

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078590

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de julio de 2020

Sala 2.^a

R.G. 7027/2016

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Servicios de asistencia sanitaria y dental. *Servicios de elaboración y entrega de informes diagnósticos de enfermedades humanas, a partir de pruebas de imagen que le son enviadas desde centros médicos ubicados en España y el resto de países de la Unión Europea.* En estas circunstancias, los servicios prestados se enmarcan dentro de un proceso de elaboración de diagnóstico de enfermedades humanas, llevado a cabo por profesionales de la medicina, por lo que se considera que la actividad se encuentra exenta en virtud del art. 20.Uno.3.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), ya que se concluye que la presencia concurrente en un mismo lugar entre las personas que prestan el servicio sanitario y sus destinatarios no parece necesaria, siempre que los servicios tengan una finalidad terapéutica -véase STJUE, de 5 de marzo de 2020, asunto n.º C-48/19 (NFJ076620)- y, en consecuencia, el IVA soportado por la entidad no es deducible, ya que los servicios prestados, de localizarse en el territorio IVA, no generarían el derecho a la deducción, como así resulta de lo dispuesto por el art. 94.Uno.2.º de la misma Ley. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20 y 94.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 131, 132, 133 y 134.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 13.

En Madrid se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia las reclamaciones de referencia, tramitadas por procedimiento general.

Se han visto las presentes reclamaciones contra los siguientes acuerdos dictados por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT), en los procedimientos de comprobación limitada seguidos respecto de la entidad **XZ**, S.L. (...), en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA):

- Acuerdo de liquidación provisional, de fecha 19 de octubre de 2016, nº de referencia ..., ejercicio 2015 y cuantía 203.356,70 euros.

- Acuerdo de liquidación provisional, de fecha 6 de junio de 2018, nº de referencia ..., ejercicio 2017 y cuantía 239.385,89 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

RECLAMACIÓN	FECHA INTERPOSICIÓN	FECHA ENTRADA
00/7027/2016	23-11-2016	29-11-2016
00/3405/2018	19-06-2018	25-06-2018

Segundo.

Con fecha 19 de octubre de 2016, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, dictó un acuerdo de liquidación provisional en el procedimiento de comprobación limitada seguido respecto de la entidad **XZ**, S.L. (...), en relación con el IVA, ejercicio 2015, periodos enero a diciembre, ambos incluidos.

Como consecuencia de la comprobación realizada por la Administración se deriva un importe a pagar de 203.356,70 euros, que es la suma algebraica de las cuantías a ingresar que resultan en los periodos de liquidación comprobados.

Asimismo, con fecha 6 de junio de 2018, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, dictó un acuerdo de liquidación provisional en el procedimiento de comprobación limitada seguido respecto de la misma entidad, **XZ**, S.L. (...), en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicio 2017, periodos enero a diciembre, ambos incluidos.

De las actuaciones realizadas en el seno de este segundo procedimiento de comprobación, se regularizó la situación tributaria de la entidad, deduciéndose una deuda tributaria que ascendía a 239.385,89 euros.

La motivación jurídica contenida en ambos acuerdos es sustancialmente idéntica, siendo la siguiente:

"Según los datos obrantes en esta Unidad de Gestión de Grandes Empresas, procedentes de los datos comunicados por el propio contribuyente y de las actuaciones de regularización previamente realizadas (en particular, en el ejercicio 2013), la sociedad '**XZ**' desarrolla la actividad de 'servicios de tele-radiología consistentes en que los clientes envían las pruebas y los radiólogos emiten el informe diagnóstico'.

Las prestaciones de servicios consistentes en realizar informes diagnósticos por la imagen se realizan para centros médicos establecidos en Europa y en España.

El obligado tributario ha identificado en un registro en formato Excel, aportado en atención al requerimiento de fecha 8 de agosto de 2016, las facturas recibidas por adquisiciones de bienes y servicios localizadas en el TAI prestados por empresas no establecidas en el TAI y distintas de los servicios estrictamente consistentes en informes de diagnóstico de enfermedades. En dicho listado las referidas adquisiciones correspondientes al período 01 ascienden a 69.101,53 de base imponible y 14.511,32 euros de cuota de I.V.A.

