Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 5.2.2º Ley 20/1991 Art. 5.6.a) Ley 20/1991 Art. 10.1.2), 3) y 8) Ley 20/1991 Art. 10.2 Ley 20/1991 Art. 22.2.b) Ley 20/1991 Art. 23.2 Ley 20/1991 Art. 11.1.2º y 3º Real Decreto 2538/1994 Art. 12 Real Decreto 2538/1994 Art. 48.2.3º Real Decreto 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA:

La sociedad consultante tiene como objeto social la prestación de servicios de carácter asistencial, educativo, de ocio y tiempo libre, para personas mayores, discapacitadas, primera infancia… Entre otros servicios y sin carácter limitativo, todo ello mediante psicólogos, ATS, trabajadores sociales, y demás personal especializado, y en concreto, en el caso que nos ocupa, la asistencia social a personas de la tercera edad, con la prestación de servicios de carácter asistencial para personas mayores y discapacitadas, actividades terapéuticas y ocupacionales entre otras.

Actualmente tiene firmado un contrato de prestación de servicios con un Cabildo Insular para la gestión del Servicio Público de una Residencia Sociosanitaria.

Entre los servicios que se prestan se encuentran servicios médicos y sanitarios que son desarrollados por profesionales médicos, gerocultores, DUE ATS, terapeuta ocupacional, trabajadores sociales y fisioterapeutas.

Los servicios anteriores con otros servicios, como son los de limpieza, lavandería, gas luz, farmacias y todo lo necesario para la prestación del servicio se realiza por un precio único por ser una prestación única, aún cuando ésta esté compuesta de varios elementos que son necesarios y constituyen la prestación principal.

Conforme a lo expuesto, se consulta por la sujeción al IGIC y tipo impositivo aplicable dentro de la prestación única referida a la gestión del servicio público de atención a personas mayores en una residencia sociosanitaria, teniendo en cuenta que en dichos servicios se comprenden trabajos de : Dirección, médico, DUE/ATS, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionales, gerocultores, trabajadores sociales, alimentación, manutención, mantenimiento, lavandería, limpieza, suministros y reparación y conservación y servicios generales.

Se adjuntan el Contrato, Pliego de Cláusulas Administrativas y Prescripciones Técnicas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE:

Se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad consultante, encargada de la gestión de una residencia sociosanitaria de atención a personas mayores, a sus usuarios. No obstante, en aquellas prestaciones de servicio de atención geriátrica y rehabilitadora, en la medida en que sean realizadas por personal médico o sanitario y consistan en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades (incluidas, entre otras, la fisioterapia y la terapia ocupacional) se

aplicará la exención del IGIC prevista en el artículo 10.1.3) de la Ley 20/1991. En el resto de servicios prestados por la consultante, es decir, sobre los servicios de alojamiento, cuidado personal, control y protección del usuario, atención social, y otros servicios (peluquería, podología y transporte) se repercutirá el IGIC al usuario, añadiéndose a la contraprestación pagada por los usuarios las subvenciones vinculadas directamente al precio contempladas en la cláusula 26.2 del Pliego de cláusulas administrativas particulares que rigen la gestión del servicio de residencia sociosanitaria para constituir la base imponible del IGIC.

En la medida en que la contraprestación de las prestaciones de servicios realizadas a los usuarios se efectúe mediante precio único, y concurra la circunstancia de que sean de aplicación tipos impositivos diferentes o, en su caso, ciertos servicios se encuentren exentos del IGIC (por ejemplo, las citadas prestaciones de servicio de atención geriátrica y rehabilitadora), la base imponible o, en su caso, parte exenta de la contraprestación, correspondiente a cada uno de ellas se determinará en proporción al valor de mercado de las correspondientes operaciones.

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 tiene como objeto social la prestación de servicios de carácter asistencial, educativo, de ocio y tiempo libre, para personas mayores, discapacitadas, primera infancia… Entre otros servicios y sin carácter limitativo, todo ello mediante psicólogos, ATS, trabajadores sociales, y demás personal especializado, y en concreto, en el caso que nos ocupa, la asistencia social a personas de la tercera edad, con la prestación de servicios de carácter asistencial para personas mayores y discapacitadas, actividades terapéuticas y ocupacionales entre otras.

Actualmente tiene firmado un contrato de prestación de servicios con un Cabildo Insular para la gestión del Servicio Público de una Residencia Sociosanitaria.

Entre los servicios que se prestan se encuentran servicios médicos y sanitarios que son desarrollados por profesionales médicos, gerocultores, DUE ATS, terapeuta ocupacional, trabajadores sociales y fisioterapeutas.

Los servicios anteriores con otros servicios, como son los de limpieza, lavandería, gas luz, farmacias y todo lo necesario para la prestación del servicio se realiza por un precio único por ser una prestación única, aún cuando ésta esté compuesta de varios elementos que son necesarios y constituyen la prestación principal.

Conforme a lo expuesto, se consulta por la sujeción al IGIC y tipo impositivo aplicable dentro de la prestación única referida a la gestión del servicio público de atención a personas mayores en una residencia sociosanitaria, teniendo en cuenta que en dichos servicios se comprenden trabajos de : Dirección, médico, DUE/ATS, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionales, gerocultores, trabajadores sociales, alimentación, manutención, mantenimiento, lavandería, limpieza, suministros y reparación y conservación y servicios generales.

Se adjuntan el Contrato, Pliego de Cláusulas Administrativas y Prescripciones Técnicas.

SEGUNDO.- El artículo 4.1 de la Ley 20/1991 define el hecho imponible del IGIC en los siguientes términos:

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

Añadir que el citado texto legal establece una serie de presunciones legales que subjetivamente se refieren a las sociedades mercantiles, entre ellas las siguientes:

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

...

2º Las sociedades mercantiles, en todo caso." (artículo 5.2.2º de la Ley 20/1991)

"Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en todo caso:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles.

…" (artículo 5.6.a) de la Ley 20/1991)

En consecuencia, las operaciones que realice el consultante, sociedad mercantil, en cumplimiento del contrato objeto de consulta se encuentran sujetas al IGIC, entendiendo que el verdadero alcance de la cuestión planteada se refiere a la exención del Impuesto en las mencionadas operaciones sujetas.

A tal efecto, 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).

Asimismo, el artículo 10.1, apartados 2º y 3º de la Ley 20/1991, 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 tiene carácter esencialmente subjetivo, es decir, es aplicable a centros que tengan carácter de centros hospitalarios o de asistencia sanitaria, no siendo el caso del consultante, al tratarse de una residencia geriátrica.

En el segundo supuesto de exención, 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 sanitarias 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.

Con independencia de lo mencionado en los párrafos anteriores, cuya intención era analizar la posibilidad de aplicar las exenciones previstas en la legislación del IGIC en materias análogas a las que han sido objeto de consulta, el artículo 22.2.b) de la Ley 20/1991 establece que deben incluirse en el concepto de contraprestación y, en consecuencia, en la base imponible de las operaciones interiores, entre otras, las "*subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto. En ningún caso se incluirán las subvenciones dirigidas a permitir el abastecimiento de productos comunitarios o disponibles en el mercado de la CEE, previsto en el Programa de opciones específicas por la lejanía e insularidad de las islas Canarias."*

El artículo 48.2.3º del Real Decreto 2538/1994 desarrolla el anterior precepto legal en los siguientes términos:

"2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

…

3.° Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones gravadas las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados, cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

En ningún caso se incluirán las subvenciones dirigidas a permitir el abastecimiento de productos comunitarios o disponibles en el mercado de la CE, previsto en el Programa de opciones específicas por la lejanía e insularidad de las islas Canarias."

