Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 6.2.3º Ley 20/1991 Art. 10.1.2º y 3º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consulta sobre el tratamiento aplicable en el IGIC a determinadas operaciones de comercialización de productos farmacéuticos y equipos técnicos realizados en virtud de un contrato de "*Servicio de diálisis peritoneal ambulatoria continua a domicilio (DP) para beneficiarios del Servicio Canario de la Salud que lo precisen, adscritos al Hospital Universitario Insular de Gran Canaria".*

En su escrito, la sociedad precisa que su actividad consiste en la comercialización de equipos auxiliares para hospitales y clínicas, productos desechables complementarios de los anteriores, y productos químicos, materiales, aparatos e instrumentos médico-quirúrgicos para laboratorios. Y manifiesta que ha firmado el citado contrato de Servicio de diálisis peritoneal con el Servicio Canario de la Salud. El servicio de diálisis peritoneal lo realiza en los casos de diálisis peritoneal domiciliaria (DP), aplicando la telemedicina, teleasistencia y telemonitorización, por la que el médico puede conocer, utilizando la línea de teléfono, el tratamiento que se ha realizado al paciente en su domicilio y hacer los cambios que pueda considerar necesarios. Este servicio permite que los pacientes con enfermedad renal crónica e irreversible puedan realizar en su domicilio el tratamiento médico, evitando así desplazamientos y facilitando todavía más que los pacientes sigan desarrollando su vida con normalidad.

De acuerdo con las cláusulas del contrato y del Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares y de Prescripciones Técnicas correspondientes, la consultante se compromete a proporcionar determinado material fijo y fungible necesario para las operaciones de diálisis peritoneal en el domicilio de los pacientes del Hospital a requerimiento, y bajo prescripción, supervisión y vigilancia del Servicio de Nefrología del Hospital.

De manera previa al suministro e instalación del material en el domicilio del paciente, existe una fase de aprendizaje para el enfermo, en la cual la entidad consultante facilita al centro sanitario el material necesario para el correcto entrenamiento del paciente en el propio Hospital, suministrando los productos de análisis peritoneal así como la cesión del uso de la maquinaria necesaria.

Una vez que el funcionamiento es comprobado por el Servicio de Nefrología del Hospital y éste le ha dado el visto bueno, la entidad consultante traslada al domicilio del paciente la solución de diálisis peritoneal y los accesorios necesarios para la realización del tratamiento. El suministro de estos productos se coordina con los equipos clínicos de los hospitales para que todos los días el enfermo disponga en su domicilio del material médico para su tratamiento, según las prescripciones del especialista. Esto no quiere decir que la sociedad consultante se

encargue de la vigilancia clínica y de los servicios médicos, los cuales son competencia -y es su responsabilidad- del Servicio de Nefrología del Hospital Universitario Insular de Gran Canaria.

En suma, la entidad en virtud del contrato se obliga a tres prestaciones:

- En primer lugar, a prestar al Hospital el servicio de suministro del material fungible (fundamentalmente, bolsas de líquido peritoneal, gasas, mascarilla, jeringas, etc.) en el domicilio del paciente.

- En segundo lugar, a ceder el uso de determinado material fijo o no fungible (conectores, material médico, estuche para guardar bolsas, mesita para cambio de bolsas, armario-almacén, máquina cicladora, colector, etc.) necesario para que los pacientes del Hospital puedan recibir en su propio domicilio el tratamiento de diálisis peritoneal bajo prescripción, supervisión y vigilancia médica del propio Hospital.

- Y en tercer lugar, a prestar el servicio de instalación, reposición y mantenimiento del citado material fijo. La instalación de estos equipos se realiza de conformidad con las instrucciones del Hospital.

Insiste la entidad en su escrito que ella no presta a los pacientes del Hospital ningún tipo de asistencia sanitaria. Únicamente se limita al suministro al Hospital del material fungible y a cederle el uso del material fijo necesario para que, bajo su supervisión y vigilancia, pueda aplicar el tratamiento de diálisis en el domicilio del paciente. Además, precisa que el pago se fija en el contrato en un precio único por cada proceso de diálisis, sin distinguir la parte atribuible al suministro material fungible y a la cesión de uso del equipo. Esto no obstante, puntualiza que, en virtud de una resolución dictada al respecto, el INSALUD estima que la parte de la contraprestación correspondiente al material fungible es del 80 por 100 del precio y la tarifa correspondiente a la cesión de equipo técnico, del 20 por 100. Por eso, en sus autoliquidaciones del IGIC, ha venido aplicando el tipo reducido del 2 por 100 del IGIC a la parte del precio (80 por 100) correspondiente a la entrega del material fungible, y el general del 5 por 100 al 20 por 100 correspondiente a la cesión de uso del equipo técnico.

Con vista de estos antecedentes, se consulta:

a) Si es aplicable o no la exención del artículo 10.1.2º y 3º de la Ley 20/1991 a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por la entidad consultante en cumplimiento del contrato suscrito con el hospital mencionado. Y

b) Si las prestaciones de servicios de cesión de material fijo y servicio técnico de mantenimiento, en la medida que coadyuvan a la operación principal consistente en el suministro de material fungible, tributan como la operación principal por el principio de accesoriedad en el IGIC o son operaciones que deben tributar de manera autónoma.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- Que las exenciones de los apartados 2º y 3º del artículo 10.1 de la Ley 20/1991 no son aplicables a la operaciones consistente en la cesión de equipos a un hospital para que éste preste el servicio de diálisis peritoneal a domicilio.

Segundo.- Que del contrato "*Servicio de diálisis peritoneal ambulatoria continua a domicilio (DP) para beneficiarios del Servicio Canario de la Salud que lo precisen, adscritos al Hospital Universitario Insular de Gran Canaria*", no cabe entender que las prestaciones de

cesión del material fijo y del servicio técnico de mantenimiento constituyan prestaciones accesorias de la de suministro del material fungible. Son operaciones distintas y, por tanto, para repercutir el IGIC devengado de cada operación, debe aislarse la parte del precio único relativa a cada una de ellas adoptando el método de cálculo más apropiado, de acuerdo con los criterios establecidos en los artículos 22 y 23.2 de la Ley 20/1991.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, 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 adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consulta sobre el tratamiento aplicable en el IGIC a determinadas operaciones de comercialización de productos farmacéuticos y equipos técnicos realizados en virtud de un contrato de "*Servicio de diálisis peritoneal ambulatoria continua a domicilio (DP) para beneficiarios del Servicio Canario de la Salud que lo precisen, adscritos al Hospital Universitario Insular de Gran Canaria"*.

En su escrito, la sociedad precisa que su actividad consiste en la comercialización de equipos auxiliares para hospitales y clínicas, productos desechables complementarios de los anteriores, y productos químicos, materiales, aparatos e instrumentos médico-quirúrgicos para laboratorios. Y manifiesta que ha firmado el citado contrato de Servicio de diálisis peritoneal con el Servicio Canario de la Salud. El servicio de diálisis peritoneal lo realiza en los casos de diálisis peritoneal domiciliaria (DP), aplicando la telemedicina, teleasistencia y telemonitorización, por la que el médico puede conocer, utilizando la línea de teléfono, el tratamiento que se ha realizado al paciente en su domicilio y hacer los cambios que pueda considerar necesarios. Este servicio permite que los pacientes con enfermedad renal crónica e irreversible puedan realizar en su domicilio el tratamiento médico, evitando así desplazamientos y facilitando todavía más que los pacientes sigan desarrollando su vida con normalidad.

De acuerdo con las cláusulas del contrato y del Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares y de Prescripciones Técnicas correspondientes, la consultante se compromete a proporcionar determinado material fijo y fungible necesario para las operaciones de diálisis peritoneal en el domicilio de los pacientes del Hospital a requerimiento, y bajo prescripción, supervisión y vigilancia del Servicio de Nefrología del Hospital.

De manera previa al suministro e instalación del material en el domicilio del paciente, existe una fase de aprendizaje para el enfermo, en la cual la entidad consultante facilita al centro sanitario el material necesario para el correcto entrenamiento del paciente en el propio Hospital, suministrando los productos de análisis peritoneal así como la cesión del uso de la maquinaria necesaria.

Una vez que el funcionamiento es comprobado por el Servicio de Nefrología del Hospital y éste le ha dado el visto bueno, la entidad consultante traslada al domicilio del paciente la solución de diálisis peritoneal y los accesorios necesarios para la realización del tratamiento. El suministro de estos productos se coordina con los equipos clínicos de los hospitales para que todos los días el enfermo disponga en su domicilio del material médico para su tratamiento, según las prescripciones del especialista. Esto no quiere decir que la sociedad consultante se encargue de la vigilancia clínica y de los servicios médicos, los cuales son competencia -y es su responsabilidad- del Servicio de Nefrología del Hospital Universitario Insular de Gran Canaria.