La actividad de **XZ** consiste en la elaboración y entrega de informes diagnósticos de enfermedades humanas, a partir de pruebas de imagen que le son enviadas desde centros médicos ubicados en España y en el resto de países de la Unión Europea. La emisión de los informes de los especialistas se realiza mediante transmisión telemática.

Tales servicios tienen la consideración de exentos conforme a lo dispuesto en el art.20.Uno. 3º de la Ley del IVA, al tratarse de la elaboración de diagnósticos de enfermedades humanas emitidos por profesionales de la medicina.

En relación con los prestados a destinatarios no establecidos en el TAI, procede tener presente que el carácter exento es predicable de los servicios con independencia del lugar en donde se elabore el diagnóstico, tanto si se realiza en el propio centro o en otro centro al cual se haya transmitido las imágenes digitalmente y del territorio de residencia del destinatario de dichos servicios. Por lo que se refiere a la circunstancia de la transmisión telemática de los informes, procede atender a lo manifestado en la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas a la que hace referencia la consulta vinculante (V1155 / 2007), en la que se establece que una prestación debe considerarse accesoria a otra 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. Resulta evidente que el fin que se persigue es la elaboración de un informe médico y que la transmisión es un mero vehículo del que se sirven tanto el obligado tributario como sus clientes para obtener el diagnóstico de una manera más eficiente, por lo que la utilización del medio de transmisión no condiciona la calificación de exenta que corresponde atribuir al servicio prestado.

La entidad, en los periodos objeto de comprobación ha venido presentando sus autoliquidaciones periódicas en consideración a su calificación de las prestaciones de servicios de diagnóstico mediante informes enviados por vía telemática, como operaciones no exentas del impuesto si bien entendiéndose que no se hallaban sujetas al mismo, por considerar realizadas fuera del TAI, las efectuadas a favor de destinatarios de otros países.

A partir de la referida calificación como operaciones sujetas y no exentas, de las mencionadas prestaciones de servicios, que constituyen la práctica totalidad de sus operaciones, ha venido deduciendo el íntegro importe de las cuotas soportadas en sus adquisiciones de bienes y servicios, unas por repercusión y las restantes por autorepercusión en aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo (en los casos de adquisiciones de servicios

a empresas no establecidas en el TAI), por cuanto en todos los casos ha entendido que a los referidos servicios adquiridos no les resultaba aplicable ningún supuesto de exención.

Por todo lo dicho, la entidad ha venido calificando erróneamente sus operaciones por cuanto, con independencia del medio utilizado en la transmisión de los datos constitutivos de los informes en los que se concretan los diagnósticos, a los efectos del impuesto la circunstancia esencial en orden a su correcta calificación reside en la concreta naturaleza económica de los mismos que no es otra que la consistente en 'el servicio de diagnóstico en relación con el estado de salud de las personas', servicio exento según establece el artículo 20.uno.3º de la ley 37/1992 del impuesto.

En cuanto al IVA soportado e indebidamente deducido por la sociedad, resulta acreditada la improcedencia de la mencionada deducción en aplicación de los preceptos contenidos en el artículo 94 de la Ley del Impuesto, puesto que en el mismo se establece que la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios, exige la utilización de aquéllos o bien en operaciones de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas efectuadas en el ámbito espacial del impuesto o en operaciones realizadas fuera del ámbito espacial del mismo que, si fueran realizadas en territorio de aplicación del impuesto, tendrían derecho a la deducción.

Las operaciones que realiza la sociedad en el TAI son sujetas pero exentas. Las operaciones que realiza fuera del TAI tienen idéntica naturaleza a las realizadas dentro, es decir, se trata de prestaciones de servicios que, de haberse localizado en el TAI, se calificarían como sujetas pero exentas.

Por lo tanto, corresponde a la entidad un porcentaje de deducción del cero por ciento y, como consecuencia, no tiene derecho a la deducción de importe alguno en concepto de cuotas soportadas.

Por lo que se refiere a las adquisiciones de servicios prestados por empresas establecidas fuera del TAI, la sociedad al considerar que sus operaciones se hallan sujetas y no exentas aplica la regla del art. 84. Uno 2ª a) de la Ley del IVA, conforme a la que se impone la condición de sujeto pasivo a los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto, auto repercutiendo el IVA y deduciéndoselo a la vez.

Dentro de los servicios prestados por empresas establecidas fuera del TAI hay que distinguir los correspondientes a 'servicios de diagnóstico de enfermedades' y los restantes servicios adquiridos en el TAI a no establecidos. El importe de estos últimos, como ya se ha comentado, ascienden en este período a 69.101,53 de base imponible y 14.511,32 euros de cuota de I.V.A.

Dado el carácter exento de los servicios de diagnóstico adquiridos por la entidad, deviene improcedente la inclusión efectuada en las autoliquidaciones presentadas, en concepto de cuotas devengadas, de las que tienen su origen en la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a los servicios de la referida naturaleza prestados al obligado por empresas no establecidas en el TAI.

En cuanto a los restantes de los mencionados servicios, no teniendo carácter exento, resulta procedente la inclusión de las cuotas declaradas por la entidad en concepto de 'cuotas repercutidas' con base en dichas adquisiciones de servicios aunque en atención al antes mencionado porcentaje de deducción CERO, deviene improcedente la deducción efectuada por la entidad de la totalidad de las cuotas autorepercutidas.

En resumen, se elimina la autorepercusión de cuotas en aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a los servicios adquiridos consistentes en diagnósticos de enfermedades. Únicamente, se mantiene como correcta dicha autorepercusión en las adquisiciones de servicios localizadas en el TAI prestados por empresas no establecidas en el TAI y distintas de los servicios estrictamente consistentes en informes de diagnóstico de enfermedades.

Igualmente, se considera improcedente la deducción de cuotas de IVA soportado, unas por repercusión de los proveedores de bienes y servicios y otras por autorepercusión, por cuanto su porcentaje de deducción en todos los periodos comprobados es del CERO por ciento.

Se consideran cero euros como 'Cuotas a compensar procedentes de periodos anteriores' como consecuencia de la regularización practicada en el ejercicio 2014."

Los referidos acuerdos se notificaron a la entidad interesada con fecha 28 de octubre de 2016 y 15 de junio de 2018, respectivamente.

Tercero.

Disconforme con los citados acuerdos de liquidación provisional, con fecha 23 de noviembre de 2016 y 19 de junio de 2018, respectivamente, el interesado interpuso las presentes reclamaciones económico-administrativas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, que fueron registradas con R.G. 7027/2016 y 3405/2018.

Tras la puesta de manifiesto de los respectivos expedientes a la interesada, en fecha 18 de diciembre de 2018 y 12 de marzo de 2020, la entidad reclamante presentó sendos escritos de alegaciones en los que manifiesta que la entidad realiza una actividad consistente en la recepción y transmisión telemática de pruebas radiológicas, sobre las cuales se lleva a cabo un diagnóstico, teniendo como clientes centros asistenciales independientes. Siempre ha considerado que su actividad estaba sujeta a IVA y no exenta al IVA, conforme a numerosas consultas de la Dirección General de Tributos, que reiteradamente han señalado que los servicios de interpretación de pruebas radiológicas recibidos por transmisión digital están sujetos a IVA y no están exentos porque no son estrictamente servicios de asistencia sanitaria prestada a personas físicas. Asimismo, la AEAT en procedimientos de Inspección anteriores relativos a los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008 mantuvo el mismo criterio. Entiende, por tanto, que procede la deducción del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios relacionadas con tales operaciones sujetas al impuesto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Ley General Tributaria, en adelante), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la Ley General Tributaria.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a la conformidad a Derecho de los acuerdos de liquidación provisional referidos en el antecedente primero de la presente resolución.

Tercero.

La cuestión que se plantea en las presentes reclamaciones es la calificación de la prestación de servicios realizada por la entidad reclamante, en particular, si la actividad desarrollada se encuentra incluida en la exención prevista en el artículo 20.Uno.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA, en adelante).

El citado artículo 20.Uno, en sus apartados 2º y 3º, establece lo siguiente:

"Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

2.º 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:

a) La entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados en el primer párrafo de este número.

b) Los servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes.

- c) Los servicios veterinarios.
- d) Los arrendamientos de bienes efectuados por las entidades a que se refiere el presente número.

3.º 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."

