CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2200 (08/01/2024)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Arts. 4.1, 7 y 17. Uno. 2 Ley 20/1991 Art. 50.Uno.3º Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante se dedica a la prestación de servicios médicos profesionales consistentes en el diagnóstico, prevención y tratamiento de la alopecia. Los métodos utilizados pueden ser de carácter oral, local, inyección vía subcutánea a nivel cuero cabelludo con vitaminas o con plasma rico en plaquetas y de intervenciones quirúrgicas mediante microtrasplante capilar.

Se consulta sobre la sujeción al IGIC y el tipo de gravamen aplicable, y, en su caso, si cabe alguna exención.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Los servicios prestados por médicos para el diagnóstico, prevención y tratamiento de la alopecia, están exentos del IGIC, siempre que se justifique que tienen una finalidad terapéutica, es decir, para tratar o asistir a personas por una enfermedad, lesión o defecto congénito.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto,, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante se dedica a la prestación de servicios médicos profesionales consistentes en el diagnóstico, prevención y tratamiento de la alopecia. Los métodos utilizados pueden ser de carácter oral, local, inyección vía subcutánea a nivel cuero cabelludo con vitaminas o con plasma rico en plaquetas y de intervenciones quirúrgicas mediante microtrasplante capilar.

Se consulta sobre la sujeción al IGIC y el tipo de gravamen aplicable, y, en su caso, si cabe alguna exención.

SEGUNDO.- Las actividades referidas al tratamiento, prevención y diagnóstico de enfermedades realizadas por empresarios o profesionales, constituyen prestaciones de servicios sujetas al IGIC, siempre que el prestador de los mismos tenga su sede de actividad económica o establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto, esto es, en Canarias, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1, 5, 7 y 17. Uno. 2 de la Ley 20/1991:

- *"Artículo 4. Hecho imponible.*

1. Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional".

- *"Artículo 5.- Concepto de actividades empresariales o profesionales.*

1. 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 extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas.

(...)

2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:

1º. Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.

(...)".

- "Artículo 7. Concepto de prestación de servicios.

1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes.

2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

1º.- El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

(...)".

-"Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Uno. Reglas generales.

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:

(...)

1. 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 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.

(...)".

Ahora bien, la definitiva tributación en el IGIC dependerá de si esta prestación de servicios está exenta o no del Impuesto. Para ello hemos de tener en cuenta, en este caso, el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), según la redacción vigente desde el 1 de enero de 2023, dada por la Ley 7/2022, de 28 de diciembre de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2023:

"Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores.

"Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:

(...)

3º. Las prestaciones de servicios de asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dicho servicio.

A efectos de este impuesto tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales por el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración. También la tendrán los farmacéuticos, los técnicos de laboratorio de diagnóstico clínico y los químicos formados como especialistas sanitarios en el ámbito de análisis clínicos, bioquímica clínica, microbiología y parasitología y radiofarmacia.

Esta 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.

La exención no alcanza a la asistencia con fines estéticos prestada por profesionales médicos o sanitarios".

La aplicación de esta exención está sometida a dos requisitos, el objetivo, que atiende al tipo de servicio prestado, y el subjetivo, que tiene en cuenta el tipo de profesional que realiza el servicio. Del análisis de ambos, se concluye lo siguiente:

-Que los servicios incluidos en la exención son los relativos al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, así como análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

-Que los profesionales médicos o sanitarios que pueden aplicar la exención, por realizar los servicios citados, son los que tienen esta consideración por el ordenamiento jurídico, además de los citados en el propio precepto.

TERCERO.- Teniendo claro lo anterior, la cuestión a analizar en el primer punto de la consulta se centra en determinar si la entidad consultante, por un lado, presta sus servicios mediante profesionales médicos o sanitarios, y por otro lado, si estos servicios están vinculados con el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades.

En lo que respecta al requisito subjetivo, hemos de tener en cuenta la legislación española vigente, de conformidad con lo establecido en la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias, en cuyo artículo 2.1 establece su definición clasificando estas profesiones en su apartado 2, en dos grupos:

"Artículo 2. Profesiones sanitarias tituladas.

1. De conformidad con el artículo 36 de la Constitución, y a los efectos de esta ley, son profesiones sanitarias, tituladas y reguladas, aquellas cuya formación pregraduada o especializada se dirige específica y fundamentalmente a dotar a los interesados de los conocimientos, habilidades y actitudes propias de la atención de salud, y que están organizadas en colegios profesionales oficialmente reconocidos por los poderes públicos, de acuerdo con lo previsto en la normativa específicamente aplicable.

2. Las profesiones sanitarias se estructuran en los siguientes grupos:

a) De nivel Licenciado: las profesiones para cuyo ejercicio habilitan los títulos de Licenciado en Medicina, en Farmacia, en Odontología y en Veterinaria y los títulos oficiales de especialista en Ciencias de la Salud para Licenciados a que se refiere el título II de esta ley.

b) De nivel Diplomado: las profesiones para cuyo ejercicio habilitan los títulos de Diplomado en Enfermería, en Fisioterapia, en Terapia Ocupacional, en Podología, en Óptica y Optometría, en Logopedia y en Nutrición Humana y Dietética y los títulos oficiales de especialista en Ciencias de la Salud para tales Diplomados a que se refiere el título II de esta ley."

En este sentido, atendiendo al tenor literal de la consulta, vamos a entender que los servicios son prestados por médicos, es decir, por licenciados en Medicina, cuyas funciones se recogen en el artículo 6 de la citada Ley 44/2003 y, ya lo adelantamos, están vinculadas con el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades:

"Artículo 6. Licenciados sanitarios.

1. Corresponde, en general, a los Licenciados sanitarios, dentro del ámbito de actuación para el que les faculta su correspondiente título, la prestación personal directa que sea necesaria en las diferentes fases del proceso de atención integral de salud y, en su caso, la dirección y evaluación del desarrollo global de dicho proceso, sin menoscabo de la competencia, responsabilidad y autonomía propias de los distintos profesionales que intervienen en el mismo.

2. Sin perjuicio de las funciones que, de acuerdo con su titulación y competencia específica corresponda desarrollar a cada profesional sanitario ni de las que puedan desarrollar otros profesionales, son funciones de cada una de las profesiones sanitarias de nivel de Licenciados las siguientes:

a) Médicos: corresponde a los Licenciados en Medicina la indicación y realización de las actividades dirigidas a la promoción y mantenimiento de la salud, a la prevención de las enfermedades y al diagnóstico, tratamiento, terapéutica y rehabilitación de los pacientes, así como al enjuiciamiento y pronóstico de los procesos objeto de atención."

En lo que se refiere al requisito objetivo, se desdobla en un sentido positivo y en otro negativo: en el primero, los servicios que preste este profesional sanitario han de ser para el diagnóstico, la prevención, o el tratamiento de enfermedades; y, en el sentido negativo, estos servicios no pueden tener fines estéticos.

Comenzando por el primer sentido, el positivo, se considerarán servicios de:

a) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.

b) 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

c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

Dado que entre las funciones de los médicos se recogen las previstas para el disfrute de la exención en el IGIC que estamos estudiando, para cumplir este requisito objetivo positivo faltaría determinar si la alopecia es una enfermedad.

Para ello acudimos a la Clasificación Internacional de Enfermedades (CIE), elaborada por la Organización Mundial de la Salud como una herramienta para registrar, notificar y agrupar afecciones y factores que influyen en la salud, recogiendo miles de códigos únicos para traumatismos, enfermedades y causas de muerte. La revisión vigente en España es la décima -CIE 10-, tal y como publica el Ministerio de Sanidad en su página web, estando vigente la versión 4ª, en cuyo Capítulo 12 "*Enfermedades de la piel y del tejido subcutáneo*", dentro del apartado "*Trastornos de los anejos cutáneos (L60-L75)",* se recogen, entre otros, la alopecia:

"Alopecia areata (L63)

Alopecia androgénica (L64) Incluye: calvicie de patrón masculino

Otra pérdida de pelo no cicatricial (L65)

Alopecia cicatricial (pérdida cicatricial del cabello) (L66)"

No obstante, la Organización Mundial de la Salud ya ha publicado la undécima revisión -CIE 11- (aunque aún no se aplica en España), en cuya clasificación también se recoge la alopecia como una enfermedad, diferenciando los siguientes tipos: Alopecia areata, Otra alopecia o caída del pelo especificada, Otra pérdida de cabello no cicatrizante, Alopecia cicatricial, Otra alopecia o caída del pelo especificada.

