productivo, como así lo exige la normativa.

Es evidente que todas las máquinas mejoran tecnológicamente y, además, con mayor rapidez. Se adquiere un sistema informático y muy posiblemente en un plazo corto de tiempo salga al mercado otro sistema que mejora las prestaciones del anterior (del mismo fabricante u otro); pues

bien, ello no significa que exista una transformación sustancial o un cambio fundamental del proceso productivo de bienes o servicios.

A juicio de este centro directivo, la documentación aportada (certificado del fabricante) no es suficiente prueba de que nos encontremos ante la adquisición de un bien de inversión en el marco de una inversión inicial, porque no se justifica la transformación sustancial o el cambio fundamental en el proceso productivo.

Llegados a este punto, resulta innecesario continuar con el análisis del resto de los requisitos exigibles para al efectiva aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

TERCERO.- Conforme a lo expuesto es criterio vinculante de este centro directivo que, conforme a los datos aportados, nos encontramos ante una inversión de sustitución que no constituye una inversión inicial, por lo que no resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

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, 5 de marzo de 2025

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA

Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez