Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

Viceconsejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2205 (15/02/2024)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante es un centro inscrito en el Registro de Centros Autorizados por el Servicio Canario de la Salud, donde presta servicios de Psicología Clínica, Logopedia y Terapia Ocupacional. Principalmente previenen, diagnostican y tratan casos de niños con autismo, el trastorno del espectro autista (TEA) y el trastorno por déficit de atención por hiperactividad (TDAH).

Los profesionales que realizan estas actividades con psicopedagogos que tienen la especialización de Máster en Educación Especial, necesaria para el abordaje de estos casos como complemento y apoyo al trabajo interdisciplinar que efectúan el resto de profesionales sanitarios en el centro.

En el artículo 50.Uno.3º y 8º de la Ley 4/2012, se recoge que están exentos de IGIC los servicios que prestan los psicólogos y los logopedas, por lo que se plantea si los servicios prestados por psicopedagogos entran en el ámbito de la exención del IGIC, al estar integrados en un tratamiento conjunto con el resto de profesionales sanitarios.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Estarán sujetos y no exentos los servicios de detección, orientación o asesoramiento respecto a determinadas enfermedades prestados por los psicopedagogos, sin que sea de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, al no considerar que puedan realizar la prevención, el diagnóstico y el tratamiento de enfermedades.

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

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 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.- La entidad consultante es un centro inscrito en el Registro de Centros Autorizados por el Servicio Canario de la Salud, donde presta servicios de Psicología Clínica, Logopedia y Terapia Ocupacional. Principalmente previenen, diagnostican y tratan casos de niños con autismo, el trastorno del espectro autista (TEA) y el trastorno por déficit de atención por hiperactividad (TDAH).

Los profesionales que realizan estas actividades con psicopedagogos que tienen la especialización de Máster en Educación Especial, necesaria para el abordaje de estos casos como complemento y apoyo al trabajo interdisciplinar que efectúan el resto de profesionales sanitarios en el centro.

En el artículo 50.Uno.3º y 8º de la Ley 4/2012, se recoge que están exentos de IGIC los servicios que prestan los psicólogos y los logopedas, por lo que se plantea si los servicios prestados por psicopedagogos entran en el ámbito de la exención del IGIC, al estar integrados en un tratamiento conjunto con el resto de profesionales sanitarios.

SEGUNDO.- Las actividades referidas al tratamiento, prevención y diagnóstico de enfermedades realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, constituyen prestaciones de servicios sujetas al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), siempre que la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, esto es, en Canarias, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1, 5, 7 y 17.Uno.2 de la Ley 20/1991:

- *"Artículo 4. Hecho imponible.*

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

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

1. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

(...)

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

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

(...)".

- "Artículo 7. Concepto de prestación de servicios.

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

2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

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

(...)".

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

Uno. Reglas generales.

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

(...)

1. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...)".

Ahora bien, la definitiva tributación en el IGIC dependerá de si esta prestación de servicios está exenta o no del impuesto. Para ello hemos de tener en cuenta, en este caso, el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), sin que proceda analizar su apartado 8º -como pretende la entidad consultante-, al no tener la condición entidad de derecho público ni privada de carácter social:

"Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores.

"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".

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

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

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

Teniendo claro lo anterior, la cuestión a analizar se centra en determinar si un psicopedagogo, por un lado, es considerado profesional médico o sanitario, atendiendo a los estudios y cursos realizados, y por otro lado, si los servicios que presta están vinculados con la prevención, diagnóstico y tratamiento de enfermedades.

En lo que respecta al requisito subjetivo, hemos de tener en cuenta que la legislación española vigente, de conformidad con lo establecido en la Ley 44/2003, de 23 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias, no incluye entre los profesionales sanitarios, a los psicopedagogos (incluye a los psicólogos, pero no a los pedagogos).

Si bien esta falta de inclusión en la ordenación de las profesiones sanitarias siempre ha sido la razón, al menos en el ámbito del IGIC, para no considerarlos como profesionales médicos o sanitarios, no debe ser expresada ahora ignorando el criterio manifestado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 27 de junio de 2019, asunto C-597/17.

Esta sentencia analiza la posible exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), de los quiroprácticos y osteópatas -no de los psicopedagogos-, y, aunque no es vinculante en el territorio de aplicación del IGIC, su criterio no puede obviarse, dado que ambos impuestos exigen los mismos requisitos para aplicar este beneficio fiscal.

Para el Tribunal la cuestión planteada tiene por único objeto precisar el alcance del requisito subjetivo, determinando si sólo las profesiones reguladas por la normativa del Estado miembro de que se trata, pueden considerarse profesiones médicas y sanitarias. Y para ello, acude al artículo 132.1.c) de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, precepto incluido en el Capítulo 2 del Título IX referido a las exenciones

"CAPÍTULO 2
Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general

Artículo 132
1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:
(...)
c) La asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate";

Reconoce el Tribunal que los Estados miembros disponen de una facultad de apreciación para definir las profesiones en cuyo marco la prestación de asistencia sanitaria a la persona está exenta del IVA, y, en particular, para determinar las cualificaciones requeridas para el ejercicio de dichas profesiones; sin embargo, *"dicha facultad de apreciación no es ilimitada, en la medida en que los Estados miembros deben tener en cuenta, por un parte, el objetivo que se persigue con dicha disposición, que es el de garantizar que la exención se aplique únicamente a las prestaciones de asistencia sanitaria dispensadas por quienes posean la cualificación profesional exigida, y, por otra, el principio de neutralidad fiscal*".

Y en este sentido, en primer lugar, "*los Estados miembros deben garantizar la consecución de dicho objetivo asegurándose de que la exención prevista en la referida disposición se aplique únicamente a las prestaciones de asistencia sanitaria a la persona que presenten un nivel de calidad suficiente".* Teniendo en cuenta que *"Si bien incumbe a los Estados miembros comprobar que quienes prestan la asistencia sanitaria de que se trata disponen de las cualificaciones profesionales requeridas (...) dicha exigencia no implica necesariamente que tales personas deban ejercer una profesión regulada por la normativa del Estado miembro de que se trate, en la medida en que se posible pensar en otros modos eficaces de controlar sus cualificaciones profesionales, en función de la organización de las profesiones médicas y sanitarias en dicho Estado miembro".*

Y en segundo lugar, *"los Estados miembros deben observar el principio de neutralidad fiscal, que se opone a que prestaciones similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (...)".*

Añade además que no puede interpretarse *"que sea forzoso aplicar la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra c) de la Directiva 2006/112, únicamente a quienes ejerzan una profesión regulada por la normativa del Estado miembro de que se trate, puesto que no cabe excluir con carácter general y absoluto que personas que no son miembros de una profesión regulada, puedan disponer de las cualificaciones necesarias para garantizar tratamientos de una calidad suficiente para considerarlos similares a los que ofrecen quienes ejercen la profesión regulada, en particular si han recibido la formación ofrecida por un establecimiento de enseñanza reconocido por dicho Estado miembro".*

Considera el Alto Tribunal en su fallo que el citado precepto *"debe interpretarse en el sentido de que no exige que la exención establecida en él, se aplique únicamente a las prestaciones realizadas por quienes ejerzan una profesión médica o sanitaria regulada por la normativa del Estado miembro de que se trate".*

El territorio de las Islas Canarias, como parte de España, está integrado en el territorio de la Unión Europea, pero no, en el ámbito de aplicación del IVA; ello es debido al reconocimiento de un especial régimen económico y fiscal, derivado de sus circunstancias de lejanía e insularidad, que conlleva, entre otras muchas medidas, a la vigencia del IGIC y no del IVA. Por ello, a pesar del carácter no vinculante de la sentencia citada en el ámbito del IGIC, no podemos olvidar que en Canarias, igual que en el resto de la Unión Europea, rige el principio de libertad de circulación, y, que todos sus ciudadanos, incluidos los profesionales médicos o sanitarios, pueden prestar sus servicios sin limitaciones territoriales.

