Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

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 OTROS TRIBUTOS
CONSULTA Nº: 64 (12/06/20)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 16 ter Texto Refundido

CUESTIÓN PLANTEADA

Una persona física enferma de Alzheimer recibió en 2018 y 2019 asistencia de una asociación sin ánimo de lucro cuyo objetivo es facilitar, mejorar y proporcionar asistencia y asesoramiento a las personas que padezcan la enfermedad tipo Alzheimer u otras demencias, a sus cuidadores y familiares.

Los servicios prestados por la asociación son realizados por médicos, enfermeros, fisioterapeutas, logopedas, psicólogos, terapeutas, etc. Estos servicios se prestan, bien en el domicilio del enfermo, o bien en la sede de la asociación, ofreciendo también, si fuera necesario, el servicio de transporte y comedor.

Consulta:

-Si los servicios descritos pueden ser considerados gastos por enfermedad a efectos de la deducción autonómica en la cuota íntegra del IRPF.

- En caso de respuesta positiva, si puede incluir en los gastos por enfermedad el coste por servicio de transporte y comedor, al entenderse que son accesorios a la actividad principal de tratamiento de enfermedad.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

-Los servicios prestados a enfermos y familiares por la asociación, están vinculados con el tratamiento de la enfermedad de Alzheimer, y en la medida en que sean prestados por profesionales médicos o sanitarios, las cantidades abonadas podrán dar derecho a practicar la deducción autonómica de “gastos de enfermedad”, si se cumplen el resto de requisitos de naturaleza objetiva, subjetiva y cuantitativa.

-Se consideran incluidos en el ámbito objetivo de la deducción, los servicios de transporte y comedor prestados en su caso, por ser accesorios e indispensables para recibir el tratamiento terapéutico.

Visto escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), este centro directivo en uso de la atribución conferida en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Ley 22/2009) y se modifican determinadas normas tributarias, y 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.- Una persona física enferma de Alzheimer recibió en 2018 y 2019 asistencia de una asociación sin ánimo de lucro cuyo objetivo es facilitar, mejorar y proporcionar asistencia y asesoramiento a las personas que padezcan la enfermedad tipo Alzheimer u otras demencias, a sus cuidadores y familiares.

Los servicios prestados por la asociación son realizados por médicos, enfermeros, fisioterapeutas, logopedas, psicólogos, terapeutas, etc. Estos servicios se prestan, bien en el domicilio del enfermo, o bien en la sede de la asociación, ofreciendo también, si fuera necesario, el servicio de transporte y comedor.

Consulta:

-Si los servicios descritos pueden ser considerados gastos por enfermedad a efectos de la deducción autonómica en la cuota íntegra del IRPF.

- En caso de respuesta positiva, si puede incluir en los gastos por enfermedad el coste por servicio de transporte y comedor, al entenderse que son accesorios a la actividad principal de tratamiento de enfermedad.

SEGUNDO.- La Comunidad Autónoma de Canarias tiene competencias para crear deducciones autonómicas en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los términos recogidos en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, y en su ejercicio, se creó la deducción por gastos de enfermedad, con efectos desde el 1 de enero de 2017. Así, la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para el año 2018, incorpora en su Disposición final Octava, apartado Trece, un nuevo artículo 16-ter al Texto Refundido de las disposiciones legales dictadas o por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (en adelante, Texto Refundido), cuya redacción en los años 2018 y 2019, objeto de consulta, es la siguiente:

> *"Artículo 16-ter. Deducción por gasto de enfermedad*
> *1. Los contribuyentes podrán deducir un 10 por 100 de los gastos y honorarios profesionales abonados durante el período impositivo por la prestación de servicios realizada por quienes tengan la condición de profesionales médicos o sanitarios, excepto farmacéuticos, conforme a lo dispuesto en los artículos 2 y 3 de la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias, por motivo de la prevención, diagnóstico y tratamiento de enfermedades, salud dental, embarazo y nacimiento de hijos, accidentes e invalidez, tanto propios como de las personas que se incluyan en el mínimo familiar. En ningún caso se incluye la asistencia con fines estéticos, excepto cuando constituyan la reparación de daños causados por accidentes o intervenciones que afecten a las personas y los tratamientos destinados a la identidad sexual.*

Los contribuyentes podrán deducir un 10 por 100 de los gastos en la adquisición de aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas, que por sus características objetivas solo puedan destinarse a suplir las deficiencias físicas de las personas.
Esta deducción tendrá un límite anual de 500 euros en tributación individual y 700 euros en tributación conjunta. Estos límites se incrementarán en 100 euros en tributación individual cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.
2. La base de esta deducción estará constituida por las cantidades justificadas con factura y satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuenta en entidades de crédito, a las personas o entidades que presten los servicios o entreguen los bienes. En ningún caso darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal. La factura deberá cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. La factura recibida por el contribuyente deberá conservarse durante el plazo de prescripción.

Si bien, con efectos desde el 1 de enero de 2020, el artículo 16 ter ha sido modificado por la Ley 9/2019, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2020, para introducir un nuevo apartado 3 en el que la aplicación de esta deducción queda sometida a un nuevo límite cuantitativo, el vinculado con el nivel de renta del contribuyente:

"3. Solo tendrán derecho a la aplicación de esta deducción los contribuyentes que no hayan obtenido rentas en el período impositivo en que se origina el derecho a la deducción por importe superior a 39.000 euros; y, en el supuesto de tributación conjunta, cuando la unidad familiar no haya obtenido rentas por importe superior a 52.000 euros".

TERCERO.- En su actual redacción, el disfrute de esta deducción está sujeto a tres requisitos: el objetivo, el subjetivo y el cuantitativo.

El requisito objetivo describe los conceptos que integran el ámbito de aplicación de la deducción, y el medio de pago, estableciendo así, un doble límite: por un lado, que los gastos admisibles son los vinculados con la prestación de servicios de profesionales médicos o sanitarios por motivo de la prevención, diagnóstico y tratamiento de enfermedades, salud dental, embarazo y nacimiento de hijos, accidentes o invalidez -excluyendo los farmacéuticos y estéticos-, así como la adquisición de aparatos y complementos, incluidas gafas y lentillas, destinados suplir deficiencias físicas; y, por otro lado, que el medio por el que ha de realizarse el pago, sólo puede ser a través de entidad bancaria, nunca con entrega de dinero.

El requisito subjetivo establece las personas que, por recibir estos servicios o por beneficiarse de los aparatos o complementos adquiridos, pueden tener derecho a practicar la deducción, señalando que no sólo se limita al propio contribuyente, sino que también se extiende a las personas con las que convive éste y por las que puede aplicar el mínimo familiar, regulado en la Ley del IRPF, esto es, por los ascendientes o descendientes (y asimilados) que no superen un determinado nivel de rentas.

Y en lo que respecta al requisito cuantitativo, este beneficio fiscal tiene 3 límites, uno, en el porcentaje de la deducción, otro, en el importe de la deducción, y el último, en el nivel de rentas. Analizaremos a continuación cada uno de ellos:

- El porcentaje de deducción, es el 10 por 100 de los gastos y honorarios abonados durante el período impositivo por los conceptos ya señalados anteriormente, esto es, por los servicios prestados por profesionales médicos y sanitarios, así como de los gastos por adquisiciones de aparatos y complementos que suplan deficiencias físicas de las personas.

-El importe de la deducción, que es el resultado de aplicar el 10 por 100 a la base de deducción, no puede superar un límite anual de 500 euros en tributación individual -pasando a 600 euros si el contribuyente tiene una discapacidad igual o superior al 65 por 100-, y 700 euros en tributación conjunta. El límite máximo de la deducción incluye, tácitamente, el límite máximo de la base de deducción, pues el primero es el resultado de aplicar un 10 por ciento sobre el segundo, por lo que las cuantías anuales máximas abonadas que darían derecho a la deducción son respectivamente, 5.000, 6.000 y 7.000 euros.

-Y el nivel de rentas, aplicable desde el 1 de enero de 2020 (por lo que no afecta a los ejercicios 2018 y 2019 objeto de la consulta), que restringe el disfrute de la deducción a los contribuyentes, que no hayan obtenido rentas en el período impositivo superiores a 39.000 euros, o 52.000 euros si la tributación es conjunta. A estos efectos, el concepto de renta, debe entenderse referido a la suma de la base imponible general y a la del ahorro, de conformidad con lo establecido en el artículo 17 del Texto Refundido:

> *"Artículo 17.- Referencia normativa*
> *A los efectos de la aplicación de las deducciones autonómicas de la Comunidad Autónoma de Canarias en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, las referencias contenidas en la expresión "renta" en las normas reguladoras de las mismas deberán entenderse hechas a la base imponible general y del ahorro definida en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, o en el texto legal que lo sustituya".*

De todos estos requisitos, el que plantea dudas al consultante es el relativo a la primera parte del elemento objetivo, es decir, a los servicios incluidos en el ámbito de aplicación de esta deducción autonómica, cuando se prestan por trabajadores de una entidad, que tienen la consideración de profesionales médicos o sanitarios, pero no actúan por cuenta propia y no son ellos los que emiten las facturas, sino la entidad.

CUARTO.-. Nuestra Constitución configura a España, como un Estado social y democrático de Derecho, y, en aplicación de sus múltiples principios rectores, reconoce numerosos derechos, destacando ahora, el derecho de los ciudadanos a la protección de la salud, sobre el que corresponde a los poderes públicos organizar y tutelar la salud pública. El sistema sanitario español es de carácter público, y, no sobra decirlo, uno de los mejores a nivel mundial, pero al prestar sus servicios de forma generalizada, es evidente que no puede funcionar con las reglas de una empresa privada, atendiendo a la oferta y la demanda, sino que su funcionamiento prioriza las urgencias y emergencias sanitarias, lo cual conlleva, en muchas ocasiones, a la ralentización y demora de los servicios ordinarios.

Por ello, el sistema coexiste con atenciones profesionales sanitarias prestadas en el ámbito privado, lo cual coadyuva a descongestionar las de carácter público, permitiendo así que el sistema público mantenga su eficacia y eficiencia.

En este sentido, la deducción por gasto de enfermedad es fruto de la preocupación por la salud de la Comunidad Autónoma de Canarias, respecto de sus contribuyentes del IRPF, primando más el fin del gasto, que el medio o la forma de hacerlo.

Por esta razón, y atendiendo a que el propio artículo 16 ter del texto Refundido señala que se podrán deducir "*los gastos y honorarios profesionales abonados durante el periodo impositivo por la prestación de servicios realizada por quienes tengan la condición de profesionales médicos o sanitarios* ", lo relevante es que los servicios sean prestados por profesionales del sector, en los términos que se describen en la Ley 44/2003 citada. Ello impide que deba entenderse el término "profesionales" desde un punto de vista tributario exclusivamente, esto es, como los que realizan la ordenación por cuenta propia de una actividad profesional, sin que, por tanto, la deducción por gastos satisfechos por estos servicios médicos o sanitarios esté restringida a los que sean abonados directamente a estos profesionales, como trabajadores por cuenta propia, pues es indiferente su condición laboral.

Esta remisión que hace el Texto Refundido a los artículos 2 y 3 de la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias, conlleva, primeramente, que conozcamos las mismas, y seguidamente, que analicemos si los servicios prestados por la asociación están vinculados con estas profesiones.

> *"Artículo 2. Profesiones sanitarias tituladas.*
> *1. De conformidad con el artículo 36 de la Constitución, y a los efectos de esta ley, son profesiones sanitarias, tituladas y reguladas, aquellas cuya formación pregraduada o especializada se dirige específica y fundamentalmente a dotar a los interesados de los conocimientos, habilidades y actitudes propias de la atención de salud, y que están organizadas en colegios profesionales oficialmente reconocidos por los poderes públicos, de acuerdo con lo previsto en la normativa específicamente aplicable.*
> *2. Las profesiones sanitarias se estructuran en los siguientes grupos:*
> *a) De nivel Licenciado: las profesiones para cuyo ejercicio habilitan los títulos de Licenciado en Medicina, en Farmacia, en Odontología y en Veterinaria y los títulos oficiales de especialista en Ciencias de la Salud para Licenciados a que se refiere el título II de esta ley.*
> *b) De nivel Diplomado: las profesiones para cuyo ejercicio habilitan los títulos de Diplomado en Enfermería, en Fisioterapia, en Terapia Ocupacional, en Podología, en Óptica y Optometría, en Logopedia y en Nutrición Humana y Dietética y los títulos oficiales de especialista en Ciencias de la Salud para tales Diplomados a que se refiere el título II de esta ley.*
> *3. Cuando así resulte necesario, por las características de la actividad, para mejorar la eficacia de los servicios sanitarios o para adecuar la estructura preventiva o asistencial al progreso científico y tecnológico, se podrá declarar formalmente el carácter de profesión sanitaria, titulada y regulada, de una determinada actividad no prevista en el apartado anterior, mediante norma con rango de ley.*
> *Conforme a lo establecido en la Ley 10/1986, de 17 de marzo, sobre odontólogos y otros profesionales relacionados con la salud dental, tienen carácter de profesión sanitaria la de protésico dental y la de higienista dental.*

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

"Artículo 3. Profesionales del área sanitaria de formación profesional.
1. De conformidad con el artículo 35.1 de la Constitución, son profesionales del área sanitaria de formación profesional quienes ostentan los títulos de formación profesional de la familia profesional sanidad, o los títulos o certificados equivalentes a los mismos.
2. Los profesionales del área sanitaria de formación profesional se estructuran en los siguientes grupos:
a) De grado superior: quienes ostentan los títulos de Técnico Superior en Anatomía Patológica y Citología, en Dietética, en Documentación Sanitaria, en Higiene Bucodental, en Imagen para el Diagnóstico, en Laboratorio de Diagnóstico Clínico, en Ortoprotésica, en Prótesis Dentales, en Radioterapia, en Salud Ambiental y en Audioprótesis.
b) De grado medio: quienes ostentan los títulos de Técnico en Cuidados Auxiliares de Enfermería y en Farmacia.
3. Tendrán, asimismo, la consideración de profesionales del área sanitaria de formación profesional los que estén en posesión de los títulos de formación profesional que, en la familia profesional sanidad, establezca la Administración General del Estado conforme a lo previsto en el artículo 10.1 de la Ley Orgánica 5/2002, de 19 de junio, de las Cualificaciones y de la Formación Profesional.
4. Los técnicos superiores y técnicos a los que se refiere este artículo ejercerán su actividad profesional sanitaria de acuerdo con las normas reguladoras de la formación profesional, de sus distintos niveles formativos y de su concreta titulación, en el marco del respeto a la competencia profesional, responsabilidad y autonomía propias de las profesiones sanitarias contempladas en los artículos 6 y 7 de esta ley.
5. Las Administraciones sanitarias establecerán, en los casos en que resulte procedente, los modelos para la integración e incorporación de los técnicos superiores y técnicos a que se refiere este artículo y de sus actividades profesionales sanitarias a los centros y establecimientos dependientes o adscritos a tales Administraciones, y regularán los sistemas de formación continuada y de desarrollo de éstos".

Veamos a continuación a examinar los servicios prestados por la asociación sin ánimo de lucro. Según lo establecido en la Carta de Servicios publicada en su página web, informan, entre otros aspectos, por un lado, de los fines que persiguen, y, por otro lado, de los servicios que ofrecen, señalando lo siguiente:

"Los fines que justifican su existencia, recogidos en el artículo 6 de sus estatutos, son:
a) Facilitar, mejorar y proporcionar asistencia y asesoramiento a las personas que padezcan la enfermedad tipo Alzheimer u otras demencias, sus cuidadores y familiares, para mantener y mejorar su calidad de vida, sin discriminación por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, sean asociados o no.
b) Promover el conocimiento de estas patologías y su difusión a la opinión pública.

c) Promover la acción global y operativa de todos los agentes implicados.

d) Promover, impulsar y participar en estudios e investigaciones sobre estas enfermedades, dentro y fuera de ámbito de actuación de la Asociación.

f) La defensa de los derechos de las personas con enfermedad tipo Alzheimer u otras demencias.

Cualesquiera otros que se le atribuyan en interés del colectivo al que representa".

"3.- RELACIÓN DE SERVICIOS OFRECIDOS POR LA ASOCIACIÓN.

