



MINISTERIO
DE ECONOMIA
Y HACIENDA

DIRECCION GENERAL
DE TRIBUTOS

CONSULTA VINCULANTE

Referencia: AF0896-08
Nº CONSULTA:
Nº REGISTRO: 27523-08
SUBDIRECCIÓN: 04

**CONSULTANTE
(nombre o razón social)**

CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS DE PODOLOGOS
NIF: G82645052
A/A de D^a. Virginia Novel Martí

(domicilio)

C/ San Bernardo, 74 Bajos derecha
28005 MADRID

CONCEPTO IMPOSITIVO

IVA-Exenciones

NORMATIVA

Ley 37/1992 arts. 20-uno-3º, 90-uno, 91-uno-1-6º,
91-dos-1-5º

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

Prestaciones de servicios de podología, efectuadas por un podólogo en el ejercicio de su profesión, consistentes en la adaptación de las prótesis, adquiridas de terceros, a las condiciones particulares de sus clientes y posterior colocación de las mismas.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Exención.

Tipo impositivo aplicable



Nº REGISTRO: 27523-08

2

CONTESTACIÓN:

1.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), están sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

El artículo 11, apartado uno de la Ley 37/1992 establece que a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

El artículo 11, apartado dos, número 1º de la mencionada Ley dispone lo siguiente:

“Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

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

De acuerdo con lo expuesto, están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios de podología, efectuadas por un podólogo en el ejercicio de su profesión, consistentes en la adaptación de las prótesis adquiridas de terceros a las condiciones particulares de sus clientes.

2. - Resulta relevante a efectos de la contestación a la cuestión planteada en el escrito de consulta, sobre la adaptación a los clientes de las prótesis adquiridas a terceros, el hacer referencia a lo señalado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 25 de febrero de 1999, en el asunto C-349/96, en la que dicho Tribunal se planteó cuales deben ser “los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente”.

Señala el Tribunal en dicha sentencia lo siguiente:

“27. Con carácter preliminar, es preciso recordar que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar el lugar de las prestaciones de servicios como para aplicar el tipo impositivo o, como en el presente asunto, para aplicar las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva. Además, hay que señalar que, debido a la diversidad de transacciones comerciales, es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la manera de abordar correctamente el problema en todos los casos.

28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos,



Nº REGISTRO: 27523-08

3

primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate.

29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24)."

Por tanto, en el supuesto de que exista una operación de entrega de bienes que tenga carácter accesorio respecto de otra prestación de servicios que tenga carácter principal realizadas ambas (operación accesorio y operación principal) para un mismo destinatario, la entrega de bienes que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa.

En el caso planteado en la consulta, la entrega de la prótesis, adquirida de terceros y adaptada a las necesidades del cliente, está directamente relacionada con la prestación de los servicios sanitarios de podología, reuniendo la citada entrega carácter accesorio respecto de la operación principal, de acuerdo con la definición de este concepto que se da en la sentencia que se ha reproducido parcialmente.

3.- El artículo 20, apartado uno, número 3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que estará exenta de dicho Impuesto:

"3º. 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 y los Psicólogos, Logopedas y Opticos, diplomados en Centros oficiales o reconocidos por la Administración.



Nº REGISTRO: 27523-08

4

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas".

A tales efectos se considerarán servicios de:

- a) 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.
- b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.
- c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades".

Dicho precepto condiciona pues la aplicación de la exención 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 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 de carácter 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 en el ordenamiento jurídico" y, además, otros profesionales citados expresamente.

Por tanto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativos al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, según lo expuesto anteriormente, prestados directamente a personas físicas por quienes tengan la condición de profesionales médicos o sanitarios (entre ellos los podólogos) según el ordenamiento jurídico vigente, aunque dichos profesionales presten los referidos servicios por medio de una entidad o los presten a la misma y, ésta, a su vez, facture dichos servicios a los destinatarios de los mismos.

