

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 03-02-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0068/2025

SUMARIO:

IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Prestaciones de servicios. Psicoterapia por videoconferencia a clientes de fuera de España. Los servicios de psicoterapia prestados por videoconferencia no se consideran electrónicos, ya que internet actúa únicamente como medio de comunicación. La prestación es personal y directa, en tiempo real, lo que los distingue de los servicios digitales automatizados (como plataformas de enseñanza en línea o contenidos descargables). Cuando el cliente no es empresario ni profesional, y el psicoterapeuta presta los servicios desde España, en principio, los servicios se localizan en España y tributan en el IVA español. Como excepción, el artículo 69.Dos de la Ley IVA establece que determinados servicios prestados a particulares no se entienden realizados en España, si el cliente reside fuera de la UE, como es el caso del Reino Unido. Entre estos servicios excepcionados se incluyen los de asesoramiento, consultoría y similares. Sin embargo, la DGT señala que los servicios de psicoterapia no encajan automáticamente en esta categoría, aunque puedan tener elementos de asesoramiento. Por tanto, la regla de excepción del artículo 69.Dos.d) no se aplica directamente a los servicios descritos. **Exenciones en operaciones interiores. Servicios de asistencia sanitaria.** Los servicios de psicoterapia estarán exentos de IVA en España solo si son prestados por un psicólogo titulado oficialmente y tienen una finalidad clara de tratamiento, diagnóstico o prevención de enfermedades mentales o emocionales.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es una persona física de nacionalidad británica que recientemente ha obtenido el permiso de residencia y trabajo en España que va seguir realizando su actividad profesional de psicoterapeuta y consejero en el territorio de aplicación del Impuesto manteniendo su cartera de clientes en Reino Unido utilizando el sistema de videoconferencia.

Cuestión planteada:

Si dichos servicios se encuentran sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, si puede aplicarse el artículo 69.dos letra d) y la exención contenida en el artículo 20.uno.3º de la Ley del Impuesto.

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

Síguenos en...

humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

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

2.- Por otra parte, el consultante manifiesta que el servicio de acceso a los servicios de psicoterapia y asesoramiento objeto de consulta podrán ser prestados mediante videoconferencia con la finalidad de mantener su cartera de clientes en el Reino Unido.

Define el artículo 69, apartado Tres, número 4º, de la Ley 37/1992 los servicios prestados por vía electrónica como “aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.”.

El concepto de servicios prestados por vía electrónica es un concepto del derecho de la Unión que debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto tanto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo (DO L 347 de 11 de diciembre), de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido como lo dispuesto en el Reglamento de ejecución número 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE.

De acuerdo con el Anexo II, apartados 2), 3) y 4), de la Directiva del impuesto tienen la consideración de servicios prestados vía electrónica:

- “2) Suministro de programas y su actualización;
- 3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;
- 4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.”.

En el supuesto objeto de consulta parece que, aunque la conexión entre el consultante y sus clientes sea por medios electrónicos a través de internet, no tienen la consideración de servicios prestados por vía electrónica, dado que internet, a través de una videoconferencia, solo es el canal por el que el consultante presta servicios en directo a sus clientes.

3.- Por su parte, las reglas relativas al lugar de realización del hecho imponible prestaciones de servicios se encuentran reguladas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley del Impuesto estableciendo el artículo 69, en su apartado uno, lo siguiente:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste

2º. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento

Síguenos en...

permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2.º del apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla:

- a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.
- b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.
- c) Los de publicidad.
- d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley.

(...).”

De acuerdo con lo anterior, las prestaciones de servicios efectuadas por el consultante para clientes particulares que no sean empresarios o profesionales actuando como tales estarán, con carácter general, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por entenderse realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, respecto a los servicios prestados a destinatarios particulares que estén establecidos o tengan su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, con excepción de la Islas Canarias, Ceuta y Melilla, hay que señalar que los mismos no se entienden realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, cuando se trate de los referidos en el artículo 69.Dos de la Ley 37/1992, reproducido anteriormente y, por tanto, no se encontrarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo que se refiere a la prestación de servicios de psicoterapia, en ocasiones presentan aspectos de asesoramiento o consultoría según manifiesta el consultante, no parece que dicha circunstancia sea suficiente para determinar que los servicios prestados por el consultante se encuentran entre los comprendidos en la letra d) del artículo 69.Dos referenciado, a efectos de la no sujeción al Impuesto.

4.- Por otra parte, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido ha previsto una serie de exenciones por razones fundamentalmente de interés general que, en relación con las operaciones interiores, se recogen en el artículo 20, apartado uno, de la Ley 37/1992 y que traen causa, en tanto que Impuesto armonizado a nivel comunitario, de lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006), cuyos artículos 132, 135 y 136 enumeran taxativamente una serie de operaciones que los Estados miembros deben eximir de tributación.

Dentro de las actividades de interés general que la normativa comunitaria y, por ende, la Ley 37/1992 eximen de tributación se encuentra la asistencia sanitaria. Así, el artículo 132, apartado uno, letra c) de la Directiva 2006/112/CE 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”.

La transposición del precepto anterior al derecho interno español se ha llevado a cabo a través del artículo 20, apartado uno, número 3º de la Ley 37/1992 que declara que estará exenta del Impuesto “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.”.

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, Kùgler, 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, Kùgler, señala, en su apartado 27, que “para que la asistencia médica esté exenta (...) basta que se cumplan dos

Síguenos en...



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 consultas (por todas, 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 consulta 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.”.

En el caso consultado sólo las prestaciones que tienen finalidad terapéutica de diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades deben incluirse en el ámbito de aplicación de la exención contenida en el artículo 20.uno.3º de la Ley 37/1992.

En otro caso, cuando dichos servicios no tengan por objeto el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido siendo de aplicación el tipo impositivo general del 21 por ciento.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

