

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, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene 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 realizasen 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, 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, 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, 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."

3.- En consecuencia con lo anterior, para la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido es condición necesaria que el profesional que preste los servicios en cuestión tenga la consideración de médico o sanitario a efectos del ordenamiento jurídico, independientemente de que dicho profesional actúe por medio de una sociedad mercantil o se los presten a la misma y, esta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

Por tanto, los servicios objeto de consulta prestados por profesionales médicos o sanitarios a efectos del ordenamiento jurídico vigente, que consistan en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades estarán sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En otro caso, a los referidos servicios no les será de aplicación la referida exención.

4.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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.

LA DIRECTORA GENERAL DE TRIBUTOS
P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04)
EL SUBDIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS
SOBRE EL CONSUMO
Ricardo Álvarez Arroyo