En el escrito de consulta, la entidad consultante plantea la cuestión de si los servicios de adaptación de una prótesis, adquirida de un tercero, a las características de un cliente, están exentos o no del Impuesto sobre el Valor Añadido, como aclaración de la contestación vinculante de fecha 21 de diciembre de 2007 (Nº consulta V2770-07), emitida por este Centro Directivo y que se cita en el mencionado escrito.

Pues bien, acuerdo con lo expuesto el servicio de asistencia sanitaria consistente en la adaptación de una prótesis, adquirida de un tercero, a las características de un cliente y posterior colocación de una prótesis por un podólogo está exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluyendo en dicha prestación tanto la prótesis colocada como el servicio sanitario prestado. Es decir, la adaptación y entrega de la prótesis está directamente relacionada con la prestación de los servicios sanitarios de podología, reuniendo la citada entrega carácter accesorio respecto de la



Nº REGISTRO: 27523-08

5

operación principal, de acuerdo con la definición de este concepto que se da en la sentencia que se ha reproducido en el apartado 2 de esta contestación.

La referida exención no se aplica a otras operaciones distintas de las anteriormente mencionadas, como son las relativas a la entregas de prótesis, ortesis o férulas que no tengan la consideración de ser una prestación accesoria a otra principal de asistencia sanitaria exenta del Impuesto, en particular, aquellas que se efectúen de forma independiente del servicio sanitario.

4.- El artículo 90, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que el referido Impuesto se exigirá al tipo general del 16 por ciento, salvo en los supuestos a que se refiere el artículo 91.

El artículo 91, apartado uno.1, número 6º de la Ley 37/1992, establece que se aplicará el tipo impositivo del 7 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de:

"6º. Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.

Los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.

No se incluyen en este número los cosméticos ni los productos de higiene personal, a excepción de compresas, tampones y protegeslips."

El artículo 91, apartado dos.1, número 5º de la citada Ley, determina que, se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de *"prótesis, órtesis e implantes internos para personas con minusvalía"*.

Por su parte, el último párrafo del artículo 91, apartado dos.1, número 4º dispone que: *"A efectos de esta Ley se considerarán personas con minusvalía a quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por ciento, de acuerdo con el baremo a que se refiere la Disposición Adicional segunda de la Ley 26/1990, de 20 de diciembre"*.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 91.dos.1.5º, según las definiciones publicadas por AENOR, las prótesis son los aparatos externos usados para reemplazar total o parcialmente un segmento de un miembro ausente o deficiente. Se incluye en este concepto cualquier aparato que tenga una parte en el interior del cuerpo por necesidades estructurales o funcionales.

Es decir, para aplicar el tipo impositivo del 4 por ciento a las entregas de prótesis u órtesis, el destinatario deberá acreditar su condición de minusválido en un grado igual o superior al 33 por ciento. A estos efectos, el sujeto pasivo que realice la entrega deberá conservar copia de la certificación de la minusvalía, expedida por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las Entidades Gestoras correspondientes a las Comunidades Autónomas que tengan transferida su gestión. También se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento cuando las citadas entregas se realicen a un establecimiento hospitalario siempre que el proveedor disponga de un documento



Nº REGISTRO: 27523-08

6

expedido por el mismo en que, bajo su responsabilidad, declara el destino final de dichos artículos o su utilización por personas con minusvalía en los términos anteriormente indicados.

En consecuencia, cuando la entrega de la prótesis no tenga carácter accesorio al servicio prestado por el profesional sanitario, por no requerir colocación por dichos profesionales, o por entregarse independientemente de un tratamiento sanitario, y no resulte aplicable por tanto a dicha entrega la exención recogida en el punto 1º anterior, el tipo impositivo aplicable a la entrega de la prótesis será el que corresponda según lo dispuesto en el punto 4 de esta contestación.

5.- Lo que comunico a Vd. con el alcance y efectos previstos en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley General Tributaria.

Madrid, 26 de noviembre de 2008
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS
P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04)
EL SUBDIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS
SOBRE EL CONSUMO

Eduardo Verdún Fraile



MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA
REGISTRO GENERAL D.G. TRIBUTOS
SALIDA

Nº de Registro: 008272-08

Nº Consulta/Informe: V2282-08

Fecha: 01/12/2008