Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

Viceconsejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

CONSULTA Nº 2.244 (20/02/2025)

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 y titular de un centro hospitalario acreditado como hospital general y concertado con el Servicio Canario de la Salud, en el que presta servicios de hospitalización y de asistencia sanitaria a personas físicas, exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en los apartados 2º y 3º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

Es propietaria de un edificio anexo al centro hospitalario de la que es titular, adquirido hace cinco años. Manifiesta que ha llevado a cabo la demolición del edificio anexo citado para la construcción íntegra de una nueva edificación, donde situará nuevos quirófanos y área de esterilización en los que desempeñará la actividad médico-quirúrgica de hospitalización y asistencia sanitaria.

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 del inmovilizado material nuevo necesario para implantar el nuevo bloque quirúrgico.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 a la adquisición del inmovilizado material para un nuevo bloque quirúrgico consistentes en equipamiento para seis quirófanos y una área de esterilización.

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 y titular de un centro hospitalario acreditado como hospital general y concertado con el Servicio Canario de la Salud, en el que presta servicios de hospitalización y de asistencia sanitaria a personas físicas, exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en los apartados 2º y 3º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

Es propietaria de un edificio anexo al centro hospitalario de la que es titular, adquirido hace cinco años. Manifiesta que ha llevado a cabo la demolición del edificio anexo citado para la construcción íntegra de una nueva edificación, donde situará nuevos quirófanos y área de esterilización en los que desempeñará la actividad médico-quirúrgica de hospitalización y asistencia sanitaria.

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 del inmovilizado material nuevo necesario para implantar el nuevo bloque quirúrgico.

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 anónima, 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:

"Artículo 25. Incentivos a la inversión.

1. Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias y las que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente (...)".

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 hospitalización y asistencia sanitaria exenta por aplicación de lo dispuesto en los apartados 2º y 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:

"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."

Debe señalarse que las exenciones contempladas en el artículo 50.Uno.2º y 3º de la Ley 4/2012 no se encuentran 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:

"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."

En virtud de lo anterior, también se cumpliría el elemento impositivo, dado que, los servicios de hospitalización y 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:

" *(...) A su vez, tienen la consideración de inversión inicial, a efectos de lo dispuesto en la Ley 19/1994, de 6 de julio, y en este Reglamento, las siguientes:*

a) La inversión en activos materiales e inmateriales relacionada con la creación de un nuevo establecimiento, la ampliación de la capacidad de un establecimiento existente, la diversificación de la producción de un establecimiento en productos que anteriormente no se producían en el mismo o una transformación fundamental del proceso global de producción de un establecimiento existente (...)"

Por su parte, el artículo 8 señala:

"*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 (...)"

La entidad consultante manifiesta que ha demolido una edificación para la construcción íntegra de una edificación donde situará nuevos quirófanos y un área de esterilización en los que desempeñará la actividad médico-quirúrgica de hospitalización y asistencia sanitaria. Ello implica que nos encontramos ante una inversión inicial por la variante de creación de un establecimiento.

Siendo una inversión inicial por creación de establecimiento, la única cuestión que queda por analizar dentro de este elemento objetivo es la primera condición, y dentro de ésta sólo atenderemos a si la adquisición del inmovilizado material nuevo tiene la consideración de bien de inversión, al ser el objeto de la consulta, excluyendo los elementos del inmovilizado inmaterial.

El concepto de bien de inversión viene regulado en los números 8 y 9 del artículo 40 de la Ley 20/1991, y posee dos vertientes definitorias, una positiva y otra negativa:

a) Positivamente, de acuerdo con el número 8 se consideran bien 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."

b) Negativamente, el concepto lleva consigo que no pueden considerarse nunca bien de inversión, según el número 9:

- Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

- Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

- Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

- Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

- Los bienes excluidos del derecho a la deducción conforme dispone el número 1 del artículo 30 de esta Ley.

- Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas (3.005,06 euros).

Es evidente que el coste global del equipamiento para los quirófanos y del área de esterilización es superior a 3.005,06 euros; sin embargo, tal equipamiento incluye múltiples bienes que unitariamente pueden tener un coste de adquisición inferior a 3.005,06 euros - por ejemplo, estantes, pistolas de limpieza de presión agua/aire, bandeja para instrumental, carro, etc. -.

Ahora bien, lo que interesa es que los bienes vayan a destinarse más de un año como instrumento de trabajo o medio de explotación, y que sean parte de un proyecto de inversión único. A juicio de este centro directivo, y conforme a los datos aportados (oferta técnica de la empresa proveedora), se cumplen ambas condiciones.

Por último, el apartado 4 del artículo 25 de la Ley 19/1994, exige un requisito adicional a los bienes de inversión al señalar que deben ser nuevos, permitiendo que sean usados si se dan dos condiciones:

-Que el adquirente sea una entidad de reducida dimensión, en los términos definidos en el artículo 101 de la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, teniendo esta consideración cuando su importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

-Y que el bien usado no se haya beneficiado con anterioridad de las exenciones del artículo 25 de la Ley 19/1994.

"*4. Sin perjuicio de los requisitos establecidos en los apartados anteriores, las exenciones reguladas en este artículo están sometidas al cumplimiento de las siguientes condiciones:*

a) Los bienes de inversión deben ser nuevos, salvo que el adquirente o importador cumpla las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso los bienes de inversión podrán ser usados, siempre que estos no se hubieran beneficiado anteriormente de las exenciones previstas en este artículo. El requisito de bien de inversión nuevo no será de aplicación en relación con el suelo".

TERCERO.- Una vez expuestos los requisitos sustanciales de cumplimiento "previo" (elemento subjetivo, elemento territorial y elemento impositivo), y el requisito de inversión de cumplimiento "simultáneo" (elemento objetivo), nos queda, para terminar, referirnos a los requisitos de inversión de cumplimiento "posterior" (elemento temporal, elemento territorial y elemento formal), y que constituyen condiciones a las que queda sometida la definitiva aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994.

- El **elemento temporal**: el disfrute de la exención exige un doble requisito temporal:

Primeramente, que los bienes han de entrar en funcionamiento en el plazo de 3 meses desde su importación o entrega, debiendo tener en cuenta que si han de ser objeto de instalación o montaje, o si van a ser utilizados en actividades económicas cuyo desarrollo exige autorización administrativa, estas actuaciones han de "*ser acometidas inmediatamente, sin que se produzca discontinuidad entre las diferentes actuaciones*", tal y como establece su apartado 4, letra c).

Y seguidamente, conforme a lo dispuesto en la letra e) del citado apartado 4, estos bienes deberán permanecer en funcionamiento en la misma entidad adquirente durante 5 años como mínimo, salvo, entre otros casos, que se perdiera el bien o su vida útil fuera inferior, en cuyo caso deberá procederse a su sustitución.

- El **elemento territorial**: la aplicación de este beneficio fiscal está condicionado, según señala la letra h) del apartado 4 del artículo 25 de la Ley 19/1994, a que la entidad consultante mantenga "*como mínimo su domicilio fiscal o su 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 por último, el **elemento formal**: el apartado 5 del artículo 25 de la Ley 19/1994, exige que la entidad adquirente deberá entregar al empresario o profesional transmitente una declaración en la que identifique los bienes de inversión y manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención previstos en el artículo 25 de la Ley 19/1994, en especial su condición de sujeto pasivo sin derecho a la deducción total del Impuesto General Indirecto Canario soportado. En el caso de que la entrega del bien de inversión se formalice en escritura pública, dicha declaración deberá obligatoriamente incorporarse a esta última.

En el caso, de la existencia de un pago anticipado, la declaración se deberá presentar con ocasión de la realización del primer pago anticipado.

CUARTO.- Conforme a lo expuesto y lo manifestado por la entidad mercantil consultante, es criterio vinculante de este centro directivo que resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 a la adquisición del inmovilizado material para un nuevo bloque quirúrgico consistentes en equipamiento para seis quirófanos y una área de esterilización.

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, 20 de febrero de 2025

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA

Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez