Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

C-1167

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1167 (30/10/07)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 10.1.2º, 3º y 8º Ley 20/1991 Art. 11.1.2º y 3º Real Decreto 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA:

Se consulta acerca del régimen de IGIC aplicable a los servicios que se detallan en los Pliegos de Condiciones del contrato para la prestación de atención técnica de enfermería, fisioterapia y podología en la Residencia de Taliarte, a fin de que esta Dirección General de Tributos se pronuncie sobre los siguientes extremos:

1.- Si todos los servicios descritos en los Pliegos se encuentran exentos del IGIC en virtud del artículo 10.3 de la Ley 20/1991.

2.- En el caso de que alguno de los servicios citados no mereciera la exención en el contexto del contrato analizado, identificarlo e indicar qué requisito (legal o reglamentario) se estaría incumpliendo en cada caso concreto y por qué motivo.

3.- Cómo deben interpretarse los términos "asistencia sanitaria" y "diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades"; y, más en concreto, a qué fuentes es necesario recurrir para determinar su contenido y alcance, de manera que permita delimitar el ámbito de aplicación de la exención citada.

4.- Si es o no posible afirmar que cualquier asistencia dispensada por profesionales sanitarios con titulación o habilitación suficiente de conformidad con el Ordenamiento Jurídico y en el ejercicio de sus respectivas profesiones sanitarias a personas en situación de dependencia , siempre y cuando dicha asistencia esté relacionada con los síntomas, disfunciones, discapacidades o dolencias derivadas de la misma, entraría dentro del ámbito de aplicación del artículo 10.3 de la Ley 20/1991, reguladora del e IGIC.

5.- Si las funciones que han sido identificadas por el consultante como "complementarias", tienen la condición de actividades auxiliares, debiendo por lo tanto ser tratadas en el ámbito del IGIC como los servicios principales en los que traen su causa o a los que se encuentran asociadas. En caso de que se considerara que alguna de las funciones carece de ese carácter auxiliar, identificarla y explicar los motivos en que se fundamenta tal rechazo.

CONTESTACIÓN VINCULANTE:

Se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicio resultantes del cumplimiento de las funciones previstas en la cláusula tercera del Pliego de condiciones técnicas para la contratación de un servicio de cuidados técnicos en la residencia mixta de pensionistas de Taliarte, al tratase de prestaciones de servicios efectuadas por personal con la categoría profesional de personal médico o sanitario y tratarse todas ellas de servicios de asistencia a personas físicas consistentes en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria

relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades derivadas de las necesidades surgidas de la incapacidad y/o enfermedad crónica de los residentes en el centro.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (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 Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad consultante pone de manifiesto en un extenso escrito de solicitud de consulta tributaria vinculante una serie de antecedentes y circunstancias relativas a la consulta efectuada.

En primer lugar describe el objeto principal del contrato del cual resulta adjudicataria, y que consiste en la prestación del servicio de ATENCIÓN TÉCNICA DE ENFERMERIA a los residentes asistidos de la Residencia de Taliarte (Telde), centro dependiente del Instituto de Atención Social y Sociosanitaria del Cabildo de Gran Canaria, si bien se incluyen como servicios secundarios los de PODOLOGÍA y FISIOTERAPIA.

El contrato es de naturaleza administrativa y se encuentra sometido al RDL 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, al Reglamento General que desarrolla dicha Ley, aprobado por RDL 1098/2001, de 12 de octubre, y a la Ley 7/85, de 2 de abril, reguladora de Bases del Régimen Local y al Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local aprobado por Real Decreto Legislativo 78 1/86, de 18 de abril.

De conformidad con los criterios de clasificación de los contratos contenidos en la normativa citada, el presente contrato se encuadra dentro de la categoría de los Contratos de Servicios, cuyo régimen se regula en el Título IV de la Ley, por cuanto que tiene un contenido básicamente técnico y es complementario para el funcionamiento de la Administración, que es quien gestiona de forma directa la residencia.

A continuación se describen las características del Centro Residencial de Taliarte, centro gestionado de forma interna por el propio Instituto de Atención Social y Sociosanitaria del Cabildo de Gran Canaria, y catalogado como un centro para dispensar atención sociosanitaria a personas mayores con moderada o alta dependencia.

El Decreto 63/2000, de 25 de abril, por el que se regula la ordenación, autorización, registro, inspección y régimen de infracciones y sanciones de centros para personas mayores, clasifica los centros en torno a dos categorías:

a) Centros de atención social entre los que se encuentran:

a. Centros residenciales de válidos, cuyo propósito es crear un marco de convivencia para personas cuyo nivel de dependencia es bajo y que, por lo tanto, son capaces de. desarrollar las actividades más comunes de la vida diaria de forma autónoma

b. Centros de día, destinados a personas con nivel de dependencia bajo y requerimientos de atención social

c. Centros de estancia diurna, destinados a personas mayores con carencias psicofísicas y sociales

d. Centros de estancia nocturna, que ofrecen a los usuarios únicamente la posibilidad de pernoctar

b) Centros de atención sociosanitaria a la que pertenece la Residencia de Taliarte, destinados a mayores y personas con niveles de dependencia superiores, que requieren atenciones y cuidados permanentes de tipo social y sanitario y que se ofrecen como sustitutivos del hogar acogiendo a los usuarios en régimen de internamiento.

Entre las condiciones funcionales que deben reunir los centros de atención sociosanitaria, ocupan un lugar primordial los "servicios de enfermería" que deben prestarse de forma continuada y permanente, de conformidad con los protocolos definidos a tal efecto, así como "las terapias de rehabilitación ", para lo cual deben contar con un equipamiento sanitario y de rehabilitación básico muy completo, así como con la correspondiente dotación de medios humanos cualificados para llevar a cabo dichas tareas, tal y como exige el Decreto citado.

El perfil de dependencia de la población residente del centro de Taliarte es elevado ya que todos los residentes (199) padecen algún tipo de enfermedad grave, la mayoría de ellos Alzheimer y Parkinson, de conformidad con la siguiente distribución:

	Estadio 1 (leve)	Estadio 2 (moderado)	Estadio 3 (severo)
Alzheimer	4 Residentes	64 Residentes	12 Residentes

Parkinson	35 Residentes
Demencia vascular	28 Residentes
Demencias Frontotemporales	9 Residentes
Enfermedad Articular Degenerativa	47 Residentes
TOTAL	119 + 80 = 199 Residentes

Todos los residentes adolecen de enfermedades crónicas que han dado lugar a situaciones de dependencia por lo general grave, de manera que requieren asistencia sanitaria de forma permanente y continuada.

A estos efectos, el término "enfermedad" es, por definición, la alteración o desviación del estado fisiológico de una persona en toda o alguna de sus partes, órganos o sistemas, que se manifiesta por un conjunto de síntomas y signos cuyas causas pueden o no conocerse.

La enfermedad puede clasificarse en aguda o crónica. Es aguda la que tiene un comienzo generalmente brusco (como la gripe) con una evolución recortada en el tiempo. La enfermedad crónica, sin embargo, refleja la existencia de una patología que permanece y progresa durante un espacio de tiempo dilatado y que acompaña a la persona de por vida, con unas posibilidades de curación total mínimas.

Las enfermedades causan deficiencias o alteraciones en las funciones de las estructuras psicológicas, fisiológicas o anatómicas de las personas, que a su vez conducen a situaciones de discapacidad que provocan una dependencia de terceros. Así, por ejemplo, la trombosis cerebral (enfermedad) produce una deficiencia (hemiparesia) y esta deficiencia provoca una discapacidad

(la imposibilidad de andar de forma independiente), terminando por convertir al residente en una persona dependiente que requiere de atención técnica sanitaria, como persona enferma que es.

Podemos resumir el planteamiento anterior en el siguiente gráfico.



Por lo tanto, del gráfico se puede afirmar que en el origen de toda situación de dependencia se haya una enfermedad, con independencia de cuáles hayan sido sus causas.

Los usuarios de la Residencia de Taliarte son, por lo tanto, personas cuyas enfermedades han provocado discapacidades importantes que requieren la aplicación continuada y permanente de tratamientos de enfermería y terapéuticos.

A continuación se identifican los servicios de atención técnica de enfermería objeto del contrato.

El contrato prevé la prestación de los servicios de atención técnica de enfermería en tomo a 3 áreas funcionales: Enfermería, Fisioterapia y Podología, que tienen como finalidad el tratamiento de las enfermedades que afectan a la población residente del Centro y que han ocasionado su situación de dependencia.

El tratamiento de las situaciones de dependencia, que comporta necesariamente el tratamiento de las enfermedades que las han originado, se lleva a cabo mediante la aplicación del conjunto de medios de cualquier clase tales como higiénicos, farmacológicos, quirúrgicos o físicos, cuya finalidad es la curación o el alivio de las enfermedades, síntomas y consecuencias.

Existen diferentes tipos de tratamiento, en función de los medios empleados y los fines perseguidos, entre los que destacamos los siguientes, por su especial aplicación al caso que nos ocupa:

- Tratamiento médico: que se practica fundamentalmente con agentes medicamentosos o fármacos.
- Tratamiento curativo: que procura erradicar o curar la enfermedad

- Tratamiento paliativo: que intenta aliviar u ofrecer el máximo bienestar al paciente cuando no se puede alcanzar un tratamiento curativo
- Tratamiento sintomático: con el fin de aliviar los síntomas en aquellas enfermedades que no tienen un tratamiento eficaz
- Tratamiento preventivo: para evitas la aparición de nuevas enfermedades o el agravamiento de las existentes.
- Tratamiento fisioterapéutico: el que se sirve del ejercicio terapéutico, el empleo de calor, frío, luz agua, masaje y electricidad para conseguir la recuperación fisica del paciente.

Resulta especialmente importante llamar la atención sobre el alcance del término "tratamiento" en relación con una enfermedad, para dejas constancia de que el tratamiento no es únicamente el proceso destinado a la "curación" de una enfermedad, sino que engloba otros procesos que persiguen prevenir la aparición de enfermedades, mitigar los dolores, deficiencias o discapacidades derivadas de la existencia de una enfermedad.

En concreto, por lo que respecta a enfermedades crónicas, los tratamientos no suelen ser curativos sino más bien paliativos, sintomáticos, además de preventivos de estados de agravamiento de la enfermedad o de nuevas alteraciones (enfermedades) que puedan surgir.

Así sucede, por ejemplo, con las alergias, que son enfermedades crónicas. El tratamiento médico a base de antihistamínicos tiene por objeto palias los síntomas de la enfermedad y no curarla, lo cual no impide su consideración de tratamiento sanitario.

Los servicios de atención técnica de enfermería prestados al amparo del contrato se concretan, por lo tanto, en el tratamiento médico, curativo, paliativo, preventivo, fisioterapéutico, sintomático, etc, de las enfermedades de los residentes.

