



MINISTERIO
DE HACIENDA
Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

CONSULTA VINCULANTE

Referencia: AF1795-15
Nº CONSULTA:
Nº REGISTRO: 08285-15
SUBDIRECCIÓN: 04

CONSULTANTE

(nombre o razón social)

SOCIEDAD ESPAÑOLA DE CIRUGÍA PLÁSTICA,
REPARADORA Y ESTÉTICA
C.I.F. G-28215101
A/A Cristino Suárez López de Vergara

(domicilio)

C/ General Oráa, 69, 1º A
28006 Madrid

CONCEPTO IMPOSITIVO

IVA-Exenciones

NORMATIVA

Ley 37/1992 arts. 20-Uno-3º, 90-uno

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

La entidad consultante es una asociación española que engloba y representa al colectivo de cirujanos plásticos. Este colectivo realiza intervenciones quirúrgicas en el marco de la cirugía plástica y plantea dudas sobre la exención de determinadas intervenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se acompaña anexo dos con la relación de intervenciones quirúrgicas habituales y listado de enfermedades que generan defectos físicos operables: Aumento de mamas, (Agenesia o hipoplasia severa con asimetría de mamas, Escoliosis, Síndrome de Poland, Deformidades del tórax, Reconstrucción de mamas, Deformidad mama reconstruida, Complicaciones de implantes mamarios, Roturas,

CUESTIÓN PLANTEADA:

Se solicita aclaración del punto 5 de la consulta de 3 de julio de 2015, número V2075-15.



Nº REGISTRO: 08285-15

2

(CONTINUACIÓN DE DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS)

desplazamientos y deformidades implantes.)

Reducción de mamas, (Hipertrofias mamarias virginales (puberales), así como en las restantes hipertrofias mamarias en las que concurra: Dolor crónico (evaluar con EVA), Intertrigo, Dolor en espalda, cuello, y hombros).

Ginecomastia (Ginecomastias de niños y adolescentes hasta 21 años y aquellas ginecomastias de grado I y II).

Blefaroplastia (Con fin reparador, (Blefarocalasia, causando dificultad de vision, Entropion, Ectropion senile, Ectropion cicatricial, Lagofthalmos, Ptosis mecánica, Ptosis congénita, Ptosis paralítica), Otoplastia (Malformaciones congénitas, Macrotia, Microtia, Anotia).

Abdominoplastia, Lipectomias, Liposucción, Lifting facial, Rinoplastia, prótesis de gemelos, glúteos y otras localizaciones.

CONTESTACIÓN:

1.- En la contestación vinculante de este Centro Directivo de 3 de julio de 2015, número V2075-15, que analizó la aplicación de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido establecida en el artículo 20.Uno.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) a las intervenciones quirúrgicas más habituales realizadas por cirujanos plásticos en el marco de la cirugía plástica, se estableció lo siguiente:

"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 sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

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

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 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.



Nº REGISTRO: 08285-15

3

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".

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 considerados como tales 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.

Por otra parte, y de acuerdo con los criterios de este Centro Directivo, no estarán exentos los servicios prestados cuando no se trate de una actuación relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad en los términos indicados, sino una operación de carácter meramente estético.

2.- 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.

3.- 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:



Nº REGISTRO: 08285-15

4

(...)

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 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.

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."

4.- En relación con la cuestión planteada es necesario tener en cuenta lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 21 de marzo de 2013, en el asunto C-91/12, en la que dicho Tribunal se planteó cuáles deben ser los criterios para decidir si las operaciones de



Nº REGISTRO: 08285-15

5

cirugía estética y los tratamientos estéticos están comprendidos en el concepto de “asistencia sanitaria” o “asistencia a personas físicas” en el sentido del artículo 132, apartado 1, letras b) y c) de la Directiva 2006/112/CE.

“25. Por consiguiente, tanto el concepto de «asistencia sanitaria», recogido en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, como el de «asistencia a personas físicas», enunciado en el artículo 132, apartado 1, letra c), de dicha Directiva, abarcan las prestaciones que tienen por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud (véase la sentencia Future Health Technologies, antes citada, apartados 37 y 38).

26. Debe recordarse al respecto que, si bien la «asistencia sanitaria» y la «asistencia a personas físicas» deben tener una finalidad terapéutica, de ello no se desprende necesariamente que la finalidad terapéutica de un servicio deba entenderse en una acepción particularmente restrictiva (véase la sentencia Future Health Technologies, antes citada, apartado 40 y jurisprudencia citada).

27. Así, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deriva que los servicios médicos prestados con la finalidad de proteger, mantener o restablecer la salud de las personas pueden quedar cubiertos por la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva IVA (véase la sentencia Future Health Technologies, antes citada, apartados 41 y 42 y jurisprudencia citada).

28. De lo anterior se deduce que, en el contexto de la exención enunciada en el artículo 132, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva IVA, la finalidad de prestaciones como las controvertidas en el asunto principal, (que consisten en operaciones de cirugía estética y tratamientos estéticos,) es pertinente para apreciar si están exentas del IVA. En efecto, esta exención está destinada a aplicarse a las prestaciones que tengan por objetivo diagnosticar, tratar o curar enfermedades o problemas de salud, o proteger, mantener o restablecer la salud de las personas (véase, igualmente, en ese sentido la sentencia Future Health Technologies, antes citada, apartado 43).

29. De este modo, prestaciones como las controvertidas en el asunto principal, (que consisten en operaciones de cirugía estética y tratamientos estéticos,) en la medida en que tengan como finalidad tratar o asistir a personas que, debido a una enfermedad, lesión o defecto físico congénito, necesiten una intervención de naturaleza estética, podrían estar comprendidas en los conceptos de «asistencia sanitaria» o «asistencia a personas físicas» en el sentido, respectivamente, del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA y del artículo 132, apartado 1, letra c), de la misma Directiva. Por el contrario, cuando la intervención responda a fines meramente cosméticos, no podrá estar comprendida en dichos conceptos.

(...)

35. En efecto, dado que esta apreciación tiene carácter médico, debe basarse en constataciones de tal carácter realizadas por personal cualificado al efecto.

36. De esto se deriva que las circunstancias, a las que se refiere la cuarta cuestión, de que prestaciones como las controvertidas en el asunto principal sean realizadas por personal médico habilitado, o que la finalidad de dichas intervenciones sea determinada por tales profesionales, pueden influir en la apreciación de si intervenciones como las controvertidas en el asunto principal están comprendidas en los conceptos de «asistencia sanitaria» o «asistencia a personas físicas» en



Nº REGISTRO: 08285-15

6

el sentido, respectivamente, del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA y del artículo 132, apartado 1, letra c), de dicha Directiva.”.

Así, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se deriva que:

- Los servicios médicos prestados con la finalidad de proteger, mantener o restablecer la salud de las personas pueden quedar cubiertos por la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva IVA, y respecto del asunto objeto de consulta, en la medida en que tengan como finalidad tratar o asistir a personas que, debido a una enfermedad, lesión o defecto físico congénito, necesiten una intervención de naturaleza estética, podrían estar comprendidas en los conceptos de “asistencia sanitaria” o “asistencia a personas físicas”, y en consecuencia exentos del Impuesto.

- A la hora de apreciar la finalidad de una determinada intervención, se deriva de la jurisprudencia que los problemas de salud a los que se refieren las operaciones exentas que estamos tratando pueden ser de tipo psicológico. No obstante, no es suficiente con la percepción subjetiva del paciente, sino que es necesario que esta apreciación tenga carácter médico, y debe basarse en constataciones de tal carácter realizadas por personal cualificado al efecto y que pueden influir en la calificación de la operación realizada.

- A fin de dar una respuesta completa deben tomarse en consideración todos los requisitos establecidos en dicho artículo 132, apartado 1, letras b) y c), también precederá en su caso, tomar en consideración, los artículos 131, 133 y 134 de dicha Directiva, con el fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso, así como que las exenciones no deberán provocar distorsiones de la competencia.

5.- En consecuencia, este centro Directivo informa que estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico vigente, aunque los profesionales médicos o sanitarios que presten los referidos servicios actúen por medio de una sociedad mercantil o se los presten a la misma y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

En base a lo anterior, aquellas intervenciones quirúrgicas de carácter estético derivadas de una enfermedad, lesión o defecto físico congénito como algunas las enumeradas en el anexo dos de la consulta (ginecomastia, reducción de mamas hipertróficas, aumento de mamas por agenesia, por reconstrucción tras mastectomía, otoplastia por malformaciones congénitas, blefaroplastia con fines reparadores), estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que cumplan todos los requisitos previstos en la norma.

Por su parte, están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando al tipo impositivo del 21 por ciento, los servicios de asistencia sanitaria prestados por un profesional médico o sanitario debidamente reconocido, ya actúe directamente o por medio de una sociedad mercantil, consistentes en servicios de operaciones de cirugía estética y tratamientos estéticos, realizados con fines estéticos, al margen o con independencia de una actuación médica relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad, así, con carácter general estarán sujetos y no exentos las intervenciones relativas a abdominoplastia, lipectomía, liposucción, lifting facial, rinoplastia y prótesis de gemelos glúteos y otras localizaciones enumerados en el anexo dos.