Teniendo claro que el servicio de asistencia sanitaria prestado por médicos para el diagnóstico, prevención y tratamiento de la alopecia (considerada enfermedad), ya estaríamos en disposición de dar una respuesta afirmativa a la posibilidad de aplicar la exención del artículo 50.Uno 3º de la Ley 4/2012, si no existiera el requisito objetivo negativo.

Sin embargo, como ya hemos dicho antes, esta exención tiene un requisito objetivo negativo, al excluir la asistencia con fines estéticos, aspecto sobre el que seguidamente centraremos nuestro análisis, y que no es sencillo.

Para ello, acudiremos a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), la cual, aunque no es vinculante en el territorio de aplicación del IGIC, su criterio no puede obviarse, dado que ambos impuestos exigen los mismos requisitos para aplicar este beneficio fiscal, si bien en el IVA no se excluye expresamente la asistencia con fines estéticos, sí que se tienen en cuenta para no aplicar la exención, siguiendo las líneas fijadas por la esta jurisprudencia.

En la sentencia de 21 de marzo de 2013, asunto C-91/12, se planteó cuáles debían ser los criterios para decidir si las operaciones de cirugía estética y tratamientos estéticos están comprendidos en el concepto "asistencia sanitaria", en el sentido recogido en el artículo 132, apartado 1, letras b) y c) de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, precepto incluido en el Capítulo 2 del Título IX referido a las exenciones:

"CAPÍTULO 2

Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general

Artículo 132

1. 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";

Señala el Tribunal en el apartado 26 de la sentencia, 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)."*

De ello se deduce, como recoge en su apartado 28 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 apreciar si están exentas del IVA. "*En efecto, esta exención está destinada a aplicarse a las prestaciones que tengan por objeto 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)."*

Continúa el apartado 29 de la sentencia diciendo *"De este modo, prestaciones como las controvertidas en la medida en que tengan como finalidad tratar o asistir a personas que, debido a una enfermedad, lesión o defecto congénito, necesiten una intervención de naturaleza estética, podrían estar comprendidas en los conceptos de asistencia sanitaria" y la "asistencia a personas físicas", en el sentido, respectivamente de las letras b) y c) del apartado 1 del artículo 132 de la misma Directiva. Por el contrario cuando la intervención responda a fines meramente cosméticos, no podrá estar comprendida en dichos conceptos."*

Si atendemos a las redacciones de esta exención, en el IVA y en el IGIC, veremos que ambas parten del citado artículo 132.1.c) de la Directiva 2006/112:

*En la Ley 4/2012, el artículo 50.Uno.3º señala:

Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores.

"Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:

(...)

3º. Las prestaciones de servicios de asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dicho servicio.

A efectos de este impuesto tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales por el ordenamiento jurídico (...)".

*En la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 20.Uno.3º dispone:

"Artículo 20.- Exenciones en operaciones interiores.

"Uno.- Están exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(...)

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 (...)".

Con esto queremos señalar que, teniendo la base de la exención, la misma redacción en el IVA y en el IGIC, es absurdo, que sea objeto de diferente interpretación en cada uno de estos impuestos, cuando son aplicables en un mismo país -aunque en distintos territorios-, que es miembro de la Unión Europea, y es una Directiva de su Consejo la que establece la base de la exención.

Ante esta situación, consideramos procedente seguir el criterio interpretativo del Tri-

bunal Europeo que entiende que un tratamiento o intervención, pese a ser estético, comportará asistencia sanitaria exenta si se justifica por un profesional competente que sirve para una finalidad terapéutica, en los términos ya señalados, esto es, para tratar o asistir a personas por una enfermedad, lesión o defecto congénito.

QUINTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que los servicios prestados por médicos para el diagnóstico, prevención y tratamiento de la alopecia, están exentos del IGIC, siempre que se justifique que tienen una finalidad terapéutica, es decir, para tratar o asistir a personas por una enfermedad, lesión o defecto congénito.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 8 de enero de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez