MINISTERIO DE HACIENDA Y F. PÚBLICA
REGISTRO AUXILIAR D.G. TRIBUTOS
SALIDA

Nº de Registro: 006058-21

Nº Consulta/Informe: V2721-21

Fecha: 08/11/2021

Destinatario:

ORGANIZACION COLEGIAL DE OSTEOPATAS DE ESPAÑA

FIRMADO

MINISTERIO
DE HACIENDA
Y FUNCIÓN PÚBLICA

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
(Código DIR3: E00127005)

PROCEDIMIENTO DE CONSULTAS TRIBUTARIAS AL AMPARO DE LOS ARTÍCULOS 88 Y 89 DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA (Código SIA: 991962)

TIPO DE DOCUMENTO:	*RESOLUCIÓN*

IDENTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO

Ref. DG Tributos:	Nº Reg. Entrada Origen:	Nº Reg. Entrada:
202106448	REGAGE21e00013822020	O00011126e2100001287
Subdirección:		
SUB. GRAL. DE IMP SOBRE EL CONSUMO (EA0022482)		

INTERESADO

NIF:	G87773537	Email:	sgonell@adade.es
Nombre y apellidos / razón social:			
ORGANIZACION COLEGIAL DE OSTEOPATAS DE ESPAÑA			
Dirección:			

REPRESENTANTE

NIF:	A81538472	Email:	
Nombre y apellidos / razón social:			
ADADE TARRAGONA SAP			
Dirección:			

CONCEPTO IMPOSITIVO	NORMATIVA APLICABLE
IVA.- Exenciones.	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20.Uno.3º

RICARDO ALVAREZ ARROYO - 2021-09-28 14:06:16 CEST
La autenticidad del documento puede ser comprobada mediante el CSV: OIP_CQMUDKEWYB54DBVG69DVMEK22NQ9 en https://www.pap.hacienda.gob.es

FIRMADO

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:
La consultante es una asociación profesional de osteópatas cuyos miembros prestan servicios de osteopatía.

CUESTIÓN PLANTEADA:
Si dichas prestaciones de servicios se encuentran exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACIÓN:

1.- 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), establece que *"estarán sujetas al Impuesto 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, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.".*

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala *que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:*

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.".

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(…).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que *"son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

RICARDO ALVAREZ ARROYO - 2021-09-28 14:06:16 CEST
La autenticidad del documento puede ser comprobada mediante el CSV: OIP_CQMUDKEWYB54DBVG69DVMEK22NQ9 en https://www pap.hacienda.gob.es

FIRMADO

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.".

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la asociación consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realizasen a título oneroso.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su activad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 20 de diciembre de 2018, número V3256-18, el artículo 20.Uno.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*".

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

RICARDO ALVAREZ ARROYO - 2021-09-28 14:06:16 CEST
La autenticidad del documento puede ser comprobada mediante el CSV: OIP_CQMUDKEWYB54DBVG69DVMEK22NQ9 en https://www.pap.hacienda.gob.es

FIRMADO

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.

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.

3.- No obstante lo anterior, en relación con el requisito subjetivo de que el prestador del servicio tenga la condición de profesional médico o sanitario de acuerdo con lo establecido en el ordenamiento jurídico, es conveniente señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado recientemente en la sentencia de 27 de junio de 2019, asunto C-597/17, manifestando lo siguiente:

"*19 De la interpretación literal del artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 resulta que una prestación debe estar exenta si cumple dos requisitos, a saber, por una parte, tratarse de una asistencia sanitaria a la persona y, por otra, efectuarse en el marco del ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C141/00, EU:C:2002:473, apartado 27, y de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C443/04 y C444/04, EU:C:2006:257, apartado 23).*

20 De la resolución de remisión se desprende que quienes ejercen las profesiones de que se trata en el litigio principal prestan efectivamente asistencia sanitaria a la persona, ya que ofrecen tratamientos realizados con la finalidad de aliviar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud.

21 En este contexto, la cuestión planteada tiene por único objeto precisar el alcance del segundo requisito mencionado en el apartado 19 de la presente sentencia, determinando si solo las profesiones reguladas por la normativa del Estado miembro de que se trata pueden considerarse «profesiones médicas y sanitarias», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.

22 A este respecto, procede señalar que, si bien este requisito implica aplicar la exención de que se trata únicamente a ciertas profesiones específicas, no se desprende de la redacción de dicha disposición que el legislador de la Unión haya pretendido imponer a los Estados miembros interesados que apliquen dicha exención únicamente a las profesiones reguladas por su legislación nacional.