Por último, el artículo 23.2 de la Ley 20/1991 establece una regla especial de determinación de la base imponible del IGIC que contempla el supuesto de precio único en la realización de diversas operaciones, en concreto se establece que "*cuando en una misma operación y por precio único se transmitan bienes o derechos de diversa naturaleza, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes o derechos transmitidos"*

Conforme a la fotocopia del Pliego de cláusulas administrativas particulares para la gestión del servicio público de la residencia sociosanitaria propiedad del Cabildo Insular bajo la modalidad de concesión administrativa, en la cláusula 26.2 dedicada a la retribución del concesionario, clase y cuantía, se estipula lo siguiente:

"*La retribución que el concesionario perciba por la explotación del servicio objeto de la concesión, será conforme con la proposición económica con la que licite en este concurso y estará integrada por los siguientes elementos:*

a) Ingresos derivados de las tarifas a cobrar al usuario.

b) Subvención al precio de aportación mensual por parte de la administración concedente que deberá cubrir la diferencia entre lo recaudado del usuario y el coste plaza día ofertado por el concesionario en su proposición económica.

…

c) Subvención a la explotación para lograr el equilibrio económico de la concesión, a liquidar anualmente en función de la oferta presentada por el concesionario según su proposición económica.

…"

Respecto a los servicios que ha de prestar el consultante de acuerdo con la cláusula cuarta del Pliego de prescripciones técnicas particulares para el contrato de gestión de servicios públicos de atención a personas mayores (Residencia sociosanitaria) del Cabildo Insular bajo la modalidad de concesión administrativa, son los siguientes:

"En la Residencia:

El alojamiento, que comprenderá: el uso de una habitación y zonas de convivencia; la manutención; la ropa de cama, mesa, aseo; lavado, repasado y planchado de la ropa personal. Para los usuarios que se determinen, marcado de la ropa y costura.

Cuidado personal, control y protección del usuario, que comprenderá la prestación de la asistencia necesaria para la realización de la actividades de la vida diaria (aseo, higiene personal, vestido, alimentación, etc.) así como aquellas actividades encaminadas a la protección y salvaguarda de su integridad personal.

Atención geriátrica y rehabilitadora, que deberá comprender las actuaciones propias de la medicina preventiva y asistencial, así como el desarrollo de programas de rehabilitación (fisioterapia, terapia ocupacional, entre otros), a través de medios propios o de los servicios sanitarios del Sistema de Salud al que pueda ser acogido el usuario, habilitación personal y social (autonomía personal y funcionamiento independiente), actividades de ocio y tiempo libre a través del animador sociocultural del centro.

Atención social, que incluirá entre sus actividades la valoración de las circunstancias sociales de los usuarios, la promoción de su integración y participación en la vida del centro y en el medio en que éste se ubica, la animación sociocultural y las relaciones con las familias de los usuarios.

Otros servicios (peluquería, podología).

Servicios de transporte.

El Centro contará con un servicio de transporte formado por dos vehículos para atender las necesidades del centro. (…)"

En consecuencia, es criterio de esta Dirección General de Tributos que se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad consultante, encargada de la gestión de una residencia sociosanitaria de atención a personas mayores, a sus usuarios. No obstante, en aquellas prestaciones de servicio de atención geriátrica y rehabilitadora, en la medida en que sean realizadas por personal médico o sanitario y consistan en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades (incluidas, entre otras, la fisioterapia y la terapia ocupacional) se aplicará la exención del IGIC prevista en el artículo 10.1.3º de la Ley 20/1991. En el resto de servicios prestados por la consultante, es decir, sobre los servicios de alojamiento, cuidado personal, control y protección del usuario, atención social, y otros servicios (peluquería, podología y transporte) se repercutirá el IGIC al usuario, añadiéndose a la contraprestación pagada por los usuarios las subvenciones

vinculadas directamente al precio contempladas en la cláusula 26.2 del Pliego de cláusulas administrativas particulares que rigen la gestión del servicio de residencia sociosanitaria para constituir la base imponible del IGIC.

En la medida en que la contraprestación de las prestaciones de servicios realizadas a los usuarios se efectúe mediante precio único, y concurra la circunstancia de que sean de aplicación tipos impositivos diferentes o, en su caso, ciertos servicios se encuentren exentos del IGIC (por ejemplo, las citadas prestaciones de servicio de atención geriátrica y rehabilitadora), la base imponible o, en su caso, parte exenta de la contraprestación, correspondiente a cada uno de ellas se determinará en proporción al valor de mercado de las correspondientes operaciones.

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, 27 de septiembre de 2006

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván