

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC089560

DGT: 09-09-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1938/2024

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Servicios de asistencia sanitaria y dental. El art. 20.1.3º Ley 37/1992 (Ley IVA) establece que están exentos del impuesto los servicios de asistencia sanitaria relacionados con el diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades, siempre que sean prestados por profesionales médicos o sanitarios reconocidos. Quedan fuera de esta exención los servicios con fines meramente estéticos, es decir, aquellos que no estén relacionados con el diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 20.Uno.3º.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una asociación de profesionales de medicina estética cuyos miembros prestan diversos servicios de medicina estética a sus pacientes.

Cuestión planteada:

Si dichas prestaciones de servicios se encuentran exentas 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.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.”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la asociación consultante y a sus miembros que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En ese caso, 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, 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, además, otros profesionales citados expresamente.

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 por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque los profesionales médicos o sanitarios que presten los referidos servicios actúen por medio de una sociedad mercantil y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

En particular, según criterio reiterado de este Centro Directivo, no están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados al margen o con independencia de una actuación médica relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad, es decir, con fines puramente estéticos.

3.- En relación con la cuestión planteada es necesario tener en cuenta lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 21 de marzo de 2013 en el asunto C-91/12, en la que dicho Tribunal se planteó cuáles deben ser los criterios para decidir si las operaciones de cirugía estética y los tratamientos estéticos están comprendidos en el concepto de “asistencia sanitaria” o “asistencia a personas físicas” en el sentido del artículo 132, apartado 1, letras b) y c) de la Directiva 2006/112/CE.

“25. Por consiguiente, tanto el concepto de «asistencia sanitaria», recogido en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, como el de «asistencia a personas físicas», enunciado en el artículo 132, apartado 1,

letra c), de dicha Directiva, abarcan las prestaciones que tienen por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud (véase la sentencia Future Health Technologies, antes citada, apartados 37 y 38).

26. Debe recordarse al respecto que, si bien la «asistencia sanitaria» y la «asistencia a personas físicas» deben tener una finalidad terapéutica, de ello no se desprende necesariamente que la finalidad terapéutica de un servicio deba entenderse en una acepción particularmente restrictiva (véase la sentencia Future Health Technologies, antes citada, apartado 40 y jurisprudencia citada).

27. Así, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deriva que los servicios médicos prestados con la finalidad de proteger, mantener o restablecer la salud de las personas pueden quedar cubiertos por la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva IVA (véase la sentencia Future Health Technologies, antes citada, apartados 41 y 42 y jurisprudencia citada).

28. De lo anterior se deduce que, en el contexto de la exención enunciada en el artículo 132, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva IVA, la finalidad de prestaciones como las controvertidas en el asunto principal, (que consisten en operaciones de cirugía estética y tratamientos estéticos,) es pertinente para apreciar si están exentas del IVA. En efecto, esta exención está destinada a aplicarse a las prestaciones que tengan por objetivo diagnosticar, tratar o curar enfermedades o problemas de salud, o proteger, mantener o restablecer la salud de las personas (véase, igualmente, en ese sentido la sentencia Future Health Technologies, antes citada, apartado 43).

29. De este modo, prestaciones como las controvertidas en el asunto principal, (que consisten en operaciones de cirugía estética y tratamientos estéticos,) en la medida en que tengan como finalidad tratar o asistir a personas que, debido a una enfermedad, lesión o defecto físico congénito, necesiten una intervención de naturaleza estética, podrían estar comprendidas en los conceptos de «asistencia sanitaria» o «asistencia a personas físicas» en el sentido, respectivamente, del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA y del artículo 132, apartado 1, letra c), de la misma Directiva. Por el contrario, cuando la intervención responda a fines meramente cosméticos, no podrá estar comprendida en dichos conceptos.

(...)

33. Por lo que se refiere al extremo, objeto de la tercera cuestión, de en qué medida la valoración subjetiva de los destinatarios de prestaciones como las controvertidas en el asunto principal debe tomarse en consideración a la hora de apreciar la finalidad de una determinada intervención, se deriva de la jurisprudencia que los problemas de salud a los que se refieren las operaciones exentas con arreglo al artículo 132, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva IVA pueden ser de tipo psicológico (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de noviembre de 2003, Dornier, C 45/01, Rec. p. I 12911, apartado 50, y de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C 443/04 y C 444/04, Rec. p. I 3617, apartados 16 y 24).

34. No obstante, la mera valoración subjetiva sobre la intervención estética de la persona que se somete a ella no es, por sí misma, determinante a la hora de apreciar si dicha intervención tiene una finalidad terapéutica.

35. En efecto, dado que esta apreciación tiene carácter médico, debe basarse en constataciones de tal carácter realizadas por personal cualificado al efecto.

36. De esto se deriva que las circunstancias, a las que se refiere la cuarta cuestión, de que prestaciones como las controvertidas en el asunto principal sean realizadas por personal médico habilitado, o que la finalidad de dichas intervenciones sea determinada por tales profesionales, pueden influir en la apreciación de si intervenciones como las controvertidas en el asunto principal están comprendidas en los conceptos de «asistencia sanitaria» o «asistencia a personas físicas» en el sentido, respectivamente, del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA y del artículo 132, apartado 1, letra c), de dicha Directiva.“

Así, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se deriva que:

- Los servicios médicos prestados con la finalidad de proteger, mantener o restablecer la salud de las personas pueden quedar cubiertos por la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva IVA, y respecto del asunto objeto de consulta, en la medida en que tengan como finalidad tratar o asistir a personas que, debido a una enfermedad, lesión o defecto físico congénito, necesiten una intervención de naturaleza estética, podrían estar comprendidas en los conceptos de “asistencia sanitaria” o “asistencia a personas físicas”, y en consecuencia exentos del Impuesto.

- A la hora de apreciar la finalidad de una determinada intervención, se deriva de la jurisprudencia que los problemas de salud a los que se refieren las operaciones exentas que estamos tratando pueden ser de tipo psicológico. No obstante, no es suficiente con la percepción subjetiva del paciente, sino que es necesario que esta apreciación tenga carácter médico, y debe basarse en constataciones de tal carácter realizadas por personal cualificado al efecto y que pueden influir en la calificación de la operación realizada.

- A fin de dar una respuesta completa deben tomarse en consideración todos los requisitos establecidos en dicho artículo 132, apartado 1, letras b) y c), también precederá en su caso, tomar en consideración, los artículos

131, 133 y 134 de dicha Directiva, con el fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso, así como que las exenciones no deberán provocar distorsiones de la competencia.

Esta Dirección General se ha pronunciado sobre estas cuestiones, entre otras, en las contestaciones vinculantes de 3 de julio de 2015, número V2075-15, y la de 19 de abril de 2016, número V1709-16.

En particular, en la contestación número V2075-15 se señala que:

“En base a lo anterior, aquellas intervenciones quirúrgicas de carácter estético derivadas de una enfermedad, lesión o defecto físico congénito como algunas las enumeradas en el anexo dos de la consulta (ginecomastia, reducción de mamas hipertróficas, aumento de mamas por agenesia, por reconstrucción tras mastectomía, otoplastia por malformaciones congénitas, blefaroplastia con fines reparadores), estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que cumplan todos los requisitos previstos en la norma.

Por su parte, están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando al tipo impositivo del 21 por ciento, los servicios de asistencia sanitaria prestados por un profesional médico o sanitario debidamente reconocido, ya actúe directamente o por medio de una sociedad mercantil, consistentes en servicios de operaciones de cirugía estética y tratamientos estéticos, realizados con fines estéticos, al margen o con independencia de una actuación médica relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad, así, con carácter general estarán sujetos y no exentos las intervenciones relativas a abdominoplastia, lipectomía, liposucción, lifting facial, rinoplastia y prótesis de gemelos glúteos y otras localizaciones enumerados en el anexo dos.”.

Por otra parte, en la contestación de 19 de abril de 2016 dictada en aclaración de la anterior se indicó lo siguiente:

“No obstante, no corresponde a este Centro Directivo calificar si una determinada intervención quirúrgica de carácter estético se deriva de una enfermedad, lesión o defecto físico congénito en los términos que determinan la aplicación de la exención y, por tanto, debe interpretarse que la lista de intervenciones quirúrgicas que se estableció en la misma se realizó a título meramente indicativo sin que tengan mayor valor probatorio que el de una presunción que admite prueba en contrario y que deberá ser valorada en cada caso concreto.

A título de ejemplo, se señaló en dicha contestación, dentro de la lista contenida en el segundo párrafo, que la blefaroplastia con fines reparadores es una intervención quirúrgica sobre la que se establece una presunción del cumplimiento de dichos requisitos.

Debe tenerse en cuenta que la blefaroplastia es una cirugía habitual dentro del catálogo de intervenciones estéticas cuya finalidad es la mejora estética y funcional de los párpados, siendo una de las cirugías estéticas más demandadas y que se puede realizar sobre los párpados superiores, eliminando exceso de piel, y sobre los párpados inferiores, con el objetivo de eliminar las bolsas grasas. La blefaroplastia es la cirugía que, parece que busca rejuvenecer los párpados mediante la remodelación de los tejidos periorbitales y, que por tanto, se realiza fundamentalmente por razones estéticas, pero que en algunos casos puede realizarse únicamente por motivos visuales (blefaroplastia funcional) cuando la caída de la piel de los párpados superiores puede ocasionar una reducción del campo visual.

Por otra parte, en la misma resolución vinculante, se estableció que, con carácter general, las abdominoplastias estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, al tratarse de una operación de cirugía estética realizada con fines estéticos, al margen o con independencia de una actuación médica relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad. En este sentido, si bien, generalmente la abdominoplastia, procedimiento quirúrgico complejo de reconstrucción de la pared abdominal, que consta de eliminación del exceso de piel, del exceso de grasa y la tensión de los músculos de la pared abdominal con el objetivo final de remodelar el abdomen, la cintura y la forma del tronco del cuerpo, se demanda con fines exclusivamente estéticos, también está indicada para personas con obesidad mórbida o en mujeres que han tenido embarazos múltiples o repetidos y sufren de diástasis del músculo recto abdominal, es decir la separación del músculo de la línea media.

De todo lo anterior, se pone de manifiesto que no todas las blefaroplastias con fines reparadores deben quedar exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que aunque todas parecen que tienen un cierto componente reparador, en muchas ocasiones se realizan exclusivamente por motivos estéticos al margen de una enfermedad, lesión o defecto físico. Ni, con carácter general, la abdominoplastia debe quedar siempre sujeta y no exenta del Impuesto, porque en ocasiones se deriva de una enfermedad, lesión o defecto físico congénito, sin perjuicio de sus resultados puramente estéticos.

En consecuencia, será necesario, tal y como se ha señalado, determinar en cada caso concreto si los servicios de cirugía objeto de consulta se realizan con fines estéticos, al margen o con independencia de una

actuación médica relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad o, en su caso, lesión o defecto físico congénito.”.

En relación con los supuestos en que los tratamientos señalados por la entidad consultante en el anexo de la consulta podrían quedar exentos, tal y como ya se le puso de manifiesto en la contestación vinculante de 8 de febrero de 2018, número V0318-18, no cabe pronunciarse con carácter previo y de una manera general, sino que habrá que verificar caso por caso, si se trata de una asistencia sanitaria relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad en la medida en que tenga como finalidad, como señala el Tribunal, tratar o asistir a personas que, debido a una enfermedad, lesión o defecto físico congénito, necesitan una intervención de naturaleza estética, y que podrían estar comprendida en los conceptos de «asistencia sanitaria» o «asistencia a personas físicas» exentas puesto que no responde a fines meramente cosméticos.

Respecto de los medios de prueba posibles a utilizar por el obligado tributario, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En particular, habrá que estar a lo señalado en su artículo 106.1, el cual establece que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa” y en el artículo 105.Uno, que en relación con la carga de la prueba establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”.

En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

4.- Por otra parte, el número 5º del apartado Uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido señala que estarán exentas: “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.”.

En todo caso, tal y como se puso de manifiesto en la referida contestación número V0318-18, los servicios prestados por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, siempre y cuando se refieran actividades relacionadas con su profesión estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- 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.

No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.

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