

UNIÓ CATALANA D'HOSPITALS

Consideracions en relació al tractament a efectes d'IVA
de determinades activitats sanitàries.

Protocol número 7936

An independent member of

B K R
INTERNATIONAL

Member of EFQM - European Foundation for Quality Management

Pau Claris, 94. 08010 Barcelona, Tel. 902 28 28 30, Fax 93 302 65 96. www.faura-casas.com faura-casas@faura-casas.com
Barcelona Madrid Manresa



ÍNDEX

1. Antecedents i abast.	3
2. L'excepció de l'IVA en els serveis sanitaris	3
3. Activitats sanitàries per a un altre centre sanitari. Tractament a efectes d'IVA.	4
4. L'arrendament i drets de quiròfan. Tractament a efectes d'IVA.	6
5. Conclusions.	8

1. Antecedents i abast

Constitueix l'objecte del present informe l'estudi, anàlisi i determinació del tractament que a efectes de l'Impost sobre el Valor Afegit (IVA en endavant) reben de les activitats sanitàries i hospitalàries realitzades per personal mèdic contractat per un centre hospitalari que realitza actuacions sanitàries per a un altre centre hospitalari així com les activitats d'arrendament i drets de quiròfan.

El present estudi es realitza des d'un punt de vista estrictament tributari, i pel mateix s'ha considerat la normativa que seguidament s'especifica:

- ✓ Llei 37/1992, de 28 de desembre de l'Impost sobre el Valor Afegit.
- ✓ Reial Decret 1624/1992, de 29 de desembre, pel que s'aprova el Reglament de l'Impost sobre el Valor Afegit.
- ✓ Consultes de la Direcció General de Tributs números VI507-06 de 13 de juliol de 2006.

2. L'exempció de l'IVA en els serveis sanitaris.

L'article 20.1.3 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre de l'Impost sobre el Valor Afegit, estableix que estaran exemptes de tributació:

"3. L'Assistència a persones físiques per professionals mèdics o sanitaris, qualsevol que sigui la persona destinatària d'aquestes serveis.

A efectes d'aquest Impost, tindran la condició de professionals mèdics o sanitaris els considerats com a tals en l'ordenament jurídic i els Psicòlegs, Logopedes i Òptics, diplomats en Centres oficials o reconeguts per l'Administració.

*L'exempció comprèn les prestacions d'assistència mèdica, quirúrgica i sanitària, **relatives al diagnòstic, prevenció i tractament de malalties**, inclús les d'anàlisi clínic i exploracions radiològiques"*

Així doncs, a fi i efecte d'establir l'exempció dels serveis enumerats a l'apartat tercer de l'article 20 de la Llei de l'IVA, cal analitzar el compliment dels requisits d'àmbit objectiu i subjectiu regulats al mateix:

- ✓ **Requisit subjectiu:** Qui realitza la prestació de servei ha de tenir la consideració de professional mèdic o sanitari.
- ✓ **Requisit objectiu:** Els serveis realitzats han d'estar vinculats directament a diagnosticar, prevenir i tractar malalties.



En primer terme cal doncs determinar dins l'àmbit **subjectiu** de l'exempció si la persona que presta el servei té la consideració dins l'ordenament jurídic estatal de personal sanitari. En aquest sentit caldrà determinar si el servei realitzat es realitza per personal sanitari amb la titulació adequada per a l'exercici de la professió sanitària. Tot i que, d'una primera interpretació, es podria concloure que únicament estaran exemptes de l'IVA aquelles activitats assistencials realitzades (i facturades) per professionals mèdics o sanitaris, la postura de la Direcció General de Tributs, és la de considerar igualment l'exempció, encara que els professionals prestin els esmentats serveis a través d'una entitat.