En suma, la entidad en virtud del contrato se obliga a tres prestaciones:

- En primer lugar, a prestar al Hospital el servicio de suministro del material fungible (fundamentalmente, bolsas de líquido peritoneal, gasas, mascarilla, jeringas, etc.) en el domicilio del paciente.

- En segundo lugar, a ceder el uso de determinado material fijo o no fungible (conectores, material médico, estuche para guardar bolsas, mesita para cambio de bolsas, armario-almacén, máquina cicladora, colector, etc.) necesario para que los pacientes del Hospital puedan recibir en su propio domicilio el tratamiento de diálisis peritoneal bajo prescripción, supervisión y vigilancia médica del propio Hospital.

- Y en tercer lugar, a prestar el servicio de instalación, reposición y mantenimiento del citado material fijo. La instalación de estos equipos se realiza de conformidad con las instrucciones del Hospital.

Insiste la entidad en su escrito que ella no presta a los pacientes del Hospital ningún tipo de asistencia sanitaria. Únicamente se limita al suministro al Hospital del material fungible y a cederle el uso del material fijo necesario para que, bajo su supervisión y vigilancia, pueda aplicar el tratamiento de diálisis en el domicilio del paciente. Además, precisa que el pago se fija en el contrato en un precio único por cada proceso de diálisis, sin distinguir la parte atribuible al suministro material fungible y a la cesión de uso del equipo. Esto no obstante, puntualiza que, en virtud de una resolución dictada al respecto, el INSALUD estima que la parte de la contraprestación correspondiente al material fungible es del 80 por 100 del precio y la tarifa correspondiente a la cesión de equipo técnico, del 20 por 100. Por eso, en sus autoliquidaciones del IGIC, ha venido aplicando el tipo reducido del 2 por 100 del IGIC a la parte del precio (80 por 100) correspondiente a la entrega del material fungible, y el general del 5 por 100 al 20 por 100 correspondiente a la cesión de uso del equipo técnico.

Con vista de estos antecedentes, se consulta:

a) Si es aplicable o no la exención del artículo 10.1.2º y 3º de la Ley 20/1991 a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por la entidad consultante en cumplimiento del contrato suscrito con el hospital mencionado. Y

b) Si las prestaciones de servicios de cesión de material fijo y servicio técnico de mantenimiento, en la medida que coadyuvan a la operación principal consistente en el suministro de material fungible, tributan como la operación principal por el principio de accesoriedad en el IGIC o son operaciones que deben tributar de manera autónoma.

SEGUNDO.- Para conseguir una mayor claridad de exposición, vamos a examinar por separado las dos cuestiones planteadas por el mismo orden señalado en la consulta. Para empezar, ha de señalarse que los apartados 2º y 3º del artículo 10.1 de la Ley 20/1991 establecen que:

"Están exentas de este Impuesto:

(...)

2º Las prestaciones de servicios de hospitalización y 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.

La exención no se extiende a los servicios veterinarios.

3º La asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el ordenamiento jurídico, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación del servicio.

Esta exención alcanza a la misma asistencia prestada por psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración."

Es claro, y ello resulta de la simple lectura de los antecedentes, que para analizar si la entidad está exenta por el artículo 10.1.2º y 3º de la Ley 20/1991, debemos examinar las cláusulas de las Prescripciones Técnicas, y en concreto, la cuarta y la quinta que llevan como rúbrica, respectivamente, "*De las características de la prestación del servicio D.P.C.A. en domicilio*" y *"De las obligaciones del adjudicatario respecto al servicio"*. La cláusula cuarta establece:

"*3. El funcionamiento del material será comprobado por el Servicio de Nefrología del Hospital Universitario Insular de Gran Canaria responsable de la asistencia, instalándose dicho material en una primera fase de aprendizaje para el enfermo en el propio Centro. Que dará el visto bueno para su traslado a domicilio, la empresa adjudicataria realizará el traslado y comprobará el funcionamiento del material una vez trasladado al domicilio del paciente.*

(...)

5. La empresa adjudicataria se responsabiliza de la reparación o sustitución de cualquiera de los elementos que se inutilicen por destrucción, desperfecto, sustracción, etc. (...).

6. La empresa adjudicataria deberá contar en cada momento con el almacenamiento, servicio técnico y de distribución necesario para efectuar el suministro al paciente en las condiciones antes mencionadas.

7. El servicio se prestará a requerimiento:

7.1 Del Servicio de Nefrología del Hospital Universitario Insular de Gran Canaria del Servicio Canario de la Salud.

7.2 La indicación se realizará mediante informe del Servicio de Nefrología y se comunicará a la empresa adjudicataria y a la Dirección Médica del Hospital Universitario Insular de Gran Canaria con la debida antelación. (...)

8. La vigilancia clínica del enfermo y todos los servicios médicos así como la responsabilidad de los mismos recaen sobre el Servicio de Nefrología del Hospital Universitario Insular de Gran Canaria.

Los medicamentos que necesite el enfermo para su tratamiento serán prescritos por el facultativo del Servicio de Nefrología del Hospital Universitario Insular de Gran Canaria.

9. Serán causa de terminación del contrato cuando por indicación del Servicio de Nefrología cambie la situación clínica del paciente. O cuando el traslado temporal al que hace referencia la cláusula segunda se convierta en definitiva." (Se refiere al traslado del paciente fuera de Gran Canaria)"

Por su parte, la cláusula quinta estipula:

"*1. Deberán tener teléfono de contacto gratuito para aviso de posible avería, a diario, incluso festivos.*

2. Plazo de respuesta de Servicio Técnico dentro de las 24 horas.

3. La empresa adjudicataria informará a los pacientes, verbalmente y por escrito, de los siguientes aspectos:

3.1 Condiciones de uso, funcionamiento y manipulación de los equipos instalados.

3.2 Cuidados y medidas higiénicas del sistema.

3.3 Prevención de accidentes.

3.4 Obligaciones de la empresa adjudicataria respecto del servicio (revisiones periódicas, avisos de avería, etc.)

La información escrita que recibirá el paciente deberá tener, previamente a su difusión, la conformidad de la Dirección Médica del Hospital Universitario Insular de Gran Canaria.

(...)"

De las cláusulas transcritas queda claro:

- primero, que las obligaciones de la entidad se reducen a la cesión de determinado equipo, la entrega de material fungible, la formación del paciente y, también, la reparación del equipo.

- y segundo, que el Hospital Universitario Insular de Gran Canaria, y concretamente el Servicio de Nefrología del Hospital, es el encargado del diagnóstico y seguimiento del tratamiento asistencial del enfermo.

Esto admitido, la cuestión estriba en saber si las exenciones del artículo 10.1.2º y 3º de la Ley 20/1991 pueden aplicarse a este supuesto.

La Dirección General de Tributo ya ha señalado en la contestación a la consulta nº 1295 de 24 de julio de 2009 que los servicios de hospitalización y de asistencia sanitaria (artículo 10.1.2º) sólo están exentos del IGIC cuando se den las dos condiciones siguientes:

1) Han de tratarse de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y los demás relacionados directamente con los mismos.

2) Estos servicios han de ser prestados por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.

Además, ha precisado en esa misma contestación a la consulta de 24 de julio de 2009 que la asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias (artículo 10.1.3º está exenta del IGIC cuando el servicio lo presten médicos o sanitarios en el ejercicio de su profesión y consista en asistencia médica, quirúrgica y sanitaria relativa a la prevención, diagnóstico y tratamiento de enfermedades.

Es evidente que, dados los términos del contrato, la actividad de la entidad consultante de cesión de equipos y entrega de material fungible al hospital para que éste preste el servicio de diálisis peritoneal a domicilio, no cumple ninguno de estos requisitos, por lo que podemos desde ahora dejar ya establecido que estas operaciones no están exentas del IGIC ni por el apartado 2º ni por el 3º del artículo 10.1 de la Ley 20/1991. De ahí que tengamos que examinar la otra cuestión

que plantea la consulta: si la cesión de material fijo y el servicio técnico de mantenimiento constituyen unas operaciones accesorias de la del suministro de material fungible.

TERCERA.- No es éste el lugar idóneo para examinar con detenimiento el concepto de prestaciones principales y accesorias a las que se refiere el artículo 22.2 a) de la Ley 20/1991. Desde la perspectiva que aquí interesa, debe reiterarse lo ya dicho por esta Dirección General en la consulta 1328 de 8 de enero de 2010:

> *"Una prestación es accesoria de una principal cuando no constituya para la clientela un fin en sí misma, sino que es el medio de disfrutar en mejores condiciones de la prestación principal. No se trata por tanto de una operación distinta de la principal sino complementaria; y por su propia naturaleza esta prestación accesoria y complementaria ha de seguir el mismo régimen fiscal de la operación principal".*

El hecho de que se facture por el empresario un precio único por las operaciones no es relevante, desde un punto de vista teórico, para la calificación de una prestación como accesoria de otra principal. Es cierto que cuando un empresario proporciona a sus clientes una prestación compuesta de varios elementos por un precio único, la existencia de este único precio puede constituir un indicio a favor de una única prestación. Sin embargo, a pesar del precio único, en cada caso debe determinarse si las prestaciones se encuentran subordinadas y se complementan, o por el contrario, gozan cada una de ellas de una entidad propia o independiente, sobre todo, cuando -como ocurre en el presente caso- del propio contrato se desprende que el cliente compra prestaciones distintas, a saber, la cesión de un equipo, el servicio técnico de mantenimiento y el suministro de material fungible.

Así planteadas las cosas, ha de entenderse que la cesión de material fijo y el servicio técnico de mantenimiento constituyen, en el supuesto que estamos examinando, prestaciones distintas y autónomas de la de suministro de material fungible, ya que entre ellas no existe una relación de dependencia o subordinación, sino únicamente de "coordinación" con el objeto de conseguir un mejor servicio de asistencia sanitaria al enfermo. De esta manera, la cesión del material fijo o el servicio de mantenimiento no dependen –así se desprende del contrato- del suministro del material, ya que, como queda claro en las mismas cláusulas transcritas de las prescripciones técnicas, esas prestaciones son autónomas y gozan cada una de ellas de una existencia propia y no dependiente. Tanto que la obligación de la entidad consultante de suministrar el material no aparece, por ejemplo, vinculada en el contrato con ninguna otra prestación, sino que tiene una entidad autónoma, por la cual se obliga a contar en cada momento con el almacenamiento, servicio técnico y de distribución necesario para efectuar el suministro al paciente en las condiciones pactadas en el contrato. Lo mismo ocurre con las otras prestaciones de cesión del material fijo y del servicio de mantenimiento. Son prestaciones independientes que existen sin dependencia de la de suministro, pues son prestaciones –aunque tengan relación- que tiene que hacer la entidad sin ninguna subordinación con la entrega del material fungible.

En consecuencia, no cabe dar a las prestaciones de cesión del material fijo y del servicio técnico de mantenimiento el régimen de prestaciones accesorias de la de suministro del material fungible. Tenemos que entender que nos encontramos, por tanto, ante tres operaciones distintas: la de suministro de material fungible (que tratándose fundamentalmente de bolsas de líquido peritoneal, gasas, mascarillas y jeringas, tributa al tipo reducido del 2 por 100 de acuerdo con lo dispuesto en el Anexo I de la Ley 20/1991), la cesión de material fijo y el servicio técnico de

mantenimiento (que tributan al tipo general del 5 por 100, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.1.4º y la disposición adicional octava.Uno.3 de la Ley 20/1991). Por ello, a efectos de repercutir el IGIC devengado de cada operación, debe aislarse la parte del precio único relativa a cada una de ellas adoptando el método de cálculo más apropiado, de acuerdo con los criterios establecidos en los artículos 22 y 23.2 de la Ley 20/1991.

CUARTO.- Conforme a lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- Que las exenciones de los apartados 2º y 3º del artículo 10.1 de la Ley 20/1991 no son aplicables a la operaciones consistente en la cesión de equipos a un hospital para que éste preste el servicio de diálisis peritoneal a domicilio.

Segundo.- Que del contrato "*Servicio de diálisis peritoneal ambulatoria continua a domicilio (DP) para beneficiarios del Servicio Canario de la Salud que lo precisen, adscritos al Hospital Universitario Insular de Gran Canaria*", no cabe entender que las prestaciones de cesión del material fijo y del servicio técnico de mantenimiento constituyan prestaciones accesorias de la de suministro del material fungible. Son operaciones distintas y, por tanto, para repercutir el IGIC devengado de cada operación, debe aislarse la parte del precio único relativa a cada una de ellas adoptando el método de cálculo más apropiado, de acuerdo con los criterios establecidos en los artículos 22 y 23.2 de la Ley 20/1991.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 1 de marzo de 2010

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández