Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1794 (20/09/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.3º Ley 4/2012 Art. 51.1.d) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Se pretende la contratación del servicio de vigilancia de la salud del personal de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias y sus organismos autónomos, a excepción del personal de las Consejerías de Sanidad y Educación y Universidades. Se consulta sobre su tributación en el IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- De la descripción de las actividades de vigilancia de la salud que se pretende licitar se desprende la existencia de dos operaciones que deben examinarse su tributación de forma independiente; por una parte, la prestación de servicio de promoción y prevención de la salud (vigilancia de la salud colectiva) y, por otra parte, la prestación de servicio de realización de analítica y examen de salud de los empleados públicos (vigilancia de la salud individual).

- Estaría sujeta y no exenta al IGIC, por no resultar de aplicación la exención contemplada en el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, siendo de aplicación el tipo general del 7 por ciento, la prestación de servicio de promoción y prevención de la salud que engloba la realización de estudios epidemiológicos y de riesgos psicosociales, la implantación de actividades preventivas de medicina del trabajo (campañas, programas especiales y jornadas de educación), asesoramiento para la realización de un plan asistencial de primeros auxilios y actuaciones en situaciones de emergencia, suministros de material relacionadas con la medicina del trabajo (libros, póster, trípticos, etc.) y formación en riesgos específicos.

- Estaría sujeta y exenta al IGIC, por resultar de aplicación la exención contemplada en el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, la prestación de servicio de realización de analítica y examen de salud de los empleados públicos.

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 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 adelante, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se pretende la contratación del servicio de vigilancia de la salud del personal de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias y sus organismos autónomos, a excepción del personal de las Consejerías de Sanidad y Educación y Universidades. Se consulta sobre su tributación en el IGIC.

SEGUNDO.- Se expresa en el escrito de petición de emisión de consulta que las actividades de vigilancia de la salud que se pretende licitar su contratación se dividen en las dos categorías siguientes:

> *"**A) Vigilancia de la salud colectiva**. Consistirá en la realización de actividades generales destinada a la promoción y prevención de la salud del colectivo de personal empleado público, y se clasifican en las siguientes:*
>
> *-Realizar estudios epidemiológicos, a fin de determinar los daños atribuidos a las condiciones de trabajo (accidentes de trabajo, enfermedades profesionales y enfermedades relacionadas con el trabajo).*
>
> *-Estudios sobre riesgos psicosociales, mediante la emisión de un informe en el que comunicará a la Administración si resulta necesaria una actuación específica del Servicio de Prevención Propio de la Administración en la materia.*
>
> *-Realización e implantación de actividades preventivas de medicina del trabajo al personal de los centros de trabajo objeto del contrato, mediante la realización de campañas, programas especiales y jornadas de educación.*
>
> *-Asesoramiento a la Administración en la realización de un plan asistencial para primeros auxilios y actuaciones en situaciones de emergencia en sus centros de trabajo.*
>
> *-Suministro a la Administración de la información relacionada con la medicina del trabajo: libros, póster, trípticos...*
>
> *- Formación en riesgos específicos con relevancia en sus aspectos sanitarios.*
>
> ***B) Vigilancia de la salud individual.** Estará constituida por actividades de medicina del trabajo destinadas al control de la salud y a la vigilancia de la salud. Consiste en la realización de una analítica y en un examen de salud al trabajador."*

La adecuada contestación a la consulta planteada exige analizar en primer lugar si nos encontramos o no ante una única operación. Dicho de otra forma, debe determinarse si las actividades que integran la denominada "Vigilancia de la salud colectiva" son accesorias a la operación "Vigilancia de la salud individual", lo que conllevaría a que las consideradas actividades accesorias tengan el mismo tratamiento fiscal que la actividad de prestación de servicio de realización de analítica y examen de salud de los empleados públicos que integra

la denominada “Vigilancia de la salud individual”; o viceversa, si la actividad que integra la “Vigilancia de la salud individual” es accesoria a la “Vigilancia de la salud colectiva”.

Se entiende con carácter general que existe una operación única cuando dos o varios elementos o actos que un empresario o profesional realiza para su cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí que objetivamente forman una prestación económica indisociable.

A juicio de este centro directivo, la actividad de vigilancia de la salud colectiva y la actividad de vigilancia de la salud individual no pueden considerarse que constituyan una prestación económica indisociable. En efecto, la realización de la analítica y el examen de salud a los empleados, que conforma la actividad de vigilancia de la salud individual, se efectuaría con independencia de la realización o no de las actividades que conforman la vigilancia de la salud colectiva. La realización de una actividad no conlleva a la otra.

Ahora bien, a juicio de este centro directivo, las distintas actividades que conforman la actividad de vigilancia de la salud colectiva objetivamente sí forman una sola operación económica indisociable. Nos encontramos ante una operación compleja compuesta por una pluralidad de elementos que están íntimamente ligados, y un tratamiento diferenciado de las distintas actividades resultaría caer en la artificiosidad.

Derivado de todo ello y a efectos del análisis de la tributación en el IGIC, nos encontramos ante las siguientes operaciones que debemos examinar de forma independiente:

- Prestación de servicio de promoción y prevención de la salud.

- Prestación de servicio de realización de analítica y examen de salud de los empleados públicos.

Prestación de servicio de promoción y prevención de la salud.

El artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

> *“Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:*
>
> *(...)*
>
> *3º. La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación del servicio.*
>
> *A efectos de esta exención tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales por el ordenamiento jurídico así como 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 a la prevención, diagnóstico 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."

Este precepto condiciona la exención a dos requisitos:

- Requisito subjetivo: Los servicios deben ser prestados por un profesional médico o sanitario. A estos efectos, la Ley define expresamente quiénes tienen la condición de profesionales médicos o sanitarios: "*los definidos como tales en el ordenamiento jurídico*".

La regulación legal de la profesión médica o sanitaria se encuentra recogida en la actualidad en la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias (en adelante, Ley 44/2003), cuyos artículos 2 y 3 disponen:

"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:

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.

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.

3. Cuando así resulte necesario, por las características de la actividad, para mejorar la eficacia de los servicios sanitarios o para adecuar la estructura preventiva o asistencial al progreso científico y tecnológico, se podrá declarar formalmente el carácter de profesión sanitaria, titulada y regulada, de una determinada actividad no prevista en el apartado anterior, mediante norma con rango de ley.

Conforme a lo establecido en la Ley 10/1986, de 17 de marzo, sobre odontólogos y otros profesionales relacionados con la salud dental, tienen carácter de profesión sanitaria la de protésico dental y la de higienista dental.

4. En las normas a que se refiere el apartado 3, se establecerán los procedimientos para que el Ministerio de Sanidad y Consumo expida, cuando ello resulte necesario, una certificación acreditativa que habilite para el ejercicio profesional de los

interesados.

Artículo 3. Profesionales del área sanitaria de formación profesional.

1. De conformidad con el artículo 35.1 de la Constitución, son profesionales del área sanitaria de formación profesional quienes ostentan los títulos de formación profesional de la familia profesional sanidad, o los títulos o certificados equivalentes a los mismos.

2. Los profesionales del área sanitaria de formación profesional se estructuran en los siguientes grupos:

De grado superior: quienes ostentan los títulos de Técnico Superior en Anatomía Patológica y Citología, en Dietética, en Documentación Sanitaria, en Higiene Bucodental, en Imagen para el Diagnóstico, en Laboratorio de Diagnóstico Clínico, en Ortoprotésica, en Prótesis Dentales, en Radioterapia, en Salud Ambiental y en Audioprótesis.

De grado medio: quienes ostentan los títulos de Técnico en Cuidados Auxiliares de Enfermería y en Farmacia.

3. Tendrán, asimismo, la consideración de profesionales del área sanitaria de formación profesional los que estén en posesión de los títulos de formación profesional que, en la familia profesional sanidad, establezca la Administración General del Estado conforme a lo previsto en el artículo 10.1 de la Ley Orgánica 5/2002, de 19 de junio, de las Cualificaciones y de la Formación Profesional.

4. Los técnicos superiores y técnicos a los que se refiere este artículo ejercerán su actividad profesional sanitaria de acuerdo con las normas reguladoras de la formación profesional, de sus distintos niveles formativos y de su concreta titulación, en el marco del respeto a la competencia profesional, responsabilidad y autonomía propias de las profesiones sanitarias contempladas en los artículos 6 y 7 de esta Ley.

5. Las Administraciones sanitarias establecerán, en los casos en que resulte procedente, los modelos para la integración e incorporación de los técnicos superiores y técnicos a que se refiere este artículo y de sus actividades profesionales sanitarias a los centros y establecimientos dependientes o adscritos a tales Administraciones, y regularán los sistemas de formación continuada y de desarrollo de éstos."

El artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, además, precisa que la exención alcanza también a la asistencia prestada por los psicólogos, logopedas y ópticos diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración, y farmacéuticos, 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.

- Requisito objetivo: Debe tratarse de servicios de asistencia que se presten a personas físicas y consistan en asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades.

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.

En otras palabras, debe tratarse de prestaciones de servicios dirigidas a la protección, mantenimiento o restablecimiento de la salud de las personas físicas.

En ningún caso la exención objeto de análisis alcanza a la asistencia con fines estéticos prestada por profesionales médicos o sanitarios.

Por último debe resaltarse que la exención es aplicable cuando se cumplan el requisito subjetivo y objetivo que se han expuesto, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación de servicio. Es decir, no obsta para la aplicación de la exención el que los profesionales médicos o sanitarios actúen a través de una entidad, que es la que factura, ni tampoco impide la aplicación de la exención el hecho de que no se facture directamente a los pacientes, sino a las sociedades o entidades a las que estos pertenecen.

La prestación de servicio de promoción y prevención de la salud que se analiza [que engloba la realización de estudios epidemiológicos y de riesgos psicosociales, la implantación de actividades preventivas de medicina del trabajo (campañas, programas especiales y jornadas de educación), asesoramiento para la realización de un plan asistencial de primeros auxilios y actuaciones en situaciones de emergencia, suministros de material relacionadas con la medicina del trabajo (libros, póster, trípticos, etc.) y formación en riesgos específicos], no tiene la consideración de asistencia sanitaria en los términos expuestos anteriormente, aunque puedan ser prestados por profesionales médicos o sanitario, por lo que no resulta aplicable la exención prevista en el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012.

A la prestación de servicio de promoción y prevención de la salud le sería de aplicación el tipo general del 7 por ciento previsto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012. Este precepto dispone:

> "*1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:*
>
> *(...)*
>
> *d) El tipo general del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentran sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."*

Prestación de servicio de realización de analítica y examen de salud de los empleados públicos.

Este servicio se encuentra exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, siempre y cuando sea prestado por profesionales médicos o sanitarios. Se reitera que no obsta para la aplicación de la exención el que los profesionales médicos o sanitarios actúen a través de una entidad, que es la que factura, ni tampoco impide la aplicación de la exención el hecho de que no se facture directamente a los pacientes, sino a las sociedades o entidades a las que estos pertenecen.

Por último y dado que nos encontramos ante operaciones de distinta naturaleza, y pudiendo adjudicarse a un precio único la realización de estas operaciones, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991:

> *"2. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.*
>
> *Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto."*

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

- De la descripción de las actividades de vigilancia de la salud que se pretende licitar se desprende la existencia de dos operaciones que deben examinarse su tributación de forma independiente; por una parte, la prestación de servicio de promoción y prevención de la salud (vigilancia de la salud colectiva) y, por otra parte, la prestación de servicio de realización de analítica y examen de salud de los empleados públicos (vigilancia de la salud individual).

- Estaría sujeta y no exenta al IGIC, por no resultar de aplicación la exención contemplada en el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, siendo de aplicación el tipo general del 7 por ciento, la prestación de servicio de promoción y prevención de la salud que engloba la realización de estudios epidemiológicos y de riesgos psicosociales, la implantación de actividades preventivas de medicina del trabajo (campañas, programas especiales y jornadas de educación), asesoramiento para la realización de un plan asistencial de primeros auxilios y actuaciones en situaciones de emergencia, suministros de material relacionadas con la medicina del trabajo (libros, póster, trípticos, etc.) y formación en riesgos específicos.

- Estaría sujeta y exenta al IGIC, por resultar de aplicación la exención contemplada en el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, la prestación de servicio de realización de analítica y examen de salud de los empleados públicos.

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, 20 de septiembre de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo