



MINISTERIO
DE HACIENDA
Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

CONSULTA VINCULANTE

Referencia: AF1405-12
Nº CONSULTA:
Nº REGISTRO: 11132-12
SUBDIRECCIÓN: 04

CONSULTANTE

(nombre o razón social)

CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS DE
FISIOTERAPEUTAS DE ESPAÑA
C.I.F. Q-2801145J
A/A José Antonio Martín Urrialde

(domicilio)

C/ Conde de Peñalver, 38, 2º
28006 Madrid

CONCEPTO IMPOSITIVO

IVA-Exenciones
IVA-Tipo impositivo

NORMATIVA

Ley 37/1992 art. 20-uno-3º 90-uno;

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

La consultante representa a los colegios oficiales de fisioterapeutas de España y plantea diversas cuestiones relacionadas con los servicios prestados por los fisioterapeutas y su tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, con motivo de la publicación del RDL 20/2012.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por fisioterapeutas. Exención de los servicios prestados, o tipo impositivo aplicable de no estar exentos. Peritaje efectuado por fisioterapeutas. Servicios de formación. Tratamientos especializados como la hidroterapia, gimnasia o rehabilitación terapéutica. Tratamientos que no quedan dentro de la exención. Pilates.



Nº REGISTRO: 11132-12

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 (BOE de 29 de diciembre), 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 20, apartado uno, número 3º de la Ley del Impuesto declara que estará exenta del mismo: *"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 Ópticos, diplomados en Centros oficiales o reconocidos por la Administración.

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 los psicólogos, logopedas y ópticos diplomados en Centros oficiales o reconocidos por la Administración"*.



Nº REGISTRO: 11132-12

3

Por tanto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades en los términos expuestos anteriormente, prestados materialmente por profesionales médicos o sanitarios (entre los que se hallan los fisioterapeutas) según el ordenamiento jurídico, aunque dichos profesionales actúen por medio de una sociedad mercantil y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

2.- De acuerdo con la Resolución de la Dirección General de Tributos de 29 de abril de 1.986 (Boletín Oficial del Estado de 8 de mayo de 1.986): *"los servicios de rehabilitación prestados por fisioterapeutas están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por tratarse de servicios de asistencia a personas físicas en el ejercicio de una profesión sanitaria"*.

Por otra parte, y de acuerdo con los criterios de este Centro Directivo, no estarán exentos los servicios consistentes en la realización de métodos fisioterapéuticos tendentes al adelgazamiento de las personas, masajes estéticos, etc., prestados al margen o con independencia de un tratamiento médico.

3.- El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 23, apartado dos del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 14 de julio), vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Hasta el 31 de agosto de 2012 el tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la anterior redacción de dicho precepto, era el 18 por ciento.

El artículo 91, apartado uno, 2, número 11º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción vigente hasta el 31 de agosto de 2012, disponía lo siguiente:

"Uno. Se aplicará el tipo del 8 por ciento a las operaciones siguientes:

(...)

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(...)

11º "La asistencia sanitaria, dental y curas termales que no gocen de exención de acuerdo con el artículo 20 de esta Ley."

El Real Decreto-ley 20/2012, vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, ha dado una nueva redacción al artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la que no se contempla la tributación a un tipo reducido de los servicios anteriormente contenidos en el artículo 91, apartado uno, 2, número 11º de la Ley 37/1992. Por tanto, los servicios consistentes en la asistencia sanitaria, dental y curas termales, que no estén exentos del Impuesto por aplicación del



Nº REGISTRO: 11132-12

4

artículo 20, apartado uno, número 3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido tributarán desde el 1 de septiembre del año 2012, al tipo general del 21 por ciento.

4.- La Resolución de 2 de agosto de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 6 de agosto), ha dispuesto lo siguiente:

“7.º Tipo impositivo aplicable a la asistencia sanitaria, dental y curas termales.

A partir del 1 de septiembre de 2012, tributarán al tipo general del 21 por ciento los servicios prestados por profesionales médicos y sanitarios que no consistan en el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluido análisis clínicos y exploraciones radiológicas, que se encuentren exentos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 37/1992.

En particular, tributarán al tipo general los servicios de depilación láser, dermocosmética y cirugía estética, mesoterapia y tratamientos para adelgazar, masajes prestados por fisioterapeutas, servicios de nutrición y dietética, prestados por profesionales médicos o sanitarios debidamente reconocidos, y realizados al margen del servicio médico de diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades.

Igualmente, se aplicará el tipo general del Impuesto a la elaboración de informes periciales de valoración del daño corporal, y a la expedición de certificados médicos dirigidos a valorar la salud de una persona con el objeto de hacer un seguro de vida para las compañías de seguros o para ser presentados en el curso de un procedimiento judicial.

También tributan al tipo general los servicios prestados por veterinarios al margen de los efectuados en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas.

Los servicios de balneario urbano y curas termales, circuitos termales, «SPA», hidroterapia, etc., tributan al 21 por ciento.

En todo caso, siguen manteniendo la exención del Impuesto los servicios prestados por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, siempre y cuando se refieran actividades relacionadas con su profesión.”

5.- El artículo 91, apartado uno, 2, número 8º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción vigente hasta el 31 de agosto de 2012, disponía lo siguiente:

“Uno. Se aplicará el tipo del 8 por ciento a las operaciones siguientes:

(...)

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(...)



Nº REGISTRO: 11132-12

5

8º. Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13º de esta Ley.”

El Real Decreto-ley 20/2012, vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, ha dado una nueva redacción al artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la que no se contempla la tributación a un tipo reducido de los servicios anteriormente contenidos en el artículo 91, apartado uno, 2, número 8º de la Ley 37/1992. Por tanto, los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, que no estén exentos del Impuesto por aplicación del artículo 20, apartado uno, número 13º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido tributarán, desde el 1 de septiembre del año 2012, al tipo general del 21 por ciento.

El artículo 20, apartado uno, número 13º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que estarán exentas de dicho Impuesto las siguientes operaciones.

“13º. Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

- a) Entidades de derecho público.*
- b) Federaciones deportivas.*
- c) Comité Olímpico Español.*
- d) Comité Paralímpico Español.*
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.*

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.”

El artículo 20.Uno.13º de la Ley del Impuesto prevé la exención para los servicios relativos a la práctica del deporte efectuados, entre otros, por entidades o establecimientos de carácter social, circunstancia que no concurre en las entidades mercantiles ni en personas físicas.

6.- En relación con los servicios prestados por fisioterapeutas como peritos-expertos, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Quinta) de 20 de noviembre de 2003 en el asunto C-212/01, resuelve sobre la aplicación de la exención del IVA a los dictámenes emitidos por un perito médico, si bien es de aplicación igualmente a las actividades de peritación realizadas por fisioterapeutas.

La respuesta del Tribunal de Justicia viene argumentada por los siguientes apartados:

“34. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título



Nº REGISTRO: 11132-12

6

oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, SDC, apartado 20, y Kügler, apartado 28). Dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (sentencias, antes citadas, CPP, apartado 15, y Comisión/Francia, apartado 21).

35. Como ha señalado la Comisión acertadamente, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no exime a la totalidad de los servicios que pueden prestarse en el ejercicio de las profesiones médicas y sanitarias, sino únicamente la «asistencia a personas físicas», lo cual constituye un concepto autónomo de Derecho comunitario. De ello se desprende que los servicios prestados en el ejercicio de dichas profesiones están sometidos a la norma general de sujeción al IVA, establecida en el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, si no corresponden al concepto de «asistencia a personas físicas», o a los términos de cualquier otra norma de exención prevista en dicha Directiva.

39. En relación con el concepto de «asistencia a personas físicas», el Tribunal de Justicia ya declaró en el apartado 18 de su sentencia D., antes citada, y confirmó en el apartado 38 de su sentencia Kügler, antes citada, que este concepto no permite una interpretación que incluya intervenciones médicas realizadas con una finalidad distinta de la de diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o anomalías de la salud.