- *Evaluación y asesoramiento de personas con enfermedad de Alzheimer y otras demencias, así como Deterioro Cognitivo Leve.*
- *Atención especializada para personas con enfermedad de Alzheimer y otras demencias en estadio de leve a grave, prestando asistencia personalizada en Centros de Día Terapéuticos –CDT Josefa Molina y CDT Isidro Rodríguez Castro-.*
- *Servicio de Ayuda a Domicilio para personas con enfermedad de Alzheimer y otras demencias en estadio de leve a grave.*
- *Promoción de la Autonomía Personal en Domicilio para personas con enfermedad de Alzheimer y otras demencias en estadio de leve a moderado-grave.*
- *Promoción de la Autonomía Personal en Unidades de Atención Integral para personas con enfermedad de Alzheimer y otras demencias en estadio de leve a moderado, así como Deterioro Cognitivo Leve, prestando asistencia personalizada en las Unidades de Atención Integral en Centro Nieves Martín en Ofra, Anchieta en La Laguna, Los Silos, Icod de los Vinos, Los Realejos, Puerto de la Cruz, El Rosario, Candelaria, Fasnia, San Miguel, Adeje y Guía de Isora.*
- *Asesoramiento y apoyo emocional individual y grupal a familiares y cuidadores.*
- *Formación a familiares, cuidadores y profesionales que se dediquen a la atención de personas con enfermedad de Alzheimer y otras demencias.*
- *Préstamo de ayudas técnicas*
- *Talleres de entrenamiento cognitivo para personas mayores con un proceso de envejecimiento normal de cara a la prevención y detección a tiempo de alteraciones cognitivas y/o demencia.*
- *Entidad formadora de alumnos en prácticas de entidades públicas y privadas, colaboradora del Servicio Canario de Empleo para la formación de alumnos en prácticas.*
- *Información y asesoramiento sobre la enfermedad de Alzheimer y otras demencias a la población en general.*
- *Colaboración en estudios e investigaciones.*
- *Promoción de estudios dentro de la Asociación, sobre terapias, evaluaciones, protocolos, etc., encaminados a mejorar la atención de los enfermos de Alzheimer y otras demencias, así como la atención, apoyo y formación a familiares y cuidadores.*
- *Desarrollo de proyectos y asistencia técnica para Administraciones Públicas y entidades privadas, dirigidos a mejorar la calidad de la atención dada a las personas con demencia y formación de personal".*

Las distintas actuaciones que realiza la asociación están vinculadas con la existencia previa de un diagnóstico de la enfermedad de Alzheimer, agrupándolas en los siguientes seis bloques de servicios:

1).-En Centros de Día Terapéuticos: en ellos se prestan a los enfermos los servicios de psicología, fisioterapia, logopedia y terapia ocupacional.

2).- En Unidades de Atención Integral: en los que se prestan los mismos servicios que en los Centros de Día Terapéuticos.

3).- De Promoción de la autonomía personal en el domicilio: con lo que se trata de mejorar la calidad de vida con los diferentes programas señalados en su Carta de Servicios.

4).- De ayuda a domicilio: dirigidos al cuidado de la persona enferma, en las actividades básicas de la vida.

5).- Para cuidadores: se incluyen los servicios de fisioterapia para atender las dolencias de los cuidadores, los de apoyo emocional guiado por psicólogos, y los de su formación para facilitar su labor de cuidadores.

6).- Otros: en este bloque se incluyen los préstamos de productos de apoyo orto protésicos, la formación de alumnos en prácticas, y el desarrollo de proyectos y de asistencia técnica para las Administraciones Públicas y entidades privadas para mejorar la calidad de la atención dada a las personas afectadas por la enfermedad.

En virtud de todo lo expuesto, consideramos que los servicios prestados por la asociación, tanto a las personas enfermas de Alzheimer, como a sus familiares cuidadores con los que conviven, están directamente vinculados con el tratamiento de dicha enfermedad cuando sean prestados por cualquiera de los profesionales médicos o sanitarios señalados en la Ley 44/2003, ya sean trabajadores por cuenta propia o ajena; en cuanto a los servicios de comedor o transporte, que, en su caso, se pudieran prestar, para poder completar los otros servicios de tratamiento de la enfermedad citados, se consideran que son accesorios e indispensables para la terapia, sin los cuales no se podrían llevar a cabo de forma eficiente los servicios directos.

QUINTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo:

-Los servicios prestados a enfermos y familiares por la asociación, están vinculados con el tratamiento de la enfermedad de Alzheimer, y en la medida en que sean prestados por profesionales médicos o sanitarios, las cantidades abonadas podrán dar derecho a practicar la deducción autonómica de "gastos de enfermedad", si se cumplen el resto de requisitos de naturaleza objetiva, subjetiva y cuantitativa.

-Se consideran incluidos en el ámbito objetivo de la deducción, los servicios de transporte y comedor prestados en su caso, por ser accesorios e indispensables para recibir el tratamiento terapéutico.

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 junio de 2020

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García