Este artículo 20.Uno, apartados 2º y 3º, de la Ley de IVA deriva de la transposición al Derecho interno español de lo previsto en el artículo 132(1)(b) y (c) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, (anteriormente artículo 13, parte A, apartado 1, letra b) de la Sexta Directiva), la cual derogó y sustituyó, a partir del 1 de enero de 2007, la legislación comunitaria existente en materia de IVA, en particular, la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

Dicho artículo 132 establece en su apartado 1, letras b) y c), lo siguiente:

"Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

b) 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;

c) 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;

[...]."

Excepto la parte inicial de la primera frase, las exenciones que figuran en el artículo 132(1)(b) y (c) de la Directiva 2006/112 están redactadas de forma idéntica a las que figuran en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva. Tal y como ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE en lo sucesivo) la jurisprudencia relativa al anterior artículo 13 parte A, apartado 1, letras b) y c), es aplicable de forma análoga al vigente artículo 132, apartado 1, letras b) y c).

A efectos de tener presente el marco normativo de estas exenciones de "carácter sanitario" conviene señalar también lo dispuesto en los artículos 131, 133 y 134 de la citada Directiva 2006/112.

El artículo 131 constituye el único artículo que figura en el capítulo 1 del título IX de dicha Directiva, titulados respectivamente "Disposiciones generales" y "Exenciones". Ese artículo dispone lo siguiente:

"Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso."

Por su parte, el artículo 133 prevé que los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a entidades que no sean de Derecho público de la exención, en particular, enunciada en la letra b) del apartado 1 del artículo 132, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones que enumera.

Por último, el artículo 134 de la Directiva 2006/112 regula las condiciones que excluyen a las operaciones de la exención:

"Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en la letra b) del apartado 1 del artículo 132, en los siguientes casos:

- a) cuando las operaciones no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;
- b) cuando las operaciones estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA."

Cuarto.

A continuación, procede analizar los requisitos que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, deben concurrir para aplicar la exención prevista en el mencionado artículo 132(1)(b) y (c).

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva (actual artículo 132) constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (en este sentido se pronuncia la sentencia Verigen Transplantation Service International, asunto C-156/09, apartado 22 y la jurisprudencia allí citada).

Esta misma jurisprudencia señala que los términos empleados para designar las exenciones contempladas en el artículo 132 son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y cada prestación de servicios efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 13 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos (así lo señalan entre otras la sentencia Verigen Transplantation Service International, C-156/09, , apartado 23 antes citada, las sentencias de 14 de junio de 2007, Haderer, C-445/05, Rec., apartado 18, de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Rec. p. I-0000, apartado 25)

Por lo que se refiere, en particular, a la exención de las prestaciones de carácter sanitario, conviene señalar que, tal y como también ha quedado reflejado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la finalidad de la misma en 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.

Vinculada a esta finalidad de accesibilidad, el TJUE se ha pronunciado en sentencias, tales como la de fecha 7 de septiembre de 1998, asunto C-216/97 apartado 20, señalando que la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia médica o sanitaria mencionada en dicha disposición.

Señala expresamente el apartado 20 de dicha sentencia:

"A este respecto, debe recordarse que el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA. De ello resulta que se incumpliría el mencionado principio si la posibilidad de acogerse a la exención prevista para la asistencia que se menciona en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva dependiera de la forma jurídica por medio de la cual el sujeto pasivo ejerce su actividad"

En relación con la interpretación de los distintos supuestos que contempla el artículo 132, parte A, apartado 1, en sus letras b) y c), el TJUE ha señalado que el artículo 132, parte A, apartado 1, letra b), exime todas las prestaciones de servicios realizadas en el marco hospitalario, mientras que la letra c) del mismo apartado pretende eximir la asistencia médica prestada fuera de dicho ámbito, tanto en las consultas privadas del prestador como en el domicilio del paciente o en otro lugar (en ese sentido, se pronuncian las sentencias Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, apartado 36, y CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, apartado 27).

En lo que atañe, más concretamente, al concepto de "asistencia sanitaria", recogido en el artículo 132, parte A, apartado 1, letra b), y al de "asistencia a personas físicas", a efectos del artículo 132, parte A, apartado 1, letra c), el Tribunal de Justicia ha declarado repetidamente que ambos abarcan las prestaciones que tienen por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud.

De lo antedicho resulta que los servicios médicos prestados con la finalidad de proteger, mantener o restablecer la salud de las personas están incursos en la exención prevista en el artículo 132, parte A, apartado 1, letras b) y c). Por consiguiente, aunque dicha disposición tenga ámbitos de aplicación distintos, su objeto es regular la totalidad de las exenciones de los servicios médicos en sentido estricto (en este sentido se pronuncia la sentencia *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, apartados 29,30 y 3 y la sentencia de 6 de noviembre de 2003, *Dornier*, C-45/01, Rec. p. I-12911, apartado 48).

Otro de los requisitos necesarios que deben concurrir en estas prestaciones de carácter médico, tanto en la "asistencia sanitaria" como en la "asistencia a personas físicas", es su finalidad terapéutica, si bien, tal y como ha señalado la jurisprudencia, de ello no se desprende necesariamente que dicha finalidad deba entenderse en una acepción particularmente restrictiva. En este sentido se pronuncia la sentencia del TJUE de 18 de noviembre de 2010 (Asunto C-156/09) *Verigen Transplantation Service Internacional AG, VTSI*, ya citada, en la que se analiza la exención del art. 132.1 c) de la Directiva en aquellos casos en los que el servicio en cuestión constituye solamente una parte de todo el proceso completo del servicio de "asistencia médica". El supuesto tratado era el siguiente: un médico envía a VTSI una biopsia de material cartilaginoso extraído al paciente. VTSI aplica un tratamiento del que resultan unas células que se remiten al médico para ser implantadas. Una de las cuestiones prejudiciales planteada era si la actuación descrita constituía una "asistencia a personas físicas" en el sentido de lo dispuesto en el artículo 132.1 c) de la Directiva, llegando el mismo a la conclusión afirmativa según los siguientes fundamentos de Derecho:

"En el presente asunto, es patente que el proceso consistente en extraer material cartilaginoso para, a su vez, extraer del mismo células que se van a cultivar con objeto de ser implantadas de nuevo en un paciente tiene, globalmente, finalidad terapéutica. (...)

Es cierto que los servicios específicos que presta VTSI constituyen solamente una parte de todo el proceso. Sin embargo, como señaló la Abogado General en el punto 23 de sus conclusiones, tales servicios son una parte esencial, inherente e inseparable de dicho proceso, sin que se pueda llevar a cabo útilmente ninguna de sus fases de manera aislada respecto de las demás.

Además, tal interpretación es conforme con el objetivo de reducción del coste de la asistencia sanitaria que prevé dicha disposición (véase la sentencia de 8 de junio de 2006, L.u.P., C-106/05, Rec. p. I-5123, apartado 29).(...)"

Por lo que se refiere en particular a los servicios médicos contenidos en la letra b) del artículo 132, parte A, apartado 1 de la Directiva 2006/112, el Tribunal de Justicia ha precisado que, habida cuenta del objetivo de la exención prevista en dicho subapartado/letra, resulta que sólo las prestaciones de servicios que se inscriben lógicamente en el marco de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y que constituyen una etapa indispensable en el proceso de prestación de estos servicios para alcanzar los objetivos terapéuticos perseguidos por ellos pueden considerarse "prestaciones [...] relacionadas directamente" en el sentido de esta disposición, dado que sólo tales prestaciones pueden influir en el coste de los servicios de salud que, gracias a la exención, pasan a ser accesibles a los particulares. A sensu contrario, del propio tenor de esta disposición se desprende que no se aplica a prestaciones que no guarden ninguna relación con la hospitalización de los destinatarios de estas prestaciones ni con la asistencia sanitaria que puedan recibir (en este sentido se pronuncian la sentencias *Ygeia*, C-394/04 y C-395/04, EU:C:2005:734, apartado 25).

Concretamente, el TJUE así lo manifiesta en la sentencia de 11 de enero de 2001 (Asunto C-76/99) *Comisión contra Francia*. El caso tratado se refiere a la transmisión de muestras de sangre del laboratorio en que se realiza la extracción, a otro laboratorio en el que procede el análisis de ambas. Los fundamentos de Derecho disponen:

"22. Por otra parte, procede señalar que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no define el concepto de prestaciones «relacionadas directamente» con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria.

23. Como ha señalado el Abogado General en el punto 23 de sus conclusiones, no debe darse a dicho concepto una interpretación particularmente restrictiva, ya 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.

24. En efecto, para la eventual exención del IVA del acto de transmisión de muestras médicas, debe tenerse en cuenta el objetivo con el que se efectúa la toma de dichas muestras. Así, cuando un profesional sanitario autorizado para ello prescribe, con vistas a la elaboración de su diagnóstico y con un fin terapéutico, que su paciente se someta a un análisis, la transmisión de la muestra, que tiene lugar como es lógico entre la toma y el análisis propiamente dicho, debe considerarse estrechamente vinculada al análisis y por consiguiente debe aplicársele una exención del IVA (véase, por lo que se refiere a las prestaciones que, al carecer tal finalidad terapéutica, deben estar sometidas al IVA, la sentencia de 14 de septiembre de 2000, D., C-348/98, aún no publicada en la Recopilación, apartado 19).

(...)

27. En segundo lugar, el Tribunal de Justicia ha declarado que una prestación debe considerarse 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 (véase la sentencia CPP, antes citada, apartado 30).

28. Pues bien, en el caso de autos, para el paciente resulta indiferente que el laboratorio que toma la muestra efectúe también su análisis o que subcontrate éste con otro laboratorio sin dejar de ser responsable frente al paciente, o incluso que, por la naturaleza del análisis efectuado, esté obligado a transmitir la muestra a un laboratorio especializado. La obligación, en este último supuesto, de transmitir la muestra a un laboratorio especializado responde a la necesidad de garantizar al paciente la mayor fiabilidad posible del análisis.

(...)

30. En tales circunstancias, la toma de la muestra y su transmisión a un laboratorio especializado constituyen prestaciones estrechamente vinculadas al análisis, de forma que se les debe aplicar el mismo régimen fiscal que a éste y, en consecuencia, no deben someterse al IVA."

De igual modo, resulta relevante lo señalado por el TJUE en su sentencia de 5 de marzo de 2020, asunto C-48/19, X, en la que se ha analizado la exención de ciertos servicios sanitarios prestados telefónicamente, respecto a lo cual se ha indicado lo siguiente:

23. A la vista de todos estos elementos, es preciso señalar que las prestaciones de asistencia sanitaria efectuadas por teléfono pueden estar comprendidas en la exención del IVA establecida en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 si reúnen todos los requisitos de aplicación de dicha exención.

(...)

26. (...) corresponderá al órgano jurisdiccional remitente determinar en qué medida las consultas telefónicas de que se trata en el litigio principal responden al concepto de «asistencia a personas físicas» recogido en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.

27. A tal fin, le incumbirá comprobar que dichas consultas persiguen una finalidad terapéutica, dado que es esta la que determina si una prestación médica debe estar exenta del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de noviembre de 2003, Unterpertinger, C₂212/01, EU:C:2003:625, apartados 40 y 42, y de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C₂443/04 y C₂444/04, EU:C:2006:257, apartado 24 y jurisprudencia citada).

(...)

31. En el caso de autos, las consultas consistentes en explicar los diagnósticos y las terapias posibles así como en proponer modificaciones de los tratamientos seguidos, toda vez que permiten a la persona interesada comprender su situación desde el punto de vista médico y, en su caso, actuar en consecuencia, en particular

tomando o no determinado medicamento, pueden tener una finalidad terapéutica y, por ello, estar comprendidas en el concepto de «asistencia a personas físicas», a efectos del artículo 132, apartado 1, letra c), de dicha Directiva.

32. En cambio, no pueden estar comprendidas en dicho concepto las prestaciones consistentes en transmitir información sobre enfermedades o terapias pero que no pueden contribuir, por su carácter general, a proteger, mantener o restablecer la salud de las personas.

33. Asimismo, las prestaciones consistentes en proporcionar información administrativa, como los datos de un médico o de un órgano de conciliación, no pueden asimilarse a prestaciones comprendidas en la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la misma Directiva.

34. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que las prestaciones efectuadas por teléfono, consistentes en asesorar sobre la salud y las enfermedades, pueden estar comprendidas en la exención establecida en dicha disposición, siempre que persigan una finalidad terapéutica, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

A esta conclusión le añadió el TJUE la de que: "por el hecho de que la asistencia a personas físicas se efectúe por teléfono, los enfermeros y auxiliares médicos que realizan estas prestaciones estén sujetos a requisitos adicionales de cualificación profesional para que dichas prestaciones puedan acogerse a la exención establecida en la referida disposición, siempre que puedan considerarse de un nivel de calidad equivalente al de las prestaciones efectuadas por otros prestadores que utilizan ese mismo medio de comunicación, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente."