40. Si bien se deriva de dicha jurisprudencia que la «asistencia a personas físicas» debe tener una finalidad terapéutica, de ello no se desprende necesariamente que la finalidad terapéutica de un servicio deba estar comprendida en una acepción particularmente restrictiva (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 23). En efecto, del apartado 40 de la sentencia Kügler, antes citada, se desprende que a la asistencia prestada con fines de prevención puede aplicársele una exención en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. Aun en el caso de que resulte que las personas que son objeto de reconocimientos o de otras intervenciones médicas de carácter preventivo no sufren ninguna enfermedad o anomalía de la salud, la inclusión de tales servicios en el concepto de «asistencia a personas físicas» es conforme con el objetivo de reducción del coste de la asistencia médica, el cual es común tanto a la exención prevista en el artículo 13, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva como a la prevista en el mismo apartado, letra c) (véanse las sentencias, antes citadas, Comisión/Francia, apartado 23, y Kügler, apartado 29).

41. En cambio, según esta misma jurisprudencia, a los servicios médicos prestados con una finalidad que no sea proteger, mantener o restablecer, la salud de las personas no puede aplicárseles la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. Debe observarse que, habida cuenta de su finalidad, la sujeción de dichos servicios al IVA no es contraria al objetivo de reducir el coste de la atención médica y de hacer que ésta sea más accesible a los particulares.

42. Como ha señalado acertadamente la Abogado General en los puntos 66 a 68 de sus conclusiones, la finalidad de un servicio médico determina si está exento del IVA. Por lo tanto, si se presta asistencia médica en un contexto que permite determinar que su finalidad principal no es la protección, incluido el mantenimiento o el restablecimiento, de la salud sino más bien facilitar un dictamen exigido con carácter previo a la adopción de una decisión que produce efectos jurídicos,



Nº REGISTRO: 11132-12

7

no se aplica a este servicio la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

43. En efecto, cuando un servicio consiste en emitir un dictamen médico, resulta que, aunque la prestación de este servicio corresponda a las competencias médicas del prestador y pueda suponer actividades típicas de la profesión de médico, como el reconocimiento físico del paciente o el examen de sus antecedentes sanitarios, la finalidad principal de tal servicio no consiste en proteger, incluido mantener o restablecer, la salud de la persona a que se refiere el dictamen. Tal servicio, cuyo objeto es responder a las preguntas que se formulan con motivo de la solicitud de dictamen, se presta con el fin de permitir que un tercero adopte una decisión que produzca efectos jurídicos con respecto al interesado o a otras personas. Si bien es cierto que un dictamen médico puede asimismo pedirlo el propio interesado y que indirectamente puede contribuir a proteger su salud, al detectar un nuevo problema o al corregir un diagnóstico anterior, la finalidad principal que persigue todo servicio de este tipo es la de cumplir un requisito legal o contractual previsto en el proceso decisorio de un tercero. Por lo tanto, no se puede aplicar a tal servicio la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva”.

A partir de la sentencia parcialmente reproducida, se llega a la conclusión de que la Directiva no exime a la totalidad de los servicios que pueden prestarse en el ejercicio de las profesiones médicas y sanitarias.

La «asistencia a personas físicas» exenta de imposición debe tener una finalidad terapéutica, de diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades. Por el contrario, a los servicios sanitarios prestados con una finalidad que no sea el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades de las personas no puede aplicárseles la exención.

Por lo tanto, si se presta asistencia sanitaria, incluso aunque la prestación de este servicio corresponda a las competencias sanitarias del prestador y pueda suponer actividades típicas de la profesión de fisioterapeuta, como el reconocimiento físico del paciente o el examen de sus antecedentes sanitarios, en un contexto que permite determinar que su finalidad principal no es la protección, incluido el mantenimiento o el restablecimiento de la salud, sino más bien facilitar un dictamen exigido con carácter previo a la adopción de una decisión que produce efectos jurídicos, no se aplicará a este servicio la exención prevista en el artículo 20.uno.3º de la Ley 37/1992.

La finalidad principal que persigue todo servicio de este tipo es la de cumplir un requisito legal o contractual previsto en el proceso decisorio de un tercero.

7.- El artículo 20, apartado uno, número 9º, de la Ley 37/1992 dispone que estarán exentas del mencionado impuesto las siguientes operaciones:

“9º. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de posgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente



Nº REGISTRO: 11132-12

8

relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

(...)"

Por su parte, el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre, (BOE de 31 de diciembre), establece que tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas a efectos de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 9º, de la Ley 37/1992, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate.

Las competencias en materia de educación han sido transferidas a las Comunidades Autónomas, resultando con ello que su regulación es diferente en unas y otras.

Sin embargo, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido relativa a estas exenciones debe interpretarse de forma que no resulten soluciones distintas en unos casos que en otros, al objeto de evitar distorsiones en el funcionamiento del tributo que serían contrarias a los principios armonizadores del mismo.

En este sentido, el artículo 20, apartado uno, número 9º, anteriormente transcrito, constituye la transposición al ordenamiento jurídico interno del artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, precepto que establece que los Estados miembros eximirán *"la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables."*

En relación con las condiciones y los límites que los Estados miembros pueden establecer a las exenciones previstas en la citada Directiva, se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en su sentencia de 17 de febrero de 2005, dictada en los asuntos acumulados C-453/02, y C-462/02, en el sentido de que actividades comparables, susceptibles de competir entre sí, no deben ser tratadas de forma distinta a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de salvaguardar la neutralidad del Impuesto.

Por tanto, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada, no puede condicionarse la exención de los servicios educativos, prevista en el artículo 132 de la citada Directiva, existiendo identidad en las prestaciones de servicios realizadas, a que el operador que las realiza esté autorizado por el órgano competente, dado que no se respetaría el principio de neutralidad fiscal.

Por otra parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su reciente sentencia de 28 de enero de 2010, dictada en el asunto C-473/08, ha señalado lo siguiente:

“29. Respecto de los términos «enseñanza escolar o universitaria» que contiene dicha disposición, el Tribunal de Justicia, pese a no dar explícitamente una definición precisa de los mismos, señaló en el apartado 26 de la sentencia Haderer, antes citada, que dichos términos no se limitan a la enseñanza que concluye con un examen para la obtención de una cualificación o que permite adquirir una formación para el ejercicio de una actividad profesional, sino que comprende otras actividades en las que la enseñanza se imparte en escuelas o universidades con el fin de desarrollar los conocimientos y las aptitudes de los alumnos o estudiantes, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

30. En concreto, respecto del término «enseñanza», hay que recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado, en esencia, que si bien la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes es un elemento especialmente importante de la actividad de enseñanza contemplada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, no es menos cierto que esta actividad está constituida por un conjunto de elementos que incluyen de modo concomitante los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación (véase, en ese sentido, la sentencia Horizon College, antes citada, apartados 18 a 20).”.

De conformidad con lo expuesto, la enseñanza exenta es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

En consecuencia con todo lo anterior, la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 9º, está supeditada al cumplimiento de dos requisitos:

a) Un requisito subjetivo, es decir, que las citadas actividades sean realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La referencia a las entidades privadas autorizadas previsto en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992, debe interpretarse, vista la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por la entidad privada autorizada o centro de enseñanza en cuestión, de forma que dicho centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable.

b) Un requisito objetivo. Como ha señalado el Tribunal de Justicia, la enseñanza es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.



Nº REGISTRO: 11132-12

10

La exención no será aplicable, a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo español.

La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de la mencionada exención, corresponde al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

De acuerdo con los antecedentes obrantes en este Centro Directivo, la fisioterapia se encuentra en los planes de estudios del sistema educativo español. Por tanto, los citados servicios educativos han de considerarse sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

8.- Si se estuviera ante clases a título particular impartidas por fisioterapeutas sobre fisioterapia, en este caso, los citados servicios de enseñanza sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido podrían estar exentos de dicho Impuesto si se cumple lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 10º de la citada Ley 37/1992, el cual señala:

“Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

(...)

10º. Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas.”.

La aplicación de la exención prevista en el precepto estará pues condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

a) Que las clases sean prestadas por personas físicas.

b) Que las materias sobre las que versen las clases estén comprendidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español.

La determinación de las materias que están incluidas en los referidos planes de estudio es competencia del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

c) Que en caso de que no resultase de aplicación la exención que establece el artículo 82.1.c) del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, tampoco sea necesario darse de alta en la Tarifa de Actividades Empresariales del Impuesto sobre Actividades Económicas para prestar las referidas clases.



