Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE **NIF**	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 10.1.2) Ley 20/1991 Art. 11.1.2º RD. 2358/1994

CUESTIÓN PLANTEADA La sociedad mercantil manifiesta en su escrito de consulta que realiza exclusivamente actividades de hospitalización exentas del IGIC por el artículo 10.1.2º de la Ley 20/1991, y que ha proyectado iniciar una nueva actividad de cesión de uso de quirófano a otros profesionales sanitarios, en la que les presta también el servicio de anestesia y les aporta los auxiliares de enfermería. La sociedad consulta si esta operación está exenta de IGIC y, en caso contrario, cuál sería el régimen de deducción aplicable.

CONTESTACIÓN VINCULANTE Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Que la cesión de uso de quirófano a otros profesionales sanitarios constituye una actividad que está sujeta y no exenta al IGIC, incluso aunque la entidad les preste a los profesionales sanitarios -junto con la cesión del quirófano- el servicio de anestesia y les aporte los auxiliares de enfermería.

Segundo.- Que los gastos del servicio de anestesia y de los auxiliares de enfermería han de incluirse en el importe de la base imponible de la prestación de servicio de cesión de uso de quirófano.

Tercero.- Que la entidad, a efectos del IGIC, realiza dos actividades diferenciadas: de un lado, la de hospitalización, con un porcentaje de deducción cero, lo que equivale a la imposibilidad de deducir las cuotas de IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice exclusivamente en esta actividad. Y de otro, la de cesión del uso de quirófano, con un porcentaje de deducción del cien por 100 de las cuotas de IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice exclusivamente en esta actividad, siempre y cuando, obviamente, que la entidad cumpla los requisitos objetivos, temporales y documentales para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC devengadas y soportadas

Cuarto.- Que la entidad ha de deducir aplicando la regla de la prorrata general las cuotas de IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en común en las dos actividades diferenciadas.

Quinto.- Que, a efectos del régimen de deducción, la actividad de cesión de uso de quirófano a otros empresarios sanitarios no puede calificarse de accesoria del servicio de hospitalización que presta la entidad, puesto que, por su propia naturaleza, la cesión del quirófano a esos profesionales no contribuye a la realización de este último servicio de hospitalización.

Visto el escrito presentado por D., con NIF, actuando en nombre y representación de la sociedad mercantil con NIF, y con domicilio a efectos de notificaciones en, en el que formula consulta tributaria en relación al 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), en relación con el articulo 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 manifiesta en su escrito de consulta que realiza exclusivamente actividades de hospitalización exentas del IGIC por el artículo 10.1.2º de la Ley 20/1991, y que ha proyectado iniciar una nueva actividad de cesión de uso de quirófano a otros profesionales sanitarios, en la que les presta también el servicio de anestesia y les aporta los auxiliares de enfermería. La sociedad consulta si esta operación está exenta de IGIC y, en caso contrario, cuál sería el régimen de deducción aplicable.

SEGUNDO.- Para empezar, ha de señalarse que la exención de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y los demás relacionados con ellos, viene establecida en el artículo 10.1.2º de la Ley 20/1991:

"1. Están exentas de este Impuesto: (…)

Las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados.

La exención no se extiende a los servicios veterinarios."

El desarrollo reglamentario de este artículo aparece regulado en el artículo 11.1.2º del Real Decreto 2358/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, Real Decreto 2358/1994), que establece:

"1. Están exentas de este Impuesto: (…)

Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderán autorizados los precios cuya alteración esté sujeta al trámite previo de autorización o comunicación a algún Órgano de la Administración.

Se considerarán directamente relacionadas con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

La exención no se extiende a las operaciones siguientes:

a) Las entregas de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados en el párrafo anterior.

b) Los servicios de alimentación, alojamiento y restaurante prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria o del propio personal dependiente de la empresa.

c) Los servicios veterinarios"

Con todo, debe dejarse constancia que esta exención de los artículos 10.1.2º de la Ley 20/1991 y 11.1.2º del Real Decreto 2358/1994 no es aplicable a la cesión del uso de quirófano a otros profesionales sanitarios, por varias razones:

- En primer lugar, porque si bien el artículo 11.1.2º del Real Decreto 2358/1994 dispone que las prestaciones de servicios de quirófano se considerarán directamente relacionadas con las de hospitalización y asistencia sanitaria, esto no significa que cualquier cesión del uso de un quirófano esté exenta del IGIC. Únicamente lo está aquella cesión que realice el sujeto pasivo –como prestación accesoria- dentro del servicio general de hospitalización y asistencia sanitaria.

- En segundo lugar, porque la exención sólo es aplicable – y esto es consecuencia de la razón anterior- cuando el destinatario del servicio del quirófano es el mismo del servicio de hospitalización. El hecho de que el empresario que efectúa la cesión de uso del quirófano preste además el servicio de anestesia y aporte los auxiliares de enfermería, no desvirtúa esta razón, ya que, en el presente caso, la prestación principal no es la hospitalización, sino la cesión del uso del quirófano, cuya tributación es la que, por otra parte, debe analizarse en esta consulta. Más aun, cuando los gastos de las prestaciones accesorias de servicio de anestesia y de aportación de auxiliares de enfermería han de tenerse en cuenta para determinar la base imponible de la prestación principal (la cesión del uso de quirófano), de acuerdo con lo que dispone el artículo 22.2.a) de la Ley 20/1991.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

TERCERO.- Pues bien, si partimos de esta sujeción -y no exención- al IGIC de la cesión de uso de quirófano, tenemos que examinar ahora cuál es el régimen de deducción que ha de aplicar la entidad consultante.

Es claro que la entidad consultante realiza dos actividades: de una parte, la de hospitalización, que está sujeta y exenta al IGIC; y de otra, la de cesión del uso del quirófano, que está sujeta y no exenta. El que existan de estas dos actividades plantea si esas actividades constituyen sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional, puesto que si lo constituyeran la entidad podría aplicar en cada una de ellas su régimen de deducción, de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 de la Ley 20/1991:

> *"1. Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar el régimen de deducciones con independencia respecto de cada uno de ellos.*
>
> *(…)*
>
> *2. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:*
>
> *a') Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.*
>
> *Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.*
>
> *No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.*
>
> *Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.*
>
> *Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a') se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 37 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal, difiriesen en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal. (…).*"

Analíticamente, examinando este artículo, son dos los requisitos que deben darse para que existan sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional:

- Primero, que las actividades empresariales o profesionales que desarrolle el sujeto pasivo sean distintas, en el sentido de que tengan asignados diferentes grupos en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (en adelante, CNAE), que aparece regulada en el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009).

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

Es indudable que este primer requisito lo cumple la entidad consultante, dado que la actividad hospitalaria tiene asignado en la CNAE el grupo 86.1 y la cesión de uso de quirófano, el grupo 77.3. Con lo cual no hay ninguna duda que la entidad realiza dos actividades económicas distintas: la de hospitalización y la de cesión de uso de quirófano.

Debe precisarse, no obstante, que, a efectos del régimen de deducción, la actividad de cesión de uso de quirófano a otros empresarios sanitarios no puede calificarse de accesoria a la de hospitalización, ya que es obvio que la cesión del quirófano no contribuye a la realización de esta última actividad. Simplemente contribuye a la realización de la actividad sanitaria de los profesionales arrendatarios del quirófano, pero nunca al servicio de hospitalización, por lo que, desde el punto de vista tributario, nos encontramos ante una actividad distinta.

- Y segunda, que los porcentajes de deducción en cada una de las dos actividades distintas difieran en más de cincuenta (50) puntos porcentuales. Abundando en este requisito ha de puntualizarse: a) que la entidad realiza una actividad hospitalaria, que está exenta por el artículo 10.1.2º de la Ley 20/1991, cuyo porcentaje de deducción es cero al tratarse de una actividad que no da derecho a la deducción, conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 37.2 de la Ley 20/1991; b) que la actividad que pretende iniciar la consultante de cesión de uso de quirófano tiene un porcentaje de deducción del cien por 100, puesto que la totalidad de las operaciones efectuadas en el ámbito del grupo de la CNAE 77.3 están sujetas y no exentas al IGIC y dan derecho a la deducción, de acuerdo con los artículos 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991. De ahí que los porcentajes de deducción en estas dos actividades difieran en más de cincuenta puntos, y que la entidad cumpla también con este segundo requisito.

De lo dicho, queda claro que la entidad realiza, a efectos del IGIC dos actividades diferenciadas: de un lado, la de hospitalización, con un porcentaje de deducción cero, lo que equivale a la imposibilidad de deducir las cuotas de IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice exclusivamente en esta actividad. Y de otro, la de cesión del uso de quirófano, con un porcentaje de deducción del cien por 100 de las cuotas de IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice exclusivamente en esta actividad, siempre y cuando, obviamente, que la entidad cumpla los requisitos objetivos, temporales y documentales para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC devengadas y soportadas.

Cuestión distinta es la deducción de las cuotas de IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en común en las dos actividades diferenciadas. A este respecto, el cuarto párrafo del artículo 34.1 de la Ley 20/1991 dispone que "*cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 37, números 2 y siguientes, de esta Ley, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones*

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

o importaciones". Según este último precepto, el porcentaje de deducción "*se determinará multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren:*

> *1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.*
>
> *2º. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.*
>
> *Son operaciones que no originan el derecho a deducir, a efectos de su inclusión en el denominador de la prorrata las operaciones relacionadas en el artículo 10.1 de esta Ley realizadas por el sujeto pasivo dentro o fuera de Canarias, con la salvedad prevista en el artículo 29.4.1º. e) de la misma, así como las operaciones no sujetas a que se refieren los números 8º, 9º y 10º del artículo 9 de la presente Ley".*

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

Primero.- Que la cesión de uso de quirófano a otros profesionales sanitarios constituye una actividad que está sujeta y no exenta al IGIC, incluso aunque la entidad les preste a los profesionales sanitarios -junto con la cesión del quirófano- el servicio de anestesia y les aporte los auxiliares de enfermería.

Segundo.- Que los gastos del servicio de anestesia y de los auxiliares de enfermería han de incluirse en el importe de la base imponible de la prestación de servicio de cesión de uso de quirófano.

Tercero.- Que la entidad, a efectos del IGIC, realiza dos actividades diferenciadas: de un lado, la de hospitalización, con un porcentaje de deducción cero, lo que equivale a la imposibilidad de deducir las cuotas de IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice exclusivamente en esta actividad. Y de otro, la de cesión del uso de quirófano, con un porcentaje de deducción del cien por 100 de las cuotas de IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice exclusivamente en esta actividad, siempre y cuando, obviamente, que la entidad cumpla los requisitos objetivos, temporales y documentales para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC devengadas y soportadas

Cuarto.- Que la entidad ha de deducir aplicando la regla de la prorrata general las cuotas de IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en común en las dos actividades diferenciadas.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

Quinto.- Que, a efectos del régimen de deducción, la actividad de cesión de uso de quirófano a otros empresarios sanitarios no puede calificarse de accesoria del servicio de hospitalización que presta la entidad, puesto que, por su propia naturaleza, la cesión del quirófano a esos profesionales no contribuye a la realización de este último servicio de hospitalización.

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 articulo 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, 14 de mayo de 2009

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife