

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC088355

DGT: 28-12-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3332/2023

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Servicios de asistencia sanitaria y dental. Un centro clínico se dedica a la prestación de servicios médicos, en particular realiza intervenciones de cirugía reparadora y estética. En ciertas ocasiones contrata con otro hospital la cesión de sus instalaciones -quirófanos, servicios anestesia y personal sanitario-. El hospital factura al centro clínico que posteriormente factura a sus pacientes.

La exención del art. 20.Uno.2.º de la Ley del Impuesto, no alcanza a la cesión de quirófanos que los hospitales o clínicas realizan a los médicos con los que no existe relación de dependencia laboral para realizar intervenciones médicas.

Por el contrario, se considerarán directamente relacionados con las prestaciones de hospitalización y asistencia sanitaria, y estarán exentos del Impuesto, las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas como la consultante, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria a sus clientes pacientes.

Por lo que respecta a la exención regulada en el art. 20.Uno.3.º de la Ley del Impuesto, estarán exentos los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque los citados profesionales que presten dichos servicios actúen por medio de una sociedad o entidad que, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

De acuerdo con lo anterior, los servicios de asistencia sanitaria relativos al «diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades» prestados por la entidad cesionaria de las instalaciones -servicios de anestesia o de personal de quirófano- al centro clínico podrán estar exentos cuando constituyan una prestación independiente de la cesión de las instalaciones y reúnan los requisitos del art. 20.Uno.3.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Respecto a la consideración de la cesión de quirófanos y otras dependencias hospitalarias junto a la cesión de personal médico o sanitario como una operación única o como dos prestaciones distintas, en el supuesto de que existan dos operaciones y una tenga carácter accesorio respecto de otra prestación de servicios que tenga carácter principal realizadas ambas (operación accesorio y operación principal) para un mismo destinatario, la operación que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el IVA, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa.

De la información aportada parece deducirse que el objeto principal de la operación es la cesión o arrendamiento de los quirófanos a otros profesionales para que lleven a cabo operaciones de cirugía estética de forma que la cesión de personal no parece que constituyan una operación independiente para el centro clínico sino un servicio accesorio, complementario y necesario para disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador, esto es, del uso del quirófano que se cede a efectos de llevar a buen término la operación de cirugía estética.

Conforme a lo anterior, en este caso parece deducirse que nos encontramos ante una prestación única que debe tributar al tipo general del Impuesto del 21 por ciento.

Igualmente, quedará sujeto al 21 por ciento el servicio de cesión de quirófano, con personal incluido, que el centro clínico refactura en un momento posterior a sus pacientes.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 11 y 20.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 132, 134 y 137.

Ley 44/2003 (Ordenación de profesiones sanitarias), art. 3.

Descripción sucinta de los hechos:

El centro clínico consultante se dedica a la prestación de servicios médicos, en particular realiza intervenciones de cirugía reparadora y estética. En ciertas ocasiones el consultante contrata con otro hospital la cesión de sus instalaciones (quirófanos, servicios anestesia y personal sanitario). El hospital factura al consultante que posteriormente factura a sus pacientes.

Cuestión planteada:

Sujeción y en su caso exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por el hospital.

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 del 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 11, apartado uno de la Ley 37/1992 dispone que, a los efectos de dicho impuesto, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

El apartado dos, ordinales 2º y 3º del precepto citado disponen que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles con o sin opción de compra así como las cesiones de uso o disfrute de bienes.

Por su parte, el ordinal 11º del mismo precepto se refiere a las prestaciones de hospitalización.

2. El artículo 20 de la Ley del Impuesto establece una serie de supuestos de exención en entregas de bienes y prestaciones de servicios, dentro de las cuales se incluyen algunas relacionadas con prestaciones de asistencia sanitaria. Así, el artículo 20 señala en su apartado Uno, ordinales 2º y 3º, que estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

“2º. 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 o comunicados.

Se considerarán directamente relacionados 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:

(...)

d) Los arrendamientos de bienes efectuados por las Entidades a que se refiere el presente número.

3º. 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.”.

3. Las exenciones del artículo 20, apartado uno, números 2º y 3º traen causa en los artículos 132 a 137 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO UE de 11 de diciembre).

En cuanto a los principios que, con carácter general, deben regir en materia de exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido aplicables a ciertas actividades de interés general (artículo 132 de la citada Directiva 2006/112/CE), hay que destacar, entre otros, los siguientes:

- Principio de interpretación estricta. Este principio ha sido consagrado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal) en numerosas sentencias, entre las que podemos resaltar la de fecha 15 de junio de 1989 dictada en el asunto C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, en la que el Tribunal dispone, en los apartados 12 y 13 de la misma, lo siguiente:

“12. En cuanto al alcance de las exenciones previstas de este modo, conviene recordar que este Tribunal de Justicia, en su sentencia de 11 de julio de 1985 (Comisión contra Alemania, 107/84, Rec. 1985, p. 2655), subrayó

que si bien es cierto que estas exenciones benefician a actividades que persiguen determinados objetivos, la mayor parte de las disposiciones indican también los operadores económicos autorizados a realizar las prestaciones exentas y que estas prestaciones no se definen por referencia a conceptos puramente materiales o funcionales. En la citada sentencia, este Tribunal precisó también que el artículo 13 de la Sexta Directiva no excluía todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen de manera muy detallada.

13. De lo que precede resulta que los términos empleados para designar 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 Impuesto sobre el Volumen de Negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo.”.

En el mismo sentido, el Tribunal ha establecido que las normas que establecen excepciones a las exenciones no pueden ser objeto de interpretaciones restrictivas (sentencia de 8 de junio de 2006, asunto C-106/05, entre otras).

- Principio de enumeración exhaustiva de los supuestos de exención. Estrechamente vinculado con el principio anterior, el carácter restringido de las exenciones amparadas por el artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE ha sido reiterado en diversas sentencias del Tribunal que ha señalado, de modo expreso, que las únicas operaciones susceptibles de quedar exentas de tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido son las que se enumeran y describen de manera muy detallada en la propia Directiva (sentencias de 11 de julio de 1985, asunto C-107/84, Comisión/Alemania, y sentencia de 15 de junio de 1989 antes citada).

Los principios anteriormente mencionados deben ponerse en relación con la finalidad perseguida al establecer supuestos de exención de ciertas actividades de interés general, cual es hacer que dichas actividades resulten lo más accesibles posibles para los ciudadanos, tal y como ha señalado el Tribunal en la sentencia de fecha 11 de enero de 2001, asunto C-76/99, Comisión/Francia, cuyo apartado 23 dispone que “(...) la finalidad de la exención de las prestaciones relacionadas directamente con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria es garantizar que el beneficio de la asistencia médica y hospitalaria no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dichos servicios que se produciría si éstos o las prestaciones relacionadas directamente con ellos fueran sometidos al IVA.”.

Dentro de las actividades de interés general que la normativa comunitaria y, por ende, la Ley 37/1992 eximen de tributación se encuentran los servicios de hospitalización. Así, el artículo 132, apartado uno, letra b) de la Directiva 2006/112/CE obliga a los Estados miembros a declarar exentas “las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos;”.

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-307/01, señala que “(...) la Directiva no exime 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 o sanitarios prestados con una finalidad que no sea el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades de las personas no puede aplicárseles la exención.”.

De acuerdo con ello, el que una actividad de interés general pueda gozar de exención no quiere decir que no existan límites a esa exención, así para las prestaciones de hospitalización la Directiva autoriza en su artículo 133 a los Estados miembros a subordinar la exención a que los organismos que no sean de derecho público apliquen unos precios autorizados por las autoridades públicas, por otra parte el artículo 134 de la citada Directiva excluye de la exención prevista para los servicios de hospitalización, entre otros, a las operaciones esencialmente destinadas a procurar unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al Impuesto.

4. Teniendo en cuenta la jurisprudencia anterior, esta Dirección General, en relación con la interpretación que debe darse al artículo 20, apartado uno, número 2º de la Ley 37/1992, ha señalado en reiteradas contestaciones, por todas, la Resolución vinculante de 21 de julio de 1986 (BOE de 9 de agosto), lo siguiente:

Están sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido “las operaciones mediante las cuales los establecimientos hospitalarios ceden a los médicos el uso de locales e instalaciones sanitarias mediante contraprestación de cualquier naturaleza para posibilitar el ejercicio de su actividad profesional específica sin mediar relación de dependencia laboral.”.

De conformidad con lo expuesto, la exención del artículo 20, apartado uno, número 2º de la Ley del Impuesto, no alcanza a la cesión de quirófanos que los hospitales o clínicas realizan a los médicos con los que no existe relación de dependencia laboral para realizar intervenciones médicas.

Por el contrario, se considerarán directamente relacionados con las prestaciones de hospitalización y asistencia sanitaria, y estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas como la consultante, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria a sus clientes pacientes.

5. Por lo que respecta a la exención regulada en el artículo 20, apartado uno, número 3º de la Ley del Impuesto, hay que tener en cuenta que el mismo es transposición del artículo 132, apartado uno, letra c) de la Directiva 2006/112/CE que obliga a los Estados miembros a declarar exenta "la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate."