Nº REGISTRO: 11132-12

11

En particular, cumplirá este requisito quien, para ejercer dicha actividad, deba matricularse en un epígrafe correspondiente a la Sección Segunda (Actividades Profesionales) de las Tarifas de Impuesto sobre Actividades Económicas.

9.- En consecuencia con lo anterior, este Centro Directivo considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada:

Primero.- Estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades según lo expuesto anteriormente, prestados materialmente por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico vigente, aunque dichos profesionales actúen por medio de una sociedad mercantil o se los presten a la misma y, esta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

Segundo.- Entre dichos servicios exentos se incluyen los tratamientos terapéuticos prestados por fisioterapeutas, por tratarse de servicios de asistencia a personas físicas en el ejercicio de una profesión sanitaria. También se incluyen en este supuesto, entre otros, los servicios de gimnasia o rehabilitación terapéutica, acupuntura, osteopatía o hidroterapia, realizados por fisioterapeutas diplomados.

No hay diferencia de tributación por el hecho de existir una prescripción previa de un médico, siempre y cuando los servicios prestados sean de los descritos en este apartado.

Tercero.- De no cumplirse los requisitos anteriores, los servicios prestados estarán sujetos y no exentos, siendo el tipo impositivo aplicable a dichos servicios el 8 por ciento si los mismos tuvieron lugar antes del 1 de septiembre de 2012 (con anterioridad al 1 de julio de 2010 el tipo impositivo era el 7 por ciento), por aplicación de lo establecido en el artículo 91, apartado uno, 2, número 11º de la Ley 37/1992, en la redacción vigente hasta dicha fecha de dicho precepto. Los citados servicios, prestados a partir del 1 de septiembre de 2012, tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento. Entre estos servicios se encuentran aquellos realizados con otros fines, por ejemplo estéticos o relajantes, como masajes prestados por fisioterapeutas o servicios consistentes en la realización de métodos fisioterapéuticos tendentes al adelgazamiento de las personas, realizados al margen o con independencia de una actuación médica relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad.

Cuarto.- Es criterio de este Centro Directivo calificar la enseñanza del método Pilates, así como su práctica, como un deporte y, por lo tanto, el tipo impositivo aplicable a dichos servicios sería el 8 por ciento si los mismos tuvieron lugar antes del 1 de septiembre de 2012 (con anterioridad al 1 de julio de 2010 el tipo impositivo era el 7 por ciento), por aplicación de lo establecido en el artículo 91, apartado uno, 2, número 8º de la Ley 37/1992, en la redacción vigente hasta dicha fecha de dicho precepto. Los citados servicios, prestados a partir del 1 de septiembre de 2012, tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento.

Quinto.- Están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de peritaje prestados por fisioterapeutas dado que la finalidad de los mismos no es la de diagnosticar, prevenir o curar enfermedades, sino que van destinados a ser utilizados en otros ámbitos distintos del sanitario dimanantes de reclamaciones patrimoniales, contencioso-administrativas o judiciales.



Nº REGISTRO: 11132-12

12

En este caso el tipo impositivo aplicable a dichos servicios sería el 8 por ciento si los mismos tuvieron lugar antes del 1 de septiembre de 2012 (con anterioridad al 1 de julio de 2010 el tipo impositivo era el 7 por ciento), por aplicación de lo establecido en el artículo 91, apartado uno, 2, número 11º de la Ley 37/1992, en la redacción vigente hasta dicha fecha de dicho precepto. Los citados servicios, prestados a partir del 1 de septiembre de 2012, tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento.

Sexto.- Servicios de formación. De acuerdo con los antecedentes obrantes en este Centro Directivo, la fisioterapia se encuentra en los planes de estudios del sistema educativo español. Por tanto, los citados servicios educativos han de considerarse sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

10.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.

MINISTERIO DE HACIENDA Y AA.PP.
REGISTRO GENERAL D.G. TRIBUTOS
SALIDA



Nº de Registro: 001996-13
Nº Consulta/Informe V0679-13
Fecha: 05/03/2013

Madrid, 28 de febrero de 2013
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS
P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04)
LA SUBDIRECTORA GENERAL DE IMPUESTOS
SOBRE EL CONSUMO

Begoña Hernando Polo