Pel que respecta al requisit de **caràcter objectiu**, que fa referència a la naturalesa dels serveis que es presten, ha de tractar-se de serveis d'assistència a persones físiques que consisteixin en prestacions d'assistència mèdica, quirúrgica o sanitària relatives al diagnòstic, prevenció a tractament de malalties:

- a) **Diagnòstic:** els prestats amb la finalitat de determinar la qualificació o el caràcter peculiar d'una malaltia o, si s'escau, l'absència de la mateixa.
- b) **Prevenció:** els prestats anticipadament per evitar malalties o el risc de les mateixes.
- c) **Tractament:** serveis prestats per curar malalties

Per tant, si es presta assistència mèdica, tot i que la prestació d'aquest servei correspongui a les competències mèdiques del prestador i pugui suposar activitats típiques de la professió de metge, si la seva finalitat principal no és la de diagnosticar, prevenir o tractar les malalties, això és la protecció, manteniment o el restabliment de la salut, no s'aplicarà a aquest servei l'exempció prevista en l'article 20.ú.3r de la Llei 37/1992.

3. Activitats sanitàries realitzades per a un altre centre sanitari. Tractament a efectes d'IVA.

De la Informació facilitada per la Unió Catalana d'Hospitals, es desprèn que els serveis mèdics realitzats per personal sanitari contractat per un centre hospitalari a un altre centre sanitari s'emmarquen dins d'un conveni marc de col·laboració en compliment de l'establert al Decret 66/2010 de 25 de maig, regulador dels convenis i contractes de gestió de serveis sanitaris en l'àmbit del SCS (CatSalut); Decret que preveu la col·laboració entre entitats de dret públic creades per prestar serveis sanitaris i assistencials i estableix que en l'àmbit de l'atenció hospitalària i primària es podran preveure programes específics per dur a terme actuacions sanitàries puntuals.

L'article 8.2 de la Llei 44/2003, de 21 de novembre, d'ordenació de les professions sanitàries, permet que els professionals puguin prestar serveis conjunts en dos o més centres quan es mantinguin aliances estratègiques o projectes de gestió compartida entre els diferents establiments sanitaris.



L'abast del conveni marc especificat, és tal i com es desprèn de la seva clàusula segona, la de regular els aspectes col·laboratius vinculats a l'atenció hospitalària, que comprendrà totes les diferents activitats assistencials, diagnòstiques, terapèutiques i de rehabilitació, així com aquelles de promoció de la salut, docència, educació sanitària i prevenció complementàries.

En virtut del que s'ha exposat en l'apartat anterior per a l'aplicació de l'exempció de l'IVA en l'activitat mèdica que un professional sanitari d'un Centre Sanitari pugui desenvolupar per a un altre centre sanitari cal que l'assistència mèdica es realitzi a persones físiques amb una finalitat terapèutica, de diagnòstic, prevenció i tractament de malalties. Per contra, als serveis mèdics prestats amb una finalitat que no sigui la de diagnòstic, prevenció i tractament de malalties no resultarà aplicable l'exempció.

L'assistència sanitària que, tot i correspondre's a activitats realitzades dins les competències mèdiques del prestador i suposin activitats típiques de la professió de metge, no persegueixi la finalitat principal de protecció, inclòs el manteniment o el restabliment de la salut, sinó col·laborar en altres tasques ja siguin mèdiques, de recerca, de formació, o de qualsevol altre àmbit, no tindrà la consideració d'activitat exempta de l'Impost i no s'aplicarà a aquest servei l'exempció prevista en l'article 20.U. 3r de la Llei 37/1992.

Per altra banda, la Direcció General de Tributs, en resposta a consulta Vinculant amb número de referència V0838-10 de 26 d'abril de 2010 en relació a la consulta formulada relativa a l'exempció de l'IVA de la *Prestació de serveis de cessió de personal a la Unitat d'Urgències d'un Hospital davant la falta de facultatius en aquest últim*, acaba conclouent que les actuacions dutes a terme per part dels professionals "cedits" a l'altre centre no poden qualificar-se com d'assistència sanitària a persones físiques sinó que es tracta d'una cessió de personal entre dues empreses que no es trobaria inclosa en l'àmbit de l'exempció de les activitats sanitàries. (S'adjunta còpia de l'esmentada consulta com a Annex al present informe).

En conseqüència, sembla clar que la posició de la Direcció General de Tributs és la de considerar únicament aplicable l'exempció en aquells casos en que es pugui identificar les actuacions sanitàries dutes a terme i sempre que pugui acreditar-se que les mateixes es destinen a prevenir, tractar o curar malalties. **Així doncs, es farà indispensable per a l'aplicació de l'exempció poder acreditar els requisits objectius i subjectius de l'exempció, i en conseqüència caldrà disposar de les evidències suficients per a justificar-ho**, així serà recomanable que existeixi un contracte, una factura, o qualsevol altre document que es consideri oportú, en la que s'especifiquin d'una forma clara i concreta les actuacions dutes a terme, a fi i efecte de poder justificar que les mateixes persegueixen aquests objectius. En el cas que el servei sigui un "forfait" atenent a que únicament s'estan oferint hores de personal mèdic en cap cas resultarà aplicable l'exempció degut a que no podrà determinar-se que els actes mèdics persegueixen la prevenció o curació de malalties.

La Llei és molt restrictiva a l'hora de vincular l'exempció de l'Impost a la protecció de la salut i en conseqüència, en tant en quant no es pugui garantir la correlació directa entre la contractació dels serveis que un centre sanitari fa a un altre centre per a que un professional mèdic d'aquest segon faci a pacients del primer amb la voluntat de prevenir, diagnosticar i curar malalties, no resultarà aplicable l'exempció i caldrà repercutir la corresponent quota de l'Impost. L'Exempció resultarà aplicable sempre i quan existeixi una identificació dels actes a realitzar indicant per tant que l'encàrrec d'aquest servei s'efectua per a donar cobertura a actes mèdics que tenen com a destinataris als pacients amb la voluntat protegir o curar la seva salut.

Al nostre entendre, sempre i quan es formalitzessin els corresponents convenis, contractes o annexos en que s'establís l'abast dels actes mèdics encarregats d'un centre a l'altre i s'estipulés que aquests actes han d'anar encaminats a diagnosticar, curar o prevenir malalties, resultaria aplicable l'exempció. Així mateix, i a efectes de garantir l'aplicació de l'exempció, resultaria recomanable vincular l'activitat mèdica realitzada amb les actuacions dutes a terme sobre les persones físiques en concret en el moment d'expedir les factures periòdiques.

Atenent al que s'ha exposat a efectes de l'IVA caldria considerar les següents situacions .

Servei	Descripció	Tractament IVA
Cessió de personal	Forfait d'hores de serveis, on no s'especifica els serveis ni l'acte mèdic realitzat o no s'acredita la vinculació amb el diagnòstic, tractament o curació de malalties.	Subjecte
Serveis sanitaris	Acte mèdic realitzat per a un altre centre en el que s'identifiquen els pacients que s'han tractat i l'actuació duta a terme, encaminada a diagnosticar, tractar o curar malalties.	Exempta

4. L'arrendament i drets de quiròfan. Tractament a efectes d'IVA.

Tal i com s'ha analitzat en l'apartat anterior, per a la determinació del tractament a efectes de l'IVA de l'activitat de drets de quiròfan, consistent en la cessió d'ús del quiròfan juntament amb els serveis i personal auxiliar necessaris per a la intervenció quirúrgica, cal en primer terme determinar si l'activitat té, o no, la consideració d'activitat assistencial.

La consulta vinculant de la Direcció General de Tributs de 13 de juliol de 2006 (V1507-06) estableix en relació a aquesta activitat:



- ✓ Per una banda, **“l'arrendament de quiròfans no és una activitat directament relacionada amb els serveis d' hospitalització i assistència sanitària”**.
- ✓ No obstant l'afirmació anterior, cal tenir present que la consulta esmentada, es formula concretament en relació a l'activitat que realitza una entitat mercantil de llogar quiròfans amb tot el seu material, serveis d'anestèsia i serveis auxiliars d'infermeria **a d'altres professionals sanitaris que atendran als seus propis pacients**.

