

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084446

DGT: 12-12-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2537/2022

### SUMARIO:

**IVA. Exenciones en operaciones interiores. Servicios de asistencia sanitaria y dental. Importación de prótesis dentales.** Un laboratorio protésico dental efectúa la actividad empresarial de fabricación, importación y comercialización de prótesis dentales a medida las cuales son fabricadas fuera de la Comunidad e importadas en el territorio de aplicación del Impuesto por el laboratorio.

Están exentas del Impuesto las entregas de prótesis dentales -fabricadas por el protésico-, así como las prestaciones de servicios realizadas por protésicos dentales que estén facultados para realizar dichas operaciones en el desarrollo de su profesión conforme a lo previsto en el RD 1594/1994 (Desarrolla la Ley 10/1986, que regula la profesión de Odontólogo, Protésico e Higienista dental), aunque actúen por medio de una sociedad o entidad mercantil.

Así pues, de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), estarán también exentas las importaciones de prótesis dentales, siempre y cuando se cumplan las mismas condiciones establecidas para la entrega interior exenta de las mismas. Es decir, dichas prótesis dentales deberán ser fabricadas y entregadas por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales. En caso contrario, aunque el importador destinatario de las prótesis tenga la condición de protésico dental, la importación estará sujeta al Impuesto y no exenta.

### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 20, 90, 91 y Anexo.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 140, 143 y 370.

RD 1594/1994 (Desarrolla la Ley 10/1986, que regula la profesión de Odontólogo, Protésico e Higienista dental), arts. 5, 6 y 8.

### Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es un laboratorio protésico dental que efectúa la actividad empresarial de fabricación, importación y comercialización de prótesis dentales a medida las cuales son fabricadas fuera de la Comunidad e importadas en el territorio de aplicación del Impuesto por el consultante.

### Cuestión planteada:

Si la importación de las referidas prótesis se encontraría exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con las importaciones de los bienes objeto de consulta, artículo 143.1.a) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece que:

“1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las importaciones definitivas de bienes cuya entrega por los sujetos pasivos del Impuesto esté exenta en cualquier caso en su territorio respectivo;

(...).”.

A estos efectos, el artículo 20.Uno.5º de la Ley 37/1992, declara exentas del Impuesto, entre otras operaciones interiores:

“5º. Las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares realizadas por los mismos, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen dichas operaciones.”.

La Ley 10/1986, de 17 de marzo, por la que se regula la profesión de odontólogo y las de otros profesionales relacionados con la salud dental (Boletín Oficial del Estado de 20 de marzo), se refiere en su artículo segundo al ejercicio de la profesión de protésico dental, estableciendo para ello el requisito de la obtención de un título de formación profesional de segundo grado.

El Real Decreto 1594/1994, de 15 de julio, por el que se desarrolla lo previsto en la Ley 10/1986, que regula la profesión de Odontólogo, Protésico e Higienista Dental (Boletín Oficial del Estado de 8 de septiembre), ha dispuesto lo siguiente:

"Artículo 5.

El Protésico dental es el titulado de formación profesional de grado superior que diseña, prepara, elabora, fabrica y repara las prótesis dentales, mediante la utilización de los productos, materiales, técnicas y procedimientos conforme a las indicaciones y prescripciones de los Médicos Estomatólogos u Odontólogos.

Artículo 6.

Los Protésicos dentales estarán facultados para desarrollar las siguientes funciones en el ámbito del laboratorio de prótesis:

a) Positivado de las impresiones tomadas por el Odontólogo, el Estomatólogo o el Cirujano Máxilo-Facial.

b) Diseño, preparación, elaboración y fabricación sobre el modelo maestro, de las prótesis dentales o máxilo-faciales y de los aparatos de ortodoncia o dispositivos que sean solicitados por el Odontólogo, Estomatólogo o

Cirujano máxilo-facial, conforme a sus prescripciones e indicaciones. A este respecto podrán solicitar del facultativo cuantos datos e información estimen necesarios para su correcta confección.

c) Reparación de las prótesis, dispositivos y aparatos de ortodoncia prescritos por Odontólogos, Estomatólogos o Cirujanos máxilo-faciales, según sus indicaciones.

(...).

Artículo 8.

1. El ejercicio de la actividad profesional del Protésico dental se desarrollará en el laboratorio de prótesis, que es un establecimiento ubicado en un espacio físico inmueble dedicado únicamente a este fin, en el que podrá diseñar, fabricar, modificar y reparar las prótesis y aparatología mediante la utilización de los productos, materiales, técnicas y procedimientos adecuados.

2. Los laboratorios de prótesis podrán ser privados o estar encuadrados en instituciones públicas docentes o asistenciales, situándose en este caso anexos a los Servicios de Odonto-Estomatología y Cirugía Máxilo-Facial.

3. Los titulares de los laboratorios de prótesis dental podrán ser personas físicas o jurídicas, pero estarán necesariamente organizados, gestionados y dirigidos por Protésicos dentales que se hallen en posesión del título referenciado en el artículo 5 o habilitados para el ejercicio profesional conforme a lo dispuesto en la disposición transitoria primera."

3.- Por lo que respecta a la exención de las importaciones de prótesis dentales, los artículos 140, letras a) y b) y 143, letra a) de la antes mencionada Directiva 2006/112/CE han sido objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en sus sentencias de fecha 26 de febrero de 2015, asuntos acumulados C-144/13, C-154/13 y C-160/13.

En concreto, el Tribunal, en la sentencia referida, asunto C-144/13, en sus apartados 47 y siguientes, declara:

"47 Por su lado, el artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA obliga a los Estados miembros a eximir las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega efectuada por sujetos pasivos esté, en todo caso, exenta en su territorio respectivo.

48 Procede observar, con carácter preliminar, como puso de relieve la Abogado General en el punto 45 de sus conclusiones, que la fórmula «en su territorio respectivo» se refiere al Estado miembro de importación, según se desprende de la comparación con otras disposiciones que contienen la misma formulación, como las de los artículos 88, 207 o 214, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA.

49 Por tanto, para determinar si una adquisición intracomunitaria de bienes está exenta de IVA, habrá que comprobar si la entrega de esos mismos bienes está exenta en el territorio del Estado miembro de destino.

50 En los litigios principales, las adquisiciones intracomunitarias de prótesis dentales podrían incluirse en el ámbito de aplicación del artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA y acogerse, por tanto, a una exención, si están exentas en el territorio del Estado miembro de destino. Pues bien, al obligar el artículo 132, apartado 1, letra e), de esa Directiva a los Estados miembros a eximir el suministro de prótesis dentales realizadas por los dentistas y los protésicos dentales, la entrega en el territorio de un Estado miembro de ese producto estará necesariamente exenta si el Estado miembro no ha aplicado la normativa transitoria establecida en el artículo 370 de la Directiva del IVA.

51 Por consiguiente, las adquisiciones intracomunitarias de prótesis dentales realizadas por los dentistas y los protésicos dentales están incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA.

52 Procede señalar también que la exención de las importaciones definitivas de bienes establecida en el artículo 143, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA se inspira claramente en el artículo 140, letra a), de esta Directiva, con la diferencia de que las operaciones a las que se refiere la exención son las importaciones definitivas de bienes.

53 En efecto, para determinar si una importación de bienes está exenta de IVA, ha de comprobarse si la entrega de esos mismos bienes está exenta en el territorio del Estado miembro de destino. Del tenor de las disposiciones en cuestión resulta efectivamente que el legislador de la Unión estableció un mecanismo idéntico para los artículos 140, letra a), y 143, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA.

54 De ello se desprende que dichas disposiciones han de interpretarse de idéntico modo.

55 Al ser el elemento de referencia que la entrega de los bienes en el Estado miembro de destino esté exenta, por lo que respecta a las prótesis dentales habrá que referirse a la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA en las mismas condiciones que para su artículo 140, letra a). Así pues, las importaciones definitivas de prótesis dentales realizadas por los dentistas y los protésicos dentales están incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 143, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

56 En lo que atañe al artículo 140, letra b), de la Directiva del IVA, para determinar si una adquisición intracomunitaria de bienes puede acogerse a una exención en un Estado miembro, bastará con comprobar si las importaciones definitivas de esos mismos bienes en el territorio de dicho Estado miembro están exentas con arreglo al artículo 143, apartado 1, letra a), de esa Directiva.

57 En cuanto a los requisitos necesarios para acogerse a la exención, procede señalar que del propio tenor del artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA resulta que esa ventaja requiere que las prótesis dentales sean suministradas por dentistas o protésicos dentales.

58 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión prejudicial del asunto C 144/13, a la primera cuestión prejudicial del asunto C 154/13 y a la cuestión prejudicial del asunto C 160/13 que los artículos 140, letras a) y b), y 143, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que la exención del IVA que establecen se aplica a la adquisición intracomunitaria y a la importación definitiva de prótesis dentales suministradas por los dentistas y los protésicos dentales cuando el Estado miembro de la entrega o de importación no haya aplicado la normativa transitoria establecida en el artículo 370 de esta Directiva.

(...).

A estos efectos, en la Directiva 2006/112/CE se establecen distintas excepciones para los Estados que eran miembros de la Comunidad el 1 de enero de 1978, en particular, en virtud de su artículo 370, que establece:

“Los Estados miembros que, el 1 de enero de 1978, gravaban las operaciones cuya lista figura en la parte A del anexo X, podrán seguir gravándolas.”.

Por su parte, el punto 1, de la parte A, titulada “Operaciones que los Estados miembros pueden seguir gravando”, del anexo X de esta Directiva, establece:

“Prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su profesión por los protésicos dentales, así como las entregas de prótesis dentales realizadas por los dentistas y por los protésicos dentales.”.

4.- De conformidad con todo lo anterior, y tal como se ha pronunciado este Centro directivo en supuestos similares, entre otras, en las contestaciones vinculantes de 11 de noviembre de 2011, número V2756-11, así como la de 6 de mayo de 2020, número V1268-20, estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de prótesis dentales (fabricadas por el protésico), así como las prestaciones de servicios realizadas por protésicos dentales que estén facultados para realizar dichas operaciones en el desarrollo de su profesión conforme a lo previsto en el Real Decreto 1594/1994, anteriormente expuesto, aunque actúen por medio de una sociedad o entidad mercantil.

Así pues, de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE, estarán también exentas las importaciones de prótesis dentales, siempre y cuando se cumplan las mismas condiciones establecidas para la entrega interior exenta de las mismas. Es decir, dichas prótesis dentales deberán ser fabricadas y entregadas por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales. En caso contrario, aunque el importador destinatario de las prótesis tenga la condición de protésico dental, la importación estará sujeta al Impuesto y no exenta.

5.- En relación con el tipo impositivo aplicable a las importaciones objeto de consulta en aquellos supuestos en los que las mismas no se encuentren exentas, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 siguiente.

Por su parte, el artículo 91.Uno.1.6º de la Ley 37/1992 establece lo siguiente:

“Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

6.º Los siguientes bienes:

a) Los productos farmacéuticos comprendidos en el Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final, distintos de los incluidos en el número

5.º de este apartado uno.1 y de aquellos a los que les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3.º del apartado dos.1 de este artículo.

b) Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

c) Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el apartado octavo del anexo de esta Ley, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, sin perjuicio de lo previsto en el apartado dos.1 de este artículo.

No se incluyen en esta letra otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes.”.

El apartado octavo del Anexo de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

“Octavo. Relación de bienes a que se refiere el artículo 91.Uno.1.6.ºc) de esta Ley.

(...)

– Prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos, en particular los previstos en el Real Decreto 1030/2006, de 15 de septiembre, por el que se establece la cartera de servicios comunes del Sistema Nacional de Salud y el procedimiento para su actualización, incluyendo sus componentes y accesorios.

(...).”.

Por lo tanto, respecto de las relaciones de productos que se contienen en el apartado octavo del Anexo de la Ley 37/1992, a las que resulta de aplicación el tipo reducido del 10 por ciento, cabe señalar, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 4 de marzo de 2015, número V0711-15, en primer lugar, que de la redacción del precepto hay que concluir que se trata de una definición objetiva, de forma tal que la aplicación del tipo reducido está supeditada al cumplimiento de la condición principal que se establece en el artículo mencionado y es que se trate de productos que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, con independencia de quien resulte ser el adquirente del mismo.

En particular, respecto de las relaciones de productos que se contienen en el mencionado Anexo, a las que resulta de aplicación el tipo reducido del 10 por ciento, este Centro directivo ha manifestado, en la contestación vinculante de 20 de enero de 2015, número V0185-15, que resulta de aplicación el tipo reducido del 10 por ciento a:

“- Prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos, en particular los previstos en el Real Decreto 1030/2006, de 15 de septiembre, por el que se establece la cartera de servicios comunes del Sistema Nacional de Salud y el procedimiento para su actualización, incluyendo sus componentes y accesorios.

De acuerdo con el precepto, se incluyen dentro de la relación todos los productos considerados como prótesis, órtesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos, estén o no incluidos en el Real Decreto 1030/2006, siempre que, por sus características objetivas estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, con independencia de la finalidad concreta que pueda darse a los mismos, como por ejemplo, las prótesis, órtesis e implantes que se utilizan en el campo dental, las lentes intraoculares tóricas y multifocales o las prótesis mamarias.

La aplicación del tipo impositivo reducido del 10 por ciento se extiende a los componentes y accesorios de las prótesis, órtesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos (en adelante, la referencia se hace con carácter general a los componentes y accesorios de prótesis), ya se entreguen de forma conjunta o separada a la prótesis.”.

6.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.