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

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

Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores.

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

(...)

3º. 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 (…).

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

"Artículo 20.- Exenciones en operaciones interiores.

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

(...)

3.º La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

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

Con esto queremos señalar que, teniendo la base de la exención, la misma redacción en el IVA y en el IGIC, es absurdo, que sea objeto de diferente interpretación en cada uno de estos

impuestos, cuando son aplicables en un mismo país -aunque en distintos territorios-, que es miembro de la Unión Europea, y es una Directiva de su Consejo la que establece la base de la exención.

Ante esta situación, consideramos procedente seguir el criterio interpretativo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que entiende que la exención no queda subordinada a que la titulación para la práctica de la profesión se encuentre incluida entre la de los profesionales sanitarios regulados por la legislación del Estado miembro, sino que será necesario que el profesional que quiera aplicar la exención posea las cualificaciones profesionales requeridas.

Para ello, será necesario analizar cada caso en particular, atendiendo a los estudios realizados por quien presta los servicios de psicopedagogía, para determinar si cuentan con una titulación y cualificación equivalente a las señaladas en los párrafos anteriores, será de aplicación la exención contenida en el referido artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, de manera que si los presta un psicólogo está claro que sí (siempre que sean en la rama de la psicología clínica), pero no lo está si es un pedagogo o un psicopedagogo. Para este último caso, se exige la aportación de cualquier medio de prueba admitido en derecho, cuya valoración corresponde a los órganos de gestión e inspección de la Agencia Tributaria Canaria, y no a este centro directivo.

Una vez analizado el requisito subjetivo, sólo nos queda para completar la primera pregunta planteada, atender el cumplimiento del requisito objetivo, esto es, que los servicios que preste este profesional sean para la prevención, diagnóstico o tratamiento de enfermedades; a estos efectos se considerarán servicios de:

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

b) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter pe culiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma

c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

A estos efectos, acudimos a la Clasificación Internacional de Enfermedades (CIE), elaborada por la Organización Mundial de la Salud como una herramienta para registrar, notificar y agrupar afecciones y factores que influyen en la salud, recogiendo miles de códigos únicos para traumatismos, enfermedades y causas de muerte. La revisión vigente en España es la décima -CIE 10-, tal y como publica el Ministerio de Sanidad en su página web, estando vigente la versión 5ª (enero 2024), en cuyo Capítulo 05 “Trastornos mentales, del comportamiento y del desarrollo neurológico”, dentro de los apartados “Trastornos generalizados y específicos del desarrollo” (F80-F89) y “Trastornos del comportamiento y trastornos emocionales cuyo inicio se presenta habitualmente en infancia y adolescencia” (F90-F98), se recogen, entre otros, los señalados en el escrito de la consulta: el Autismo infantil (F84), el Trastorno del espectro autista (TEA) (F84), y el Trastorno por déficit de atención por hiperactividad (TDAH) (F90).

No obstante lo anterior, nos resulta difícil considerar que las funciones de estos profesionales de la educación vayan más allá de la detección -no diagnóstico- de estos trastornos, y de la orientación y asesoramiento. No previenen enfermedades puesto que su participación se produce una vez se observen indicios de estos trastornos; no diagnostican enfermedades o su ausencia, pues no son profesionales médicos, y no realizan tratamientos para su cura por carecer de cualificación, aunque puedan efectuar actuaciones de apoyo.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que estarán sujetos y no exentos los servicios de detección, orientación o asesoramiento respecto a determinadas enfermedades prestados por los psicopedagogos, sin que sea de aplicación la exención del IGIC prevista en el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, al no considerar que puedan realizar la prevención, el diagnóstico y el tratamiento de enfermedades.

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, 15 de febrero de 2024
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA
Gabriel Megías Martínez