La resposta concreta de la DGT a la consulta formulada diu textualment:

“Per concloure, cal afegir que l'arrendament de quiròfans a altres professionals, fins i tot quan el servei porta inclòs el servei d'anestèsia i de personal auxiliar, no es pot considerar com a servei constant d'hospitalització i assistència sanitària, com assenyala de forma expressa el precepte transcrit quedant, doncs, aquest servei subjecte i no exempt de l'IVA i tributant al tipus general del 16 per cent.

En conseqüència, la consulta deixa clara la subjecció a l'IVA de la prestació de “serveis de quiròfan” quan el destinatari d'aquesta prestació de serveis és un professional metge, o bé una altra entitat sanitària, per a l'atenció dels seus propis pacients.

Cal però tenir en compte de no confondre l'activitat d'arrendament de drets de quiròfan, subjecte i no exempta d'IVA, de l'activitat sanitària que s'hi pugui desenvolupar i que en tot cas, sempre i quan sigui per a prevenir, diagnosticar o curar malalties, estaria exempta de l'Impost amb independència que aquest cost l'assumeixi el pacient, destinatari final del servei, o una mútua o asseguradora contractada per aquest per a què es faci càrrec del cost.

Així caldrà distingir entre els següents supòsits:

Servei	Destinatari	Tractament IVA
Drets de quiròfan	Particular o Mútua (*)	Exempta. Article 20.1.3r
	Metge o Centre Sanitari que utilitzarà el quiròfan per a realitzar l'acte sanitari	Subjecte.

(*) Els drets de quiròfan van associats l'activitat sanitària de prevenció diagnòstic o tractament de malalties.



5. Conclusions:


Al nostre criteri, i en base al que s'ha exposat anteriorment:

1. A efectes fiscals, i més concretament a efectes de l'Impost sobre el Valor Afegit, per a que l'activitat mèdica estigui exempta de l'Impost, caldrà que s'acompleixin els següents requisits:
 - ✓ **Requisit subjectiu:** Qui realitza la prestació de servei ha de tenir la consideració de professional mèdic o sanitari.
 - ✓ **Requisit objectiu:** Els serveis realitzats han d'estar vinculats directament a diagnosticar, prevenir i tractar malalties.
2. Els actes mèdics realitzats per personal sanitari d'un centre per a un altre centre, únicament estaran exemptes en tant es compleixin les condicions anteriors. Així, serà necessari que existeixi un conveni, acord o contracte on s'especifiqui adequadament els serveis contractats, vinculant-los directament al tractament dels pacients i, en conseqüència, a diagnosticar-ne, prevenir-ne i/o tractar-ne les seves malalties; resultarà així mateix recomanable que en les factures que s'emetin s'identifiquin els pacients i les actuacions dutes a terme. En cap cas estarà exempta de tributació la cessió de personal entre centres assistencials, activitat que caldrà considerar com una prestació de serveis subjecte i no exempta, d'acord amb el criteri mantingut per la Direcció General de Tributs.

No obstant, atenent la importància que podria suposar una possible contingència fiscal derivada d'aquestes activitats, recomanariem la formulació d'una consulta a la Direcció General de Tributs, en el sentit de determinar si aquesta activitat s'enquadraria dintre de les exempcions regulades a l'article 20.1.3r de la Llei 37/1992.
3. Pel que fa a l'activitat de drets de quiròfan, consistent en la cessió d'ús del quiròfan juntament amb els serveis i personal auxiliar necessaris per a la intervenció quirúrgica, la Direcció General de Tributs ha determinat que l'activitat no té la consideració d'acte mèdic quan es factura a un altre centre o professional i no directament al pacient o a la mútua corresponent (en cas de pacients amb cobertura d'asseguradores), i en conseqüència no resultarà d'aplicació l'exempció. Per contra, tindrà la consideració d'operació subjecta i exempta quan el cost sigui assumit directament pel pacient o la mútua asseguradora.

Aquesta és la nostra opinió que sotmetem a d'altres de més fonamentades.

Barcelona, 13 de juny de 2013



Jordi Casals Company
Soci-Director de l'Àrea Fiscal

An independent member of
B K R
INTERNATIONAL

Member of EFQM - European Foundation for Quality Management

