Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 475 100 - Fax: 922 922 381

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2032 (12/10/20)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante pertenece a la Asociación Española de Quiropráctica, según certificado en el que consta que desde agosto de 2014 es socio de la misma; para acceder a esta Asociación es necesario, entre otros requisitos, poseer una titulación adecuada, y en este sentido, aporta un certificado del Real Centro Universitario Escorial-María Cristina en el que figura que ha superado, durante los cursos académicos 2019-2014, el Título Superior en Quiropráctica y el Máster en Quiropráctica que se imparte en dicho Centro. Con estos antecedentes, presenta una doble consulta:

- Si cuando realiza una prestación referida al tratamiento, prevención y diagnóstico de enfermedades ¿ostenta la debida cualificación profesional dispuesta en la Sentencia TSJUE de 27 de junio de 2019 (Asunto C-597/2017) para considerar exenta del Impuesto General Indirecto Canario la prestación de ese concreto servicio?

- En caso afirmativo ¿considera este centro directivo que quien suscribe esta consulta debe realizar algún trámite adicional o previo concreto ya fuese de alta, baja o variación de su actividad, censal o de cualquier otra clase con incidencia tributaria?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La persona consultante dispone del Título Superior de Quiropráctica y Máster en Quiropráctica emitido por un centro universitario acreditado por uno de los Consejos que integran el Consejo Internacional de Educación Quiropráctica (CCEI), y en estas circunstancias, puede señalarse que dicho profesional cuenta con las cualificaciones profesionales requeridas para aplicar la exención recogida en el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, siempre que preste cualquiera de los servicios vinculados con la prevención, el diagnóstico o el tratamiento de enfermedades.

- A estos efectos, deberá presentar un modelo 400 de declaración censal de comienzo, modificación o cese, modificando el modelo 400 con el que se dio de alta, para comunicar que realiza operaciones exentas por el artículo 50.Uno de la Ley 4/2012.

Visto 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 persona física consultante pertenece a la Asociación Española de Quiropráctica, según certificado en el que consta que desde agosto de 2014 es socio de la misma; para acceder a esta Asociación es necesario, entre otros requisitos, poseer una titulación adecuada, y en este sentido, aporta un certificado del Real Centro Universitario Escorial-María Cristina en el que figura que ha superado, durante los cursos académicos 2019-2014, el Título Superior en Quiropráctica y el Máster en Quiropráctica que se imparte en dicho Centro. Con estos antecedentes, presenta una doble consulta:

- Si cuando realiza una prestación referida al tratamiento, prevención y diagnóstico de enfermedades ¿ostenta la debida cualificación profesional dispuesta en la Sentencia TSJUE de 27 de junio de 2019 (Asunto C-597/2017) para considerar exenta del Impuesto General Indirecto Canario la prestación de ese concreto servicio?

- En caso afirmativo ¿considera este centro directivo que quien suscribe esta consulta debe realizar algún trámite adicional o previo concreto ya fuese de alta, baja o variación de su actividad, censal o de cualquier otra clase con incidencia tributaria?

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

- *"Artículo 4. Hecho imponible.*
1. Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional".

- *"Artículo 5.- Concepto de actividades empresariales o profesionales.*
1. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.
En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas.

(...)
2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:
1º. Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.
(...)".

- "Artículo 7. Concepto de prestación de servicios.
1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes.
2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:
1º.- El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
(...)".

-"Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.
Uno. Reglas generales.
Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:
1. Reglas generales.
Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:
(...)
2. 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):

"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 en cuenta lo expuesto, la cuestión a analizar en el **primer punto de la consulta** se centra en determinar si la persona física consultante, por un lado, es considerada profesional médico o sanitario, atendiendo a los estudios realizados en el Real Centro Universitario Escorial-María Cristina, 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 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias, no incluye entre los profesionales sanitarios, a los quiroprácticos; y en este sentido, no existe una titulación oficial reconocida, sin perjuicio de que dicha disciplina sea objeto de estudio y aprendizaje en centros universitarios -como el citado por el consultante-, que ofrecen una titulación superior en quiropráctica mediante la superación de 5 cursos académicos -como la obtenida por el consultante-, ya que se trata de una titulación de carácter propio y privada, sin carácter oficial.

Si bien esta falta de inclusión en la ordenación de las profesiones sanitarias de los quiroprácticos, siempre ha sido la razón, al menos en el ámbito del IGIC, para no considerar al consultante como profesional médico o sanitario, no debe ser expresada ahora ignorando el criterio recientemente manifestado, por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en la sentencia de 27 de junio de 2019, asunto C-597/2017, a la que hace referencia el escrito de la consulta.

Esta sentencia analiza la posible exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), de los quiroprácticos y osteópatas, 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.

Hay que recordar que el territorio de las islas Canarias permanecerá fuera del ámbito de apliación del sistema común del IVA, de acuerdo con el artículo 4.1 del Reglamento (CEE) N.º 1911/91 del Consejo de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del derecho comunitario en las islas Canarias.

Para el TJUE la cuestión planteada tiene por único objeto precisar el alcance del requisito subjetivo, determinando si solo 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 TJUE 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 TJUE 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; lo 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.

Si atendemos a las redacciones de esta exención, en el IVA y en el IGIC, veremos que que son idénticas, teniendo en cuenta que la redacción en el IVA tien su fundamneto en el 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, cualquie-

ra 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 TJUE 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 quiropráctica. La persona consultante tiene el Título Superior en Quiropráctica y el Máster en Quiropráctica otorgado por el Real Centro Universitario Escorial-María Cristina, donde ha realizado sus estudios durante los cursos académicos 2019-2014. Si bien se trata de un título propio no reconocido oficialmente en España, lo cierto es que concurren dos circunstancias que le otorgan cierto reconocimiento o distinción, por un lado, en otros títulos universitarios sí oficiales se exige el conocimiento de esta disciplina, y por otro lado, existe a nivel internacional un control de calidad de la educación superior en quiropráctica a cargo de organizaciones autónomas, cuyos estándares son utilizados por instituciones universitarias públicas y privadas.

La primera, la encontramos en la Orden del Ministerio de Ciencia e Innovación CIN/2135/2008, de 3 de julio, por la que se establecen los requisitos para la verificación de los títulos universitarios oficiales que habiliten para el ejercicio de la profesión de Fisioterapeuta, la cual se refiere a la quiropráctica entre las competencias que debe adquirir el profesional de Fisioterapia, de conformidad con su plan de estudios. Estas materias quedan incluidas dentro del módulo de formación específica: Métodos específicos de intervención en Fisioterapia, en relación con los métodos y técnicas específicos referidos al aparato locomotor.

Y la segunda circunstancia, es la existencia, a nivel europeo del Consejo Europeo de Educación Quiropráctica -European Council on Chiropractic Education- (ECCE), el cual es miembro fundador del Consejo Internacional de Educación Quiropráctica-CCEI, conjuntamente con los demás Consejos territoriales reconocidos en sus respectivos ámbitos territoriales, esto es, los Consejos homólogos de Estados Unidos-CCE-US, Canadá-CCEC y Australasia-CCEA, que velan por la calidad de la educación en sus respectivos ámbitos territoriales.

En este sentido, según certificado aportado por la persona consultante, ésta pertenece a la Asociación Española de Quiropráctica (AEQ) como miembro activo desde agosto de 2014, aclarando que, según el artículo 28 de sus Estatutos, *"únicamente serán miembros aquellos que posean el título de Doctor, Licenciado o Máster en Quiropráctica expedido por cualquiera de las Facultades de Quiropráctica acreditadas por el Consejo de Educación Quiropráctica Europea (ECCE), de Estados Unidos (CCE-US), Canadá (CCEC) o Australasia (CCEA).* A lo que añade que *"La AEQ es la única asociación nacional que garantiza que sus miembros cumplen con los estándares educativos, formativos y profesionales exigidos por la Organización Mundial de la Salud y por todos aquellos países en los que la Quiropráctica está regulada y reconocida como profesión sanitaria".*

Atendiendo a todo lo expuesto, podemos señalar que la persona física consultante cuenta con las cualificaciones profesionales requeridas para la aplicación de la exención contenida en el referido artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012.

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 peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma

c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

Por lo que, siempre que la persona física consultante -a la que hemos valorado que cumple el requisito subjetivo-, preste cualquiera de estos servicios, se entenderá cumplido también el requisito objetivo, y por tanto su actividad profesional estará exenta del IGIC.

El **segundo punto de la consulta**, plantea si es necesario realizar algún trámite adicional para la aplicación de la exención reconocida en el apartado anterior. Es evidente que tiene que presentar un modelo 400 de Declaración censal de comienzo, modificación o cese, modificando el modelo 400 con el que se dio de alta, para comunicar con un "*SÍ*" que realiza operaciones exentas por el artículo 50.Uno de la Ley 4/2012; para ello deberá acudir al apartado de "*Situación tributaria*", letra *"A2 Impuesto General Indirecto Canario. Autoliquidaciones*", y responder a la pregunta *"¿Realiza exclusivamente alguna/s de las siguientes operaciones que no obligan a presentar autoliquidaciones periódicas*?

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

- La persona consultante dispone del Título Superior de Quiropráctica y Máster en Quiropráctica emitido por un centro universitario acreditado por uno de los Consejos que integran el Consejo Internacional de Educación Quiropráctica (CCEI), y en estas

circunstancias, puede señalarse que dicho profesional cuenta con las cualificaciones profesionales requeridas para aplicar la exención recogida en el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012, siempre que preste cualquiera de los servicios vinculados con la prevención, el diagnóstico o el tratamiento de enfermedades.

- A estos efectos, deberá presentar un modelo 400 de declaración censal de comienzo, modificación o cese, modificando el modelo 400 con el que se dio de alta, para comunicar que realiza operaciones exentas por el artículo 50.Uno de la Ley 4/2012.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 12 de octubre de 2020
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García