Estos artículos han sido objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en sus sentencias de fecha 10 de septiembre de 2002, asunto C-141/00, Kügler, y de 27 de abril de 2006, asuntos acumulados C-443/04 y C-444/04, Solleveld y Eijnsbergen, y por esta Dirección General, respectivamente.

En concreto, el Tribunal, en la sentencia de fecha 10 de septiembre de 2002, asunto C-141/00, Kügler, señala, en su apartado 27, que "para que la asistencia médica esté exenta (...) basta que se cumplan dos requisitos, a saber, que se trate de asistencia médica y que ésta sea prestada por personas que posean la capacitación profesional exigida."

Por consiguiente, la aplicación de la exención de los servicios sanitarios prestados por profesionales médicos exige la concurrencia simultánea de dos condiciones:

- a) Que los servicios prestados sean de asistencia médica.
- b) Que dichos servicios sean prestados por personas que posean la capacitación profesional exigida.

Teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal, esta Dirección General, en relación con la interpretación que debe darse al artículo 20, apartado uno, número 3º de la Ley 37/1992, ha señalado en reiteradas contestaciones (por todas, la contestación vinculante de 12 de febrero de 2010, número V0260-10), lo siguiente:

"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, además, otros profesionales citados expresamente.

De acuerdo con lo expuesto, 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 por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque los citados profesionales que presten dichos servicios actúen por medio de una sociedad o entidad que, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

A tal efecto, el artículo 3 de la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias (Boletín Oficial del Estado del 22 de noviembre), determina que son profesionales del área sanitaria de formación profesional quienes ostenten los títulos de formación profesional de la familia profesional sanidad, o los títulos o certificados equivalentes a los mismos. Se incluyen entre los profesionales del área sanitaria de formación profesional de grado medio a quienes ostenten los títulos de Técnico en Cuidados Auxiliares de Enfermería."

No obstante, la contestación referida también hace alusión a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la que se precisa que es la finalidad con la que se presta un servicio sanitario la que determina la aplicación o no de la correspondiente exención, a partir de la cual se llega a la siguiente conclusión:

“(…) la Directiva no exime 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 o sanitarios prestados con una finalidad que no sea el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades de las personas no puede aplicárseles la exención.”.

De acuerdo con lo anterior, los servicios de asistencia sanitaria relativos al “diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades” prestados por la entidad cesionaria de las instalaciones (servicios de anestesia o de personal de quirófano) a la entidad consultante podrán estar exentos cuando constituyan una prestación independiente de la cesión de las instalaciones y reúnan los requisitos del artículo 20.Uno.3º de la Ley 37/1992.

En este sentido la resolución de la Dirección General de Tributos de 22 de octubre de 2013, número V3123-13, ya ha señalado que no estarán exentos los servicios prestados por personal médico o sanitario (entre los que se encuentran los anestesiólogos) “cuando no se trate de una actuación relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad en los términos indicados, sino una operación de carácter meramente estético.”.

6. Respecto a la consideración de la cesión de quirófanos y otras dependencias hospitalarias junto a la cesión de personal médico o sanitario como una operación única o como dos prestaciones distintas resulta relevante a efectos de la contestación hacer referencia a lo señalado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 25 de febrero de 1999 en el asunto C-349/96, en la que dicho Tribunal se planteó cuáles deben ser “los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente.”.

Señala el Tribunal en dicha sentencia lo siguiente:

“27. Con carácter preliminar, es preciso recordar que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar el lugar de las prestaciones de servicios como para aplicar el tipo impositivo o, como en el presente asunto, para aplicar las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva. Además, hay que señalar que, debido a la diversidad de transacciones comerciales, es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la manera de abordar correctamente el problema en todos los casos.

28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Geltling Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate.

29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24).

31. En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios

elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de seguro y una prestación de servicio de registro de tarjetas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46).”.

Por tanto, en el supuesto de que existan dos operaciones y una tenga carácter accesorio respecto de otra prestación de servicios que tenga carácter principal realizadas ambas (operación accesorio y operación principal) para un mismo destinatario, la operación que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa.

Del escrito de consulta parece deducirse que el objeto principal de la operación es la cesión o arrendamiento de los quirófanos a otros profesionales para que lleven a cabo operaciones de cirugía estética de forma que la cesión de personal no parece que constituyan una operación independiente para la consultante sino un servicio accesorio, complementario y necesario para disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador, esto es, del uso del quirófano que se cede a efectos de llevar a buen término la operación de cirugía estética.

Conforme a lo anterior, en el supuesto de hecho consultado parece deducirse que nos encontramos ante una prestación única que debe tributar al tipo general del Impuesto del 21 por ciento.

Igualmente, quedará sujeto al 21 por ciento el servicio de cesión de quirófano, con personal incluido, que la consultante refactura en un momento posterior a sus pacientes.

7. 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 Pública.