Nº REGISTRO: 08285-15

7

En conclusión, habrá que analizar en cada caso y valorar si se cumplen los requisitos previstos en la legislación vigente para que una determinada intervención quirúrgica de carácter estético pueda quedar exenta del Impuesto.

(...).”

2.- La consultante desea conocer, en particular, si las intervenciones listadas en el segundo párrafo del apartado 5 de la contestación vinculante V2075-15 deben cumplir también los requisitos expuestos para estar exentas del Impuesto. Y si las intervenciones listadas en el tercer párrafo del referido apartado 5 pueden estar exentas si cumplen los requisitos que determinan la exención.

En este sentido, tal y como se ha señalado, habrá que analizar y valorar en cada caso concreto el cumplimiento de los requisitos necesarios para la aplicación de la exención.

No obstante, no corresponde a este Centro Directivo calificar si una determinada intervención quirúrgica de carácter estético se deriva de una enfermedad, lesión o defecto físico congénito en los términos que determinan la aplicación de la exención y, por tanto, debe interpretarse que la lista de intervenciones quirúrgicas que se estableció en la misma se realizó a título meramente indicativo sin que tengan mayor valor probatorio que el de una presunción que admite prueba en contrario y que deberá ser valorada en cada caso concreto.

A título de ejemplo, se señaló en dicha contestación, dentro de la lista contenida en el segundo párrafo, que la blefaroplastia con fines reparadores es una intervención quirúrgica sobre la que se establece una presunción del cumplimiento de dichos requisitos.

Debe tenerse en cuenta que la blefaroplastia es una cirugía habitual dentro del catálogo de intervenciones estéticas cuya finalidad es la mejora estética y funcional de los párpados, siendo una de las cirugías estéticas más demandadas y que se puede realizar sobre los párpados superiores, eliminando exceso de piel, y sobre los párpados inferiores, con el objetivo de eliminar las bolsas grasas. La blefaroplastia es la cirugía que, parece que busca rejuvenecer los párpados mediante la remodelación de los tejidos periorbitales y, que por tanto, se realiza fundamentalmente por razones estéticas, pero que en algunos casos puede realizarse únicamente por motivos visuales (blefaroplastia funcional) cuando la caída de la piel de los párpados superiores puede ocasionar una reducción del campo visual.

Por otra parte, en la misma resolución vinculante, se estableció que, con carácter general, las abdominoplastias estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, al tratarse de una operación de cirugía estética realizada con fines estéticos, al margen o con independencia de una actuación médica relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad. En este sentido, si bien, generalmente la abdominoplastia, procedimiento quirúrgico complejo de reconstrucción de la pared abdominal, que consta de eliminación del exceso de piel, del exceso de grasa y la tensión de los músculos de la pared abdominal con el objetivo final de remodelar el abdomen, la cintura y la forma del tronco del cuerpo, se demanda con fines exclusivamente estéticos, también está indicada para personas con obesidad mórbida o en mujeres que han tenido embarazos múltiples o repetidos y sufren de diástasis del músculo recto abdominal, es decir la separación del músculo de la línea media.

De todo lo anterior, se pone de manifiesto que no todas las blefaroplastias con fines reparadores deben quedar exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que aunque todas parece que



Nº REGISTRO: 08285-15

8

tienen un cierto componente reparador, en muchas ocasiones se realizan exclusivamente por motivos estéticos al margen de una enfermedad, lesión o defecto físico. Ni, con carácter general, la abdominoplastia debe quedar siempre sujeta y no exenta del Impuesto, porque en ocasiones se deriva de una enfermedad, lesión o defecto físico congénito, sin perjuicio de sus resultados puramente estéticos.

En consecuencia, será necesario, tal y como se ha señalado, determinar en cada caso concreto si los servicios de cirugía objeto de consulta se realizan con fines estéticos, al margen o con independencia de una actuación médica relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad o, en su caso, lesión o defecto físico congénito.

3.- En todo caso, tal y como se estableció en la referida contestación:

“Respecto de los medios de prueba posibles a utilizar por el obligado tributario, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En particular, habrá que estar a lo señalado en su artículo 106.1, el cual establece que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa” y en el artículo 105.Uno, que en relación con la carga de la prueba establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”.

En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

En el caso objeto de consulta y dado la particularidad de cada intervención, este Centro Directivo entiende que deben ser objeto de prueba de forma individualizada, caso por caso, sirviendo para ello por ejemplo los informes médicos, informes psicológicos, fotografías, radiografías, pruebas médicas, etc. y aquellas que el profesional estime que justifican la exención de la intervención quirúrgica.”.

4.- 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.

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



Nº de Registro: 004145-16
Nº Consulta/Informe V1709-16
Fecha: 19/04/2016

Madrid, 13 de abril de 2016
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

Ricardo Álvarez Arroyo