23 En efecto, del propio tenor de la referida disposición resulta que esta no define por sí misma el concepto de «profesiones médicas y sanitarias», sino que se remite en ese punto a la definición contenida en la normativa interna de los Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C443/04 y C444/04, EU:C:2006:257, apartado 28).

24 En este contexto, principalmente a fin de garantizar la aplicación correcta y simple de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, los Estados miembros disponen de una facultad de apreciación para definir las profesiones en cuyo marco la prestación de asistencia sanitaria a la persona está exenta del IVA, y, en particular, para determinar las cualificaciones requeridas para el ejercicio de dichas profesiones (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C443/04 y C444/04, EU:C:2006:257, apartados 29, 30 y 32).

25 Sin embargo, dicha facultad de apreciación no es ilimitada, en la medida en que los Estados miembros deben tener en cuenta, por una parte, el objetivo que se persigue con dicha disposición, que es el de garantizar que la exención se aplique únicamente a las prestaciones de asistencia sanitaria a la persona dispensadas por quienes posean la cualificación profesional exigida, y, por otra, el principio de neutralidad fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 2006,

RICARDO ALVAREZ ARROYO - 2021-09-28 14:06:16 CEST
La autenticidad del documento puede ser comprobada mediante el CSV: OIP_CQMUDKEWYB54DBVG69DVMEK22NQ9 en https://www.pap.hacienda.gob.es

FIRMADO

Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C443/04 y C444/04, EU:C:2006:257, apartados 31, 36 y 37).

26 Por lo tanto, en primer lugar, los Estados miembros deben garantizar la consecución de dicho objetivo asegurándose de que la exención prevista en la referida disposición se aplique únicamente a las prestaciones de asistencia sanitaria a la persona que presenten un nivel de calidad suficiente (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C443/04 y C444/04, EU:C:2006:257, apartado 37).

27 Si bien incumbe a los Estados miembros comprobar que quienes prestan la asistencia sanitaria de que se trata disponen de las cualificaciones profesionales requeridas (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C443/04 y C444/04, EU:C:2006:257, apartados 37 y 38), dicha exigencia no implica necesariamente que tales personas deban ejercer una profesión regulada por la normativa del Estado miembro de que se trate, en la medida en que es posible pensar en otros modos eficaces de controlar sus cualificaciones profesionales, en función de la organización de las profesiones médicas y sanitarias en dicho Estado miembro.

28 En segundo lugar, los Estados miembros deben observar el principio de neutralidad fiscal, que se opone a que prestaciones similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C443/04 y C444/04, EU:C:2006:257, apartado 39 y jurisprudencia citada).

29 Ahora bien, dicho requisito tampoco implica que sea forzoso aplicar la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, únicamente a quienes ejerzan una profesión regulada por la normativa del Estado miembro de que se trate, puesto que no cabe excluir con carácter general y absoluto que personas que no son miembros de una profesión regulada puedan disponer de las cualificaciones necesarias para garantizar tratamientos de una calidad suficiente para considerarlos similares a los que ofrecen quienes ejercen la profesión regulada, en particular si han recibido la formación ofrecida por un establecimiento de enseñanza reconocido por dicho Estado miembro.

30 Se desprende además de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que el marco normativo del Estado miembro de que se trate no constituye más que un elemento entre otros que deben tenerse en cuenta a fin de determinar si un sujeto pasivo posee las cualificaciones profesionales requeridas para que se le aplique dicha exención (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C443/04 y C444/04, EU:C:2006:257, apartados 46 y 50), lo cual implica que la pertenencia a una profesión regulada de quienes prestan asistencia sanitaria no puede constituir un requisito que los Estados miembros deban imponer necesariamente a estos efectos.

31 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no exige que la exención establecida en él se aplique únicamente a las prestaciones realizadas por quienes ejerzan una profesión médica o sanitaria regulada por la normativa del Estado miembro de que se trate.".

4.- Debe tenerse en cuenta que la legislación española vigente, de conformidad con lo establecido en la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias (BOE de 22 de noviembre), no incluye entre los profesionales sanitarios a los quiroprácticos ni a los osteópatas.

Por su parte, la Orden del Ministerio de Ciencia e Innovación CIN/2135/2008, de 3 de julio, por la que se establecen los requisitos para la verificación de los títulos universitarios oficiales que habiliten para el ejercicio de la profesión de Fisioterapeuta (BOE de 19 de julio), se refiere a la quiropráctica y a la osteopatía entre las competencias que debe adquirir el profesional de Fisioterapia, de conformidad con su plan de estudios. Estas materias quedan incluidas dentro del

RICARDO ALVAREZ ARROYO - 2021-09-28 14:06:16 CEST
La autenticidad del documento puede ser comprobada mediante el CSV: OIP_CQMUDKEWYB54DBVG69DVMEK22NQ9 en https://www.pap.hacienda.gob.es

FIRMADO

módulo de formación específica: Métodos específicos de intervención en Fisioterapia, en relación con los métodos y técnicas específicos referidos al aparato locomotor.

En todo caso, no existe una titulación oficial reconocida, sin perjuicio de que dicha disciplina sea objeto de estudio y aprendizaje en centros universitarios, algunos de ellos situados en España, que ofrecen una titulación superior en osteopatía mediante la superación de cuatro cursos académicos, tratándose de una titulación de carácter propio y privada sin carácter oficial.

No obstante, como se ha señalado, el Tribunal de Justicia manifiesta que, en relación con la aplicación de la exención a la práctica de la quiropráctica y la osteopatía, dicha exención no queda subordinada a que la titulación para la práctica de la profesión se encuentre incluida entre la de los profesionales sanitarios regulados por la legislación del Estado miembro. No obstante, el Tribunal señala que será necesario que el profesional que quiera aplicar la exención posea las cualificaciones profesionales requeridas.

A estos efectos, a nivel europeo se aprobó la Norma Europea UNE-EN 16686:2015, aprobada por el Comité Europeo de Normalización (CEN), siguiendo los criterios previamente establecidos por la Organización Mundial de la Salud (OMS) en su documento "WHO: Benchmarks for training in osteopathy" publicado en 2010, con la finalidad de fijar unos estándares relativos a su educación, formación y práctica a nivel europeo.

Los estándares fijados en dicha norma son utilizados por instituciones universitarias públicas y privadas y también configura un elemento para la acreditación externa de los centros docentes. La misma fue publicada en el Boletín Oficial del Estado el 21 de enero de 2016.

En dicha norma se establecen las siguientes vías formativas:

Formación Tipo I: con una duración mínima de 4.800 horas, incluyendo al menos 1.000 horas de práctica clínica supervisada. En dicho caso, los modelos de Educación Superior deberán cumplir al menos 2 de los siguiente 3 requisitos:

1. No menos de 4.800 horas presenciales.

2. No menos de 240 créditos ECTS, con un mínimo de 60 créditos de segundo ciclo equivalente al nivel de Máster).

3. Un nivel de calificación Máster (sea precedido o no por una formación de Grado independiente).

Formación Tipo II: Dirigida a diplomados y/o graduados universitarios, poseedores de un título sanitario en ciencias de la salud.

La duración y el contenido de dichos programas, podrá adaptarse en función de la valoración previa, de la preparación y de la experiencia del estudiante, pero en ningún caso, dicha formación podrá ser menos a 120 créditos ECTS específicos de Osteopatía o a 1.500 horas presenciales.

Se requiere a su vez un mínimo de 1.000 horas de práctica clínica supervisada. Dicho número de horas, podrá ser adaptado dependiendo de la formación previa del alumno.

Por otra parte, a nivel comunitario existe la “European Federation and Forum for Osteopathy” (EFFO) dentro de la que se engloban diversas organizaciones nacionales de osteopatía. En particular, en el caso de España, se incluye la Federación de Osteópatas de España (FOE), que engloba, a su vez, a diversas organizaciones nacionales como el Registro de Osteópatas de España (ROE), la Asociación de Profesionales Españoles de Osteopatía (APREO) y la Sociedad Europea de Medicina Osteopática (SEMO).

RICARDO ALVAREZ ARROYO - 2021-09-28 14:06:16 CEST
La autenticidad del documento puede ser comprobada mediante el CSV: OIP_CQMUDKEWYB54DBVG69DVMEK22NQ9 en https://www.pap.hacienda.gob.es

FIRMADO

En este sentido, según manifiesta la consultante en su escrito, sus miembros disponen de un título de osteopatía que cumple la Norma Europea UNE-EN 16686:2015 emitido por una escuela europea y se encuentran colegiados en la Organización Colegial de Osteópatas de España (OCOE).

En estas circunstancias, siempre que los profesionales colegiados en la organización consultante cuenten con una titulación y cualificación equivalente a los señalados en los párrafos precedentes, será de aplicación la exención contenida en el referido artículo 20.Uno.3º de la Ley 37/1992.

5.- 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.

LA DIRECTORA 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

RICARDO ALVAREZ ARROYO - 2021-09-28 14:06:16 CEST
La autenticidad del documento puede ser comprobada mediante el CSV: OIP_CQMUDKEWYB54DBVG69DVMEK22NQ9 en https://www pap.hacienda.gob.es