La presencia concurrente en un mismo lugar entre las personas que prestan el servicio sanitario y sus destinatarios no parece, pues, necesaria, a condición de que los servicios prestados se caractericen por la finalidad terapéutica a la que se ha referido el TJUE de manera reiterada.

Quinto.

Expuesto todo lo anterior, corresponde a este Tribunal determinar, teniendo en cuenta todos los datos que obran a su disposición, si la actividad controvertida se encuentra incluida dentro del ámbito de la exención contemplada en el artículo 20.Uno.3º de la Ley del IVA, esto es, en la exención prevista en el artículo 132(1)(c) de la Directiva 2006/112.

Tal y como quedó reflejado en los antecedentes de hecho, la entidad **XZ**, S.L. desarrolla una actividad de servicios de tele-radiología consistente en la elaboración y entrega de informes diagnósticos de enfermedades humanas, a partir de pruebas de imagen que le son enviadas desde centros médicos ubicados en España y el resto de países de la Unión Europea. La emisión de los informes de los especialistas y de las distintas pruebas (resonancia magnética nuclear, rayos X, ultrasonidos, isótopos radioactivos, escáner y radiografías entre otras) que le son enviadas a **XZ**, S.L. por centros hospitalarios, se realiza mediante transmisión telemática.

Por tanto, cabe afirmar que los servicios prestados se enmarcan dentro de un proceso de elaboración de diagnósticos de enfermedades humanas, llevado a cabo por profesionales de la Medicina.

Como se ha señalado en el Fundamento de Derecho anterior, la interpretación de la exención, que ahora se cuestiona, debe ajustarse a los objetivos que la misma persigue, como son 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.

Teniendo presente lo anterior y recordando que, tal y como ha reiterado la jurisprudencia del TJUE, los conceptos de "asistencia sanitaria", y de "asistencia a personas físicas" abarcan las prestaciones que tienen por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud, resulta evidente a juicio de este Tribunal que la actividad de **XZ**, S.L. se enmarca dentro del proceso de diagnóstico de enfermedades humanas y, por tanto, la misma se encuentra exenta en virtud del artículo 20.Uno.3º de la Ley de IVA.

Al igual que se señala en la sentencia del TJUE de 18 de noviembre de 2010, asunto C-156/09, Verigen Transplantation Service Internacional, los servicios específicos de **XZ**, S.L. constituyen una parte de todo el proceso de "asistencia sanitaria". Sin embargo, tales servicios son una parte esencial, inherente e inseparable de dicho

proceso, ya que en ausencia de la interpretación y diagnóstico llevado a cabo por la entidad, el proceso en sí mismo perdería su finalidad y objetivo esencial. El hecho de que el servicio se preste por medio de la comunicación telemática con el cliente carece, por sí mismo, de relevancia a estos efectos, como así indica la sentencia del mismo TJUE de 5 de marzo de 2020, asunto C-48/19, X.

Este mismo criterio ha sido aplicado por este Tribunal en resoluciones anteriores, de fecha 19 de junio de 2018, relativas a esta misma entidad (R.G. 5502/2016 y 4873/2015).

Correspondiendo la exención a los servicios prestados por la reclamante, no puede sino excluirse el derecho a la deducción de las cuotas por ella soportadas, como así se desprende de lo dispuesto por el artículo 94.uno de la Ley del IVA, cuando enuncia las operaciones que generan el derecho a la deducción

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2.º de este apartado.

d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley.

2.º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

(...)

Operaciones exentas en virtud del artículo 20 de la misma norma, o no sujetas por aplicación de las reglas de localización, pero que, de estarlo, no generarían el derecho a deducir el IVA soportado, han de calificarse como no generadoras del citado derecho, según resulta de la interpretación a contrario sensu de la norma.

Procede, por tanto, desestimar las alegaciones de la reclamante relativas a la no aplicación de la exención a los servicios que presta, debiendo confirmarse los acuerdos impugnados.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR las presentes reclamaciones, confirmando los actos impugnados.

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