A continuación se resumen los contenidos específicos de estos servicios, sin perjuicio de su descripción integral en el Pliego de Condiciones Técnicas (si bien organizados en tomo a las categorías profesionales de los recursos humanos demandados).

a.- Funciones de Enfermería

A su vez de subdividen en 3 categorías:

a1.- Funciones comunes

- Controles de oxigenación y ventilación.
- Controles de nutrición e hidratación, incluido el suministro de comidas y tareas auxiliases relativas a la recepción y retirada del servicio de alimentación.
- Controles de eliminación.
- Controles de higiene corporal, que comporta el control y ordenación de productos de higiene.

- Atención a la seguridad del anciano, con asistencia tanto dentro como fuera del centro (salidas a ambulatorios o clínicas) y gestión de prótesis y aparatajes específicos derivados de su situación de dependencia.
- Integridad corporal, mediante la realización de movimientos posturales preventivos, controles medioambientales para el mantenimiento preventivo de los niveles de hidratación en piel, curas, la gestión de la lencería y ropa del interno, hechura de camas, etc.
- Atención de necesidades emocionales.
- Controles sanitarios, mediante tomas de constantes y pruebas diagnósticas.
- Tareas complementarias organizativas asociadas a las anteriores, tales como ordenación de historias clínicas, custodia y cumplimentación de libros de Enfermería, realización de diagnósticos del servicio, y ordenación y control de uso del material de enfermería.

a2.- Funciones derivadas de la asistencia al Departamento de Atención Médica

- Preparación, administración y control de medicamentos en aplicación de prescripciones facultativas.
- Tomas de muestras para analíticas.
- Asistencia de enfermería específica a demanda del personal médico.
- Comunicación preventiva al personal médico relativa al estado físico y psíquico de los internos.
- Vigilancia y ayuda a los pacientes en la ejecución de actividades físicas prescritas por el facultativo.
- Tareas complementarias de las anteriores, tales como compras y control de stocks de medicamentos, y control de tratamientos en hojas de enfermería, custodia y mantenimiento en perfectas condiciones de mobiliario, material y aparatos clínicos.

a.3.- Funciones auxiliares de otras áreas asistenciales cuando requieran colaboración específica de las funciones ATS/DUE

- Departamento de Asistencia Social.
- Departamento de Psicología.
- Departamento de Geriatría.
- Departamento de Podología.
- Coordinación con otros Departamentos.

b.- Fisioterapia

- Realización de tratamientos fisioterapéuticos y otras técnicas rehabilitadoras que hayan sido prescritas para los usuarios del Centro. Incluye el seguimiento y evaluación de la aplicación de los tratamientos y control del historial clínico de los pacientes.
- Funciones complementarias de las anteriores, a fin de mantener una adecuada coordinación con otros Departamentos, así como supervisar aquellos tratamientos para los que se estén utilizando medios externos.

e.- Podología

- Tratamientos de terapia relativos a trastornos del pie.
- Funciones complementarias y auxiliares a fin de mantener una adecuada coordinación con otros Departamentos, así como un seguimiento del historial clínico de los pacientes.

El Pliego de condiciones Técnicas exige para la ejecución del Contrato y el cumplimiento de los servicios detallados en el apartado anterior, que éstos sean prestados por personas debidamente cualificadas en las siguientes categorías profesionales del área sanitaria:

- ATS/DUE (titulación s/ legislación vigente)
- Auxiliares de Enfermería (FP1)
- Auxiliares de Clínica (titulación s/ legislación vigente)
- Fisioterapeutas (titulación s/ legislación vigente)
- Podólogos (titulación s/ legislación vigente)

Simplemente señalar que la ordenación de las profesiones sanitarias se encuentra recogida en la Ley 44/2003, de 21 de noviembre que, entre otras cuestiones, limita el ejercicio de una profesión sanitaria a la posesión del correspondiente título oficial que habilite para ello.

Respecto a la naturaleza funcional de los servicios prestados en el ámbito del contrato, éste recoge tres tipos de servicios:

- Un servicio principal consistente en la atención técnica de enfermería
- Y dos servicios cuya importancia es secundaria teniendo en cuenta la dedicación exigida, a saber:
  - El servicio de fisioterapia, y
  - El servicio de podología

No obstante, entiende el consultante que, con independencia de la representatividad que puedan tener los dos últimos en relación con el contrato global, a todos los efectos, tanto el

servicio de fisioterapia como el servicio de podología, mantienen su identidad propia sin que puedan merecer la consideración de servicios auxiliares del servicio principal, puesto que ni se prestan como consecuencia del mismo ni coadyuvan a su realización.

En este sentido, considera que cada uno de ellos debería ser valorado como un servicio independiente a efectos de determinar el tratamiento fiscal indirecto que le sea de aplicación.

a.- Servicio de Enfermería

Bajo este epígrafe se recogen una diversidad de servicios cuyo destinatario directo es el residente y que tienen un denominador común: todos ellos están relacionados con el tratamiento preventivo, paliativo o curativo de sus enfermedades.

La gran mayoría de las actuaciones en ejecución del servicio de enfermería identificadas en el contrato no plantean problemas de clasificación dentro del marco del tratamiento y prevención de enfermedades.

No obstante, existen otros servicios cuya adscripción podría, a priori, ser cuestionada si se extraen del contexto considerado. A continuación pasamos a analizarlos uno por uno, para indicar las razones que, a nuestro juicio, permiten considerarlos dentro de la categoría de servicios destinados al "tratamiento" o "prevención" de enfermedades de los residentes.

- Servicios relativos a la higiene e integridad corporal de los residentes: estos servicios comprenden tanto la ayuda en la realización de actividades básicas de la vida diaria (aseo, alimentación, etc...) como la realización de cambios posturales para evitar heridas. Así mismo comprende la realización de curas, el control de niveles de hidratación, la selección de productos de higiene adecuados en función de sus patologías y la hechura de camas, etc...

  A modo de ejemplo, y en el caso de un residente con úlcera por presión, la hechura de su cama debe seguir un protocolo especial que debe comprender desde la forma de proceder a hacer su cama (para que la sábana de arriba quede al aire con el fin de facilitar los movimientos del enfermo) hasta el empleo de productos especiales (hipoalérgicos) en la limpieza de la ropa de cama.

  El cumplimiento de protocolos en las hechuras de las camas tiene por finalidad evitar las consecuencias que puedan sufrir los residentes si no se actúa correctamente. Dichas consecuencias, entre muchas otras, puede consistir en la aparición de úlceras por presión, que son lesiones producidas en la piel y en tejidos subyacentes derivados de la compresión o fricción, generalmente prolongada, entre una superficie externa y un plano óseo. De ahí la importancia de la intervención de un profesional debidamente cualificado para evitar agravar la patología del residente.

  La úlcera por presión se puede originar por cuatro factores fundamentales: por presión, por fricción, por concurrencia de fuerzas tangenciales y por existencia de humedad. La principal medida para reducir la presión es la realización de cambios posturales con un patrón de rotaciones entre 2 y 4 horas en pacientes encamados y con intervalos inferiores a una hora en pacientes en situaciones de sedestación. En pacientes en decúbito lateral se procuran posiciones oblicuas con ayuda de almohadas para evi-

tar presión sobre trocánter y maléolo. En todas ellas, se hace necesaria la revisión periódica del estado del residente.

A pesar de existir en el mercado diferentes dispositivos que ayudan a disminuir la presión en las zonas de mayor riesgo, ninguno de ellos puede superar ni la efectividad de un programa de movilización periódica, ni la de una exploración rutinaria de la piel, debiéndose mantener la cama, en todo momento, limpia y seca evitando la humedad excesiva (incontinencia urinaria) con pañales y empapadores.

Debido a que para evitar úlceras se requiere un cambio frecuente de postura, es necesario la intervención de un profesional sanitario para que, con el empleo de las técnicas sanitarias adecuadas, evite lesiones al paciente por fricción al movilizarlo, utilice masajes en zonas de presión sin producir isquemia e hidrate la piel, todas ellas como medidas de eficacia contrastada.

- Servicios relativos al suministro de la alimentación: este servicio juega un papel muy relevante en los tratamientos de enfermedades crónicas, no sólo en lo concerniente a la prescripción de dietas sino también, y especialmente, en lo relativo al suministro de alimentos a los residentes, requiriéndose la aplicación de sondas naso gástricas o bombas enterales debido a que éstos no pueden realizar la ingesta por sí mismos.

  En aquellas ocasiones en que el suministro de los alimentos no requiere de la ayuda de aparatos médicos, dicho suministro debe realizarse por un profesional empleando en cada momento la técnica sanitaria adecuada a la patología existente, de forma que la ingesta no produzca lesiones que incluso podrían provocar la muerte por asfixia.

  La disfagia, que es la dificultad para la deglución o la interrupción del bolo alimenticio en su paso hacia el esófago, deriva, entre las principales causas, (a) en la alteración de la coordinación neuromuscular (Enfermedad de Parkinson, Demencias, etc..) con pérdida del reflejo deglutorio, el cual el personal sanitario tiene que saber estimular (b) en la obstrucción del esófago por tumores o (c) en inflamaciones esofágicas.

  Otra causa que exige necesaria la correcta aplicación de la alimentación al residente es evitar problemas en el paso del contenido de alimentación del tubo digestivo al árbol respiratorio (bronco aspiración). Sus principales causas son:

  Vómitos, Disfagia, Sondaje nasogástrico y posición del paciente en decúbito.

- Servicios relacionados con el control terapéutico: Dichos servicios comprenden todas aquellas tareas relacionadas con el control terapéutico del medio en el que se desenvuelve el residente, tales como la gestión de ropa usada, los controles sobre la higiene de los alimentos , la medicación que los residentes tengan en sus habitaciones o la supervisión del entorno físico, etc...

  En concreto, la gestión de ropa usada debe cumplir con un doble objetivo. Por una parte, debe garantizar los niveles de higiene requeridos en el tratamiento del enfermo; mientras que por otra parte, en el caso de enfermedades mentales, el protocolo de retirada y reubicación de la ropa forma parte de la terapia de readquisición de há-

bitos de los enfermos, siendo un aspecto que debe ser especialmente observado para evitar un agravamiento de su situación y la presentación de episodios de crisis.

- Por último, conviene mencionar aquellos servicios que tienen por objeto garantizar la seguridad del residente. Aquí podemos incluir tanto la asistencia en los desplazamientos dentro y fuera del Centro, como la realización de las diversas actividades programadas. La finalidad de la asistencia es claramente preventiva, teniendo en cuenta los riesgos de agravamiento de sus enfermedades o contracción de otras nuevas, derivadas de sus respectivas situaciones de dependencia.

  En concreto, los residentes del Centro Taliarte adolecen de las siguientes patologías, todas ellas proclives a originar una situación de riesgo de caída:

  – Deterioro cognitivo: los pacientes con demencia presentan una alta incidencia de caídas.

  – Consumo de fármacos: los pacientes consumidores habituales de psicofármacos, diuréticos y/o laxantes presentan un alto riesgo de caídas.

  – Debilidad muscular: la patología articular degenerativa origina dolor, inestabilidad articular y posiciones articulares viciosas que favorecen las caídas.

  – Alteraciones del equilibrio y marcha: las alteraciones de la marcha de cualquier etiología favorecen las caídas.

  – Problemas sensoriales

  El propósito de estos servicios de asistencia a los residentes, que de nuevo son prestados por profesionales sanitarios, es el de minimizar el riesgo de caída sin comprometer la movilidad y la independencia funcional del residente.

Atendiendo a lo anterior, afirma el consultante que no estamos ante servicios de belleza, de hostelería o de seguridad, sino ante servicios que se enmarcan en las terapias destinadas al tratamiento curativo, preventivo o paliativo de las enfermedades crónicas que padecen los residentes del Centro de Taliarte.

Y es precisamente esta circunstancia la que marca la diferencia. No es lo mismo prestar un servicio de hechura de las camas de un centro de acogida de jóvenes en riesgo de marginación, que hacer y mantener la cama de un enfermo cuya movilidad se encuentra absolutamente restringida y que, por lo tanto, tiene un riesgo continuo de sufrir lesiones en la piel. Tampoco es lo mismo servir comidas en un comedor para personas sin hogar que suministrar alimentos a un enfermo que no es capaz de realizar la ingesta por sí mismo y que además presenta riesgo de aspiración y asfixia.

Y es esa diferencia la que hace absolutamente imprescindible que dichas tareas se realicen por parte de personal especialmente cualificado en el ámbito sanitario, tales como ATS,

DUE y auxiliares de enfermería. Por ello, tanto el Real Decreto 6/2000, como el propio Pliego de Condiciones Técnicas del contrato objeto de análisis exige que los diferentes servicios que se enmarcan dentro de la "atención técnica de enfermería" sean prestados por profesionales sanitarios debidamente cualificados.

En base a lo anteriormente expuesto, podemos afirmar que la naturaleza sanitaria de los servicios de enfermería previstos en el contrato viene determinada por varios factores:

- En primer lugar, por el perfil de los usuarios de los servicios, personas todas ellas que adolecen de una enfermedad que es precisamente la que hace necesaria dicha asistencia técnica sanitaria.
- En segundo lugar, por la cualificación profesional de las personas que prestan los servicios, todas ellas profesionales de la rama sanitaria, requisito necesario para garantizar una ejecución adecuada de estos servicios en el marco de los tratamientos definidos.
- En tercer lugar, por el propio contenido de los servicios en cuestión, adaptado en todo caso a las especiales necesidades derivadas de las enfermedades que padecen los residentes.

b.- Servicio de Fisioterapia

El servicio de fisioterapia consiste básicamente en el tratamiento paliativo de las disfunciones derivadas de las enfermedades que sufren los residentes, de manera que su adscripción a la categoría de servicios sanitarios no parece que pueda plantear ninguna duda.

e.- Servicio de Podología

Por lo que respecta al servicio de podología, también está enfocado al tratamiento terapéutico de las enfermedades de los residentes, cuya naturaleza sanitaria no parece tampoco cuestionable.

Es importante señalar que todos los servicios, tanto de enfermería como de fisioterapia o podología, se prestan en el ámbito de la prevención o el tratamiento de las enfermedades de los residentes. Se trata, en todo caso, de servicios sanitarios que resulta necesario prestar como consecuencia tanto de la existencia de enfermedades, como de la elevada probabilidad de que surjan enfermedades nuevas derivadas precisamente de las disfunciones y discapacidades originadas por las existentes.

Tras citar el artículo 10.3 de la Ley 20/1991, reguladora del IGIC, y artículo 11.1 del Reglamento aprobado por Real Decreto 2.538/1994, que concreta el ámbito de aplicación de la exención anterior, añade el consultante que, tal y como ha sido interpretado por la doctrina administrativa, para la aplicación de la exención es necesaria la concurrencia de dos requisitos para la aplicación de la exención:

Uno de carácter subjetivo, referido a la condición que deben tener quienes prestan los mencionados servicios, que deben necesariamente ser profesionales médicos o sanitarios, de conformidad con lo dispuesto, a tal efecto, por el ordenamiento jurídico.

Y otro de carácter objetivo, que se refiere a la naturaleza de los propios servicios que se presten, que deben necesariamente tener como destinatarios a personas físicas y deben consistir en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades.

El cumplimiento del requisito de carácter subjetivo es fácilmente constatable. Si la persona que presta el servicio está titulada como profesional del ámbito sanitario se cumplirá y en caso contrario no se cumplirá. Facilita la labor de comprobación el carácter reglado de la actividad sanitaria, tal y como hemos expuesto anteriormente. En el caso de la Residencia de Taliarte, todos los recursos humanos adscritos tanto a los servicios de Enfermería, como a los de Fisioterapia y los de Podología, cumplen con la cualificación sanitaria requerida.

Por lo que respecta al segundo requisito, el test de concurrencia pasa necesariamente, a nuestro juicio, por un entendimiento de lo que los términos "enfermedad", "diagnóstico de enfermedad", "prevención de enfermedad" y "tratamiento de enfermedad" significan en el ámbito técnico específico de la actividad sanitaria. Dichos conceptos han sido acuñados a lo largo de los años por la doctrina científica, y aunque sus respectivos contenidos han sido ya tratados en puntos anteriores de este documento, interesa extractar en este momento los aspectos más relevantes de cada uno de ellos:

- El término "enfermedad" es, por definición, cualquier alteración o desviación del estado fisiológico de una persona en toda o alguna de sus partes, órganos o sistemas, que se manifiesta por un conjunto de síntomas y signos cuyas causas pueden o no conocerse. Sería incorrecto asociar "enfermedad" a un estado anómalo puntual que pueda sufrir una persona, ya que las enfermedades pueden ser agudas o crónicas, y no por el hecho de ser crónicas y no tener curación, pierden su carácter de enfermedades.
- "Diagnóstico" es el proceso que tiene como finalidad identificar la existencia o ausencia de una enfermedad.
- "Tratamiento" es el proceso en el que, mediante la aplicación del conjunto de medios de cualquier clase, higiénicos, farmacológicos, quirúrgicos o físicos, se procura la curación o el alivio de las enfermedades y de sus síntomas y consecuencias. De nuevo, tratamiento no puede asociarse a un proceso cuya única finalidad sea la curación de la enfermedad. El tratamiento puede ir destinado a combatir el origen de la enfermedad, la enfermedad en sí misma o las consecuencias de la enfermedad, y en todos los casos debemos hablar de tratamiento de la enfermedad. Asimismo, el tratamiento de una enfermedad no tiene por qué necesariamente comportar el uso de fármacos o la utilización de la cirugía, de manera que no pierde tal carácter por el hecho de que los medios empleados sean de cualquier otra clase, tales como higiénicos o físicos.
- "Prevención" no es sino una modalidad de tratamiento de las enfermedades, si bien tiene por objeto evitar que éstas aparezcan o que se agraven las existentes. Normalmente los tratamientos preventivos se prescriben cuando existen razones endógenas o exógenas que hacen previsible la aparición o agravamiento de la enfermedad.

El IGIC reconoce el principio de accesoriedad, de tal manera que las prestaciones principales ejercen una "*vis atractiva*" sobre las prestaciones accesorias. Ello se traduce en una

extensión del régimen fiscal aplicable a las primeras cuya articulación técnica se consigue a través de la inclusión de la contraprestación asociada a las accesorias como un componente más de la base imponible de las prestaciones principales a las que se refieren (art° 22.2.a) Ley 20/1991).

Frente al principio de accesoriedad se erige el principio de independencia de prestaciones, que obliga a tratar fiscalmente cada servicio de forma independiente de los demás de conformidad con el régimen que le resulte aplicable, especialmente en aquellos casos en los que mediante una única operación o contrato y por precio único se realicen prestaciones diferentes.

Entendemos que la aplicación del principio de accesoriedad o de independencia dependerá tanto de la vinculación existente entre las diferentes prestaciones contratadas de forma global, así como de la importancia relativa que se pueda establecer entre ellas.

Dado que no existe ninguna definición en la Ley de lo que deba entenderse por prestación "accesoria" a otra, si acudimos a la acepción usual del término, nos podemos encontrar con dos situaciones, a saber:

- Una primera situación en la que el servicio accesorio coadyuve a la realización del servicio principal
- Una segunda situación en la que el servicio accesorio es consecuencia de la realización del servicio principal

Entendemos que es necesario valorar ambas circunstancias en el contexto de la operación global ya que la valoración de la accesoriedad de una prestación con respecto a otra u otras depende precisamente de su interrelación en un contexto determinado.

Aplicando estos parámetros de análisis al contrato, existen algunos servicios que, a nuestro juicio son complementarios de otros principales, tal y como han sido así señalados por nosotros en el apartado correspondiente a su descripción. En concreto son los siguientes:

- En relación con los servicios de enfermería, todas las tareas organizativas de ordenación de historias clínicas, custodia y cumplimentación de libros de Enfermería, realización de diagnósticos del servicio, y ordenación y control de uso del material de enfermería. Así mismo el control de stocks de medicamentos, y control de tratamientos en hojas de enfermería, custodia y mantenimiento en perfectas condiciones del mobiliario, material y aparatos clínicos.
- En relación con el área de fisioterapia, el control y seguimiento del historial clínico de los pacientes, la coordinación con otros departamentos y la supervisión que resulte necesaria cuando resulte necesario contratar medios externos para realizar los tratamientos.
- En cuanto a los servicios de podología, de nuevo las funciones de coordinación con otros departamentos así como el control y seguimiento del historial clínico de los residentes.

Todos estos servicios están visiblemente supeditados a los principales, ya que normalmente se prestan como consecuencia de ellos.

Así, por ejemplo, el control y seguimiento del historial clínico de los residentes no es sino una consecuencia necesaria derivada de los tratamientos aplicados que claramente coadyuva a la correcta prestación de los mismos. El mismo carácter tiene, a nuestro entender, la gestión de medicamentos teniendo en cuenta que una de las funciones del servicio de enfermería consiste precisamente en ejecutar los tratamientos farmacológicos prescritos por el servicio médico de la residencia.

En opinión del consultante, concurren los requisitos tanto objetivos como subjetivos para considerar que todos los servicios (atención de enfermería, fisioterapia y podología) prestados en virtud del contrato analizado, estén exentos del IGIC.

Las razones han sido ya expuestas en apartados anteriores, si bien interesa estructurarlas en tomo a las exigencias legales y reglamentarias establecidas en la normativa reguladora del IGIC.

- El contrato implica la asistencia a personas físicas
    - Los destinatarios de todos los servicios prestados son los residentes del Centro de Taliarte, personas físicas por lo tanto.
    - El hecho de que el coste económico del servicio sea soportado, al menos en primera instancia, por la Administración contratante, no desvirtúa la realidad anterior, siendo además una circunstancia expresamente prevista en la Ley 20/1991.
- Los servicios se prestan en el ejercicio de profesiones sanitarias definidas como tales en el Ordenamiento Jurídico
    - Todo el personal adscrito a la prestación del servicio debe tener cualificación como profesional del área sanitaria, tal y como exige el Pliego de Condiciones Técnicas y el Real Decreto 6/2000.
- Se trata de prestaciones de asistencia sanitaria relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades.
    - Todos los residentes del Centro de Taliarte adolecen de enfermedades. Uno de los requisitos de acceso al Centro es precisamente la existencia de una situación de dependencia moderada o grave originada necesariamente por una enfermedad, generalmente crónica. La mayor parte de los residentes padecen la enfermedad de Alzheimer y Parkinson.
    - Es precisamente la existencia de población enferma lo que hace imprescindible, de conformidad con el RD 6/2000, que el Centro cuente con un servicio de atención sanitaria continuada y permanente, que es el que precisamente e: objeto de contratación.
    - Los diferentes servicios incluidos bajo las secciones de “enfermería”, “fisioterapia” y “podología” están relacionados con el tratamiento, prevención y diagnóstico de las enfermedades de los residentes.

De conformidad con todo lo expuesto hasta el momento, se consulta acerca del régimen de IGIC aplicable a los servicios que se detallan en los Pliegos de Condiciones del contrato para la prestación de atención técnica de enfermería, fisioterapia y podología en la Residencia de Taliarte, a fin de que esa Dirección se pronuncie sobre los siguientes extremos:

1.- Si todos los servicios descritos en los Pliegos se encuentran exentos del IGIC en virtud del artículo 10.3 de la Ley 20/1991.

2.- En el caso de que alguno de los servicios citados no mereciera la exención en el contexto del contrato analizado, identificarlo e indicar qué requisito (legal o reglamentario) se estaría incumpliendo en cada caso concreto y por qué motivo.

3.- Cómo deben interpretarse los términos "asistencia sanitaria" y "diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades"; y, más en concreto, a qué fuentes es necesario recurrir para determinar su contenido y alcance, de manera que permita delimitar el ámbito de aplicación de la exención citada.

4.- Si es o no posible afirmar que cualquier asistencia dispensada por profesionales sanitarios con titulación o habilitación suficiente de conformidad con el Ordenamiento Jurídico y en el ejercicio de sus respectivas profesiones sanitarias a personas en situación de dependencia , siempre y cuando dicha asistencia esté relacionada con los síntomas, disfunciones, discapacidades o dolencias derivadas de la misma, entraría dentro del ámbito de aplicación del artículo 10.3 de la Ley 20/1991, reguladora del e IGIC.

5.- Si las funciones que han sido identificadas por el consultante como "complementarias", tienen la condición de actividades auxiliares, debiendo por lo tanto ser tratadas en el ámbito del IGIC como los servicios principales en los que traen su causa o a los que se encuentran asociadas. En caso de que se considerara que alguna de las funciones carece de ese carácter auxiliar, identificarla y explicar los motivos en que se fundamenta tal rechazo.

SEGUNDO.- El artículo 10.1.8º de la Ley 20/1991 establece el siguiente supuesto de exención del IGIC en operaciones interiores:

"1.- Están exentas de este Impuesto:

(...)

8) Están exentas las siguientes prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

(...)

b) Asistencia a la tercera edad.

(...)

La exención comprende la prestación de los referidos servicios sociales, así como los de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados directamente por dichos establecimientos o entidades con medios propios o ajenos."

Sin embargo, dicha exención no es aplicable a la actividad de la sociedad consultante pues, si bien cumple el requisito objetivo de realizar prestaciones de servicios de asistencia a la tercera edad, por el contrario no cumple el requisito subjetivo, al ser ésta una sociedad mercantil y no tener la condición de establecimiento de carácter social de conformidad con lo establecido en el artículo 10.2 de la Ley 20/1991 y artículo 12 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se

dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, Real Decreto 2538/1994).

No obstante, el consultante plantea su consulta exclusivamente en función de la aplicación de las exenciones en operaciones interiores sujetas al IGIC correspondientes a prestaciones de servicio de carácter sanitario, concretamente el artículo 10.1, apartado 3º, si bien a continuación se analizará en primer lugar el apartado 2º del artículo 10.1 de la Ley 20/1991, el cual establece las siguientes exenciones del IGIC:

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."

Respecto a las citadas exenciones del IGIC, se añade en el artículo 11.1, apartados 2º y 3º, del Real Decreto 2538/1994, lo siguiente:

"2º Las prestaciones de servicios de hospitalización o 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.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderán autorizados los precios cuya alteración esté sujeta al trámite previo de autorización o comunicación a algún Órgano de la Administración.

Se considerarán directamente relacionadas con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

La exención no se extiende a las operaciones siguientes:

a) Las entregas de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados en el párrafo anterior.

b) Los servicios de alimentación, alojamiento y restaurante prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria o del propio personal dependiente de la empresa.

c) 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, incluso si se efectúa en establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

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

La exención se extiende a 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 primera de las exenciones citadas, en su vertiente subjetiva, es aplicable a centros que tengan carácter de centros hospitalarios o de asistencia sanitaria. A tal efecto, deberán entenderse aquellos que se enumeran en el artículo 3 del Decreto 225/1997, de 18 de septiembre, por el que se regulan las autorizaciones de instalación y funcionamiento de centros, servicios, establecimientos y actividades sanitarias y, en consecuencia, inscritos en el correspondiente registro de centros, servicios, establecimientos y actividades sanitarias.

En la cláusula primera del Pliego de prescripciones técnicas para la contratación de un servicio de cuidados técnicos en la residencia mixta de pensionistas de Taliarte se reconoce a dicha entidad como un centro sociosanitario de los regulados en el Decreto 63/2000, de 25 de abril, de la Comunidad Autónoma de Canarias, por el que se regula la ordenación, autorización, registro, inspección y régimen de infracciones y sanciones de centros para personas mayores y sus normas de régimen interno. En concreto, se trataría de un centro residencial mixto de atención sociosanitaria, en los términos previstos en los artículos 6 y 8 del citado Decreto 63/2000, y que se asume que se encuentra inscrito en el registro de entidades, centros y servicios de atención a personas mayores a que se refiere el artículo 23 del Decreto 63/2000, en consecuencia, no se trataría de un centro sanitario de los mencionados en el párrafo anterior y deberá descartarse la aplicación de la exención del IGIC a que se refiere el artículo 10.1.2º de la Ley 20/1991.

En el segundo supuesto de exención, el previsto en el apartado 3º del artículo 10.1 de la Ley 20/1991, y que es objeto de atención en el escrito de consulta presentado, ha sido criterio reiterado de este Centro Directivo, como así se menciona por el consultante, que su aplicación se condiciona 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 de 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 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 por el ordenamiento jurídico*" y, además, otros profesionales citados expresamente.

Las profesiones médicos o sanitarias deben ser prestadas por aquellas personas que ostenten los títulos o certificados equivalentes a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias.

Retomando la anterior delimitación entre centros sanitarios y centros para personas mayores, entre los últimos el Decreto 63/2000 – artículo 4 - distingue entre centros de atención social y de atención sociosanitaria, resultando recaer en esta segunda tipología el centro a que se alude en la consulta efectuada., y cuya definición se realiza en el artículo 6 del mismo texto reglamentario.

"A los efectos previstos en este Decreto se consideran centros de atención sociosanitaria aquellos establecimientos de naturaleza asistencial, sustitutivos del hogar, donde se procurará la normalización de las condiciones personales del usuario o, si procede, su promoción e inserción social, prestándose, de forma temporal o permanente, en régimen de internamiento, atención y cuidados de tipo social y sanitario."

De tal definición se reconoce que, al menos en parte, la actividad propia de dichos centros, tiene carácter sanitario. A mayor abundamiento, el Decreto 63/2000 define – artículo 2 - también el concepto de atención sociosanitaria como "a*quella que comprende, entre otras, las siguientes actuaciones:*

a) Asistencia sanitaria de baja complejidad técnica.

b) Tratamientos preventivos o rehabilitadotes permanentes.

c) Control y seguimiento médico periódico.

d) Cuidados de enfermería continuados.

e) Apoyo y asistencia técnica, en su caso, a las familias de las personas atendidas.

f) Adaptación y dotación de equipamientos especiales en el domicilio.

g) Entrenamiento en habilidades personales y sociales.

h) Lavandería y limpieza.

i) Manutención y alojamiento."

Parece claro concluir que, en las funciones previstas para los centros para personas mayores en los que se efectúe una atención sociosanitaria, una parte importante de su actividad tiene el carácter de asistencia sanitaria.

Respecto a los servicios que ha de prestar el consultante de acuerdo con el examen del pliego de condiciones técnicas adjunto al escrito de consulta, el objeto y finalidad fundamental de la contratación es el desempeño del servicio de atención de enfermería, realizando las tareas relacionadas con la enfermería que precisen por necesidades de la incapacidad y/o enfermedad crónica de los residentes, por lo que se desprende que es precisamente la parte de la actividad calificable como sanitaria la que es objeto de un procedimiento de contratación pública para, en parte o en su totalidad, ser prestadas por la adjudicataria

A tal efecto, en el ejercicio de las funciones previstas para el desarrollo de la actividad objeto de contratación se contempla exclusivamente la intervención de personal con la categoría de personal médico o sanitario (ATS/DUE, Fisioterapeuta, Auxiliar de rehabilitación, auxiliar de enfermería, podólogo), y a partir de la que se enumeran y detallan las funciones a desempeñar por dichos profesionales sanitarios, reconociéndose en todas ellas que, a la vista de los usuarios a que van dirigidas y sus circunstancias especiales, y atendiendo a la especialización profesional del personal que las ejecuta, deben ser contemplados como servicios de asistencia a personas físicas consistentes en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades.

En consecuencia, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicio resultantes del cumplimiento de las funciones previstas en la cláusula tercera del Pliego de condiciones técnicas para la contratación de un servicio de cuidados técnicos en la residencia mixta de pensionistas de Taliarte, al tratase de prestaciones de servicios efectuadas por personal con la categoría profesional de personal

médico o sanitario y tratarse todas ellas de servicios de asistencia a personas físicas consistentes en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades derivadas de las necesidades surgidas de la incapacidad y/o enfermedad crónica de los residentes en el centro.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance vinculante previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, advirtiendo 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, lo que le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 30 de octubre de 2007

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández