

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084447

DGT: 12-12-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2538/2022

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Servicios de asistencia sanitaria y dental. Un contribuyente presta servicios de toma y análisis de muestras de sangre y orina a profesionales del deporte con el fin de proceder a su estudio en el posible encuentro de sustancias dopantes.

Están exentos del Impuesto los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, prestados materialmente por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque dichos profesionales actúen por medio de una sociedad mercantil y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

La “asistencia a personas físicas” exenta de imposición debe tener una finalidad terapéutica, de diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades. Por el contrario, a los servicios médicos prestados con una finalidad que no sea el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades de las personas no puede aplicárseles la exención.

Por lo tanto, si se presta asistencia médica, incluso aunque la prestación de este servicio corresponda a las competencias médicas del prestador y pueda suponer actividades típicas de la profesión de médico, como el reconocimiento físico del paciente o el examen de sus antecedentes sanitarios, en un contexto que permite determinar que su finalidad principal no es la protección, incluido el mantenimiento o el restablecimiento de la salud, sino más bien facilitar un dictamen exigido con carácter previo a la adopción de una decisión que produce efectos jurídicos, no se aplicará a este servicio la exención prevista en el art. 20.Uno.3º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). La finalidad principal que persigue todo servicio de este tipo es la de cumplir un requisito legal o contractual previsto en el proceso decisorio de un tercero.

De acuerdo con lo expuesto, en el caso analizado no se especifica que el contribuyente que realiza tales servicios tenga la consideración de profesional médico o sanitario debidamente reconocido, a su vez, parece deducirse que dichos servicios de análisis de muestras de sangre y orina para el estudio de existencia de sustancias dopantes en deportistas profesionales no tienen como finalidad el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades de las personas, por lo que no le resultará aplicable la exención prevista en el art. 20.Uno.3º de la Ley del Impuesto. Por tanto, los citados servicios estarían sujetos y no exentos tributando los mismos al tipo general del 21 por ciento.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4 y 20.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante presta servicios de toma y análisis de muestras de sangre y orina a profesionales del deporte con el fin de proceder a su estudio en el posible encuentro de sustancias dopantes.

Cuestión planteada:

Cuestiona si dichos servicios están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación:

1.- De acuerdo con lo establecido en 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), están sujetas al citado tributo 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.

El artículo 20, apartado uno, número 3º de la Ley del Impuesto declara que estará exenta del mismo: “La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este Impuesto, tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los Psicólogos, Logopedas y Ópticos, diplomados en Centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas”

A tales efectos se considerarán servicios de:

- a) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.
- b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.
- c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

Dicho precepto condiciona pues la aplicación de la exención a la concurrencia de los dos siguientes requisitos:

- Un requisito de carácter objetivo, que se refiere a la naturaleza de los propios servicios que se prestan: deben ser servicios de asistencia a personas físicas que consistan en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades en los términos indicados.

- Un requisito de carácter subjetivo, que se refiere a la condición que deben tener quienes prestan los mencionados servicios: los servicios deben ser prestados por un profesional médico o sanitario. A tales efectos, la Ley define expresamente quienes tienen la condición de profesionales médicos o sanitarios: 'los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos diplomados en Centros oficiales o reconocidos por la Administración'.

Por tanto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades en los términos expuestos anteriormente, prestados materialmente por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque dichos profesionales actúen por medio de una sociedad mercantil y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

2.- Respecto al requisito objetivo que deben reunir los servicios para poder gozar de la exención del artículo 20.Uno.3º de Ley 37/1992, hay que tener en cuenta la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Quinta) de 20 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-307/01 que argumenta lo siguiente en relación con la expedición de certificados médicos:

“52. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, SDC, apartado 20, y Kùgler, apartado 28). Dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (sentencias, antes citadas, CPP, apartado 15, y Comisión/Francia, apartado 21).

53. Como ha señalado la Comisión acertadamente, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no exime a la totalidad de los servicios que pueden prestarse en el ejercicio de las profesiones médicas y sanitarias, sino únicamente la «asistencia a personas físicas», lo cual constituye un concepto autónomo de Derecho comunitario. De ello se desprende que los servicios prestados en el ejercicio de dichas profesiones están sometidos a la norma general de sujeción al IVA, establecida en el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, si no corresponden al concepto de «asistencia a personas físicas», o a los términos de cualquier otra norma de exención prevista en dicha Directiva.

57. En relación con el concepto de «asistencia a personas físicas», el Tribunal de Justicia ya declaró en el apartado 18 de su sentencia D., antes citada, y confirmó en el apartado 38 de su sentencia Kùgler, antes citada, que este concepto no permite una interpretación que incluya intervenciones médicas realizadas con una finalidad distinta de la de diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o anomalías de la salud.

58. Si bien se deriva de dicha jurisprudencia que la «asistencia a personas físicas» debe tener una finalidad terapéutica, de ello no se desprende necesariamente que la finalidad terapéutica de un servicio deba estar comprendida en una acepción particularmente restrictiva (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 23). En efecto, del apartado 40 de la sentencia Kùgler, antes citada, se desprende que a la asistencia prestada con fines de prevención puede aplicársele una exención en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. Aun en el caso de que resulte que las personas que son objeto de reconocimientos o de otras intervenciones médicas de carácter preventivo no sufren ninguna enfermedad o anomalía de la salud, la inclusión de tales servicios en el concepto de «asistencia a personas físicas» es conforme

con el objetivo de reducción del coste de la asistencia médica, el cual es común tanto a la exención prevista en el artículo 13, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva como a la prevista en el mismo apartado, letra c) (véanse las sentencias, antes citadas, Comisión/Francia, apartado 23, y Kügler, apartado 29).

61. En efecto, cuando un servicio consiste en emitir un dictamen médico, resulta que, aunque la prestación de este servicio corresponda a las competencias médicas del prestador y pueda suponer actividades típicas de la profesión de médico, como el reconocimiento físico del paciente o el examen de sus antecedentes sanitarios, la finalidad principal de tal servicio no consiste en proteger, incluido mantener o restablecer, la salud de la persona a que se refiere el dictamen. Tal servicio, cuyo objeto es responder a las preguntas que se formulan con motivo de la solicitud de dictamen, se presta con el fin de permitir que un tercero adopte una decisión que produzca efectos jurídicos con respecto al interesado o a otras personas. Si bien es cierto que un dictamen médico puede asimismo pedirlo el propio interesado y que indirectamente puede contribuir a proteger su salud, al detectar un nuevo problema o al corregir un diagnóstico anterior, la finalidad principal que persigue todo servicio de este tipo es la de cumplir un requisito legal o contractual previsto en el proceso decisorio de un tercero. Por lo tanto, no se puede aplicar a tal servicio la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

62. De ello se deduce que unos servicios como los consignados en las letras d) a h) de la cuestión prejudicial, aunque se efectúen en el ejercicio de la profesión médica, no constituyen «asistencia a personas físicas», en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. En efecto, la finalidad de tales servicios es la emisión de dictámenes sobre el estado de salud de una persona y versan, en particular, sobre las lesiones o las incapacidades que la afectan, para la tramitación de solicitudes administrativas, como las de concesión de una pensión de guerra, o de acciones judiciales de indemnización, como las demandas de indemnización de daños y perjuicios en caso de negligencia médica.

63. Por lo que respecta a los servicios consistentes en expedir certificados médicos de aptitud, por ejemplo, los certificados de aptitud para viajar, mencionados en la letra c) de la cuestión prejudicial, debe tomarse en consideración el contexto en el que se prestan tales servicios con el fin de determinar su finalidad principal.

64. Cuando se trata de certificados de aptitud cuya presentación exige un tercero como requisito previo para el ejercicio por el interesado de una actividad profesional concreta o para la práctica de determinadas actividades que exigen una buena condición física, la finalidad principal del servicio prestado por el médico es facilitar a ese tercero un elemento necesario para que adopte una decisión. La finalidad de dichos servicios médicos no consiste principalmente en proteger la salud de las personas que desean desarrollar determinadas actividades y, por lo tanto, no pueden estar exentos, en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

65. No obstante, cuando la finalidad de la expedición de un certificado sobre la aptitud física es hacer constar con respecto a terceros que el estado de salud de una persona impone limitaciones a determinadas actividades o exige que éstas se efectúen en condiciones especiales, puede considerarse que la finalidad principal de este servicio es la protección de la salud de la persona de que se trate. En consecuencia, puede aplicarse a tal servicio la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

66. Consideraciones análogas a las formuladas en los apartados 63 a 65 de la presente sentencia son posibles en lo tocante a los servicios consignados en las letras a) y b) de la cuestión prejudicial. Cuando los reconocimientos médicos así como las extracciones de sangre o tomas de otras muestras corporales se realizan con la finalidad de permitir que un empresario adopte decisiones sobre la selección o las funciones que debe ejercer un trabajador, o bien de permitir que una compañía de seguros fije la prima que debe exigir a un tomador del seguro, la finalidad de las prestaciones de que se trata consiste principalmente en facilitar a ese empresario o a esa compañía de seguros un elemento que baraja al adoptar la decisión. Por lo tanto, tales servicios no están comprendidos en el ámbito de la «asistencia a personas físicas» exenta en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

67. En cambio, en los exámenes médicos regulares establecidos por algunos empresarios y algunas compañías de seguros pueden concurrir los requisitos de la exención establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, siempre que el objetivo de tales exámenes consista principalmente en permitir la prevención y el diagnóstico precoz de enfermedades, así como el seguimiento del estado de salud de los trabajadores o tomadores de seguro. El hecho de que tales exámenes médicos tengan lugar a petición de terceros y que puedan servir asimismo para intereses propios de los empresarios o de las compañías de seguros, no impide considerar que el objetivo principal de dichos exámenes sea la protección de la salud.”.

A partir de la sentencia parcialmente reproducida, se llega a la conclusión de que la Directiva no exige a la totalidad de los servicios que pueden prestarse en el ejercicio de las profesiones médicas y sanitarias.

La «asistencia a personas físicas» exenta de imposición debe tener una finalidad terapéutica, de diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades. Por el contrario, a los servicios médicos prestados con una finalidad que no sea el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades de las personas no puede aplicárseles la exención.

Por lo tanto, si se presta asistencia médica, incluso aunque la prestación de este servicio corresponda a las competencias médicas del prestador y pueda suponer actividades típicas de la profesión de médico, como el reconocimiento físico del paciente o el examen de sus antecedentes sanitarios, en un contexto que permite determinar que su finalidad principal no es la protección, incluido el mantenimiento o el restablecimiento de la salud, sino más bien facilitar un dictamen exigido con carácter previo a la adopción de una decisión que produce efectos jurídicos, no se aplicará a este servicio la exención prevista en el artículo 20.Uno.3º de la Ley 37/1992. La finalidad principal que persigue todo servicio de este tipo es la de cumplir un requisito legal o contractual previsto en el proceso decisorio de un tercero.

3.- De acuerdo con lo expuesto, en el escrito objeto de consulta no se especifica que el consultante que realiza tales servicios tenga la consideración de profesional médico o sanitario debidamente reconocido, a su vez, parece deducirse que dichos servicios de análisis de muestras de sangre y orina para el estudio de existencia de sustancias dopantes en deportistas profesionales no tienen como finalidad el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades de las personas, por lo que no le resultará aplicable la exención prevista en el artículo 20.Uno.3º de la Ley del Impuesto. Por tanto, los citados servicios estarían sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando los mismos al tipo general del 21 por ciento.

4.- 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.