

Incidencia del cambio normativo operado por el Real Decreto Ley 20/2012 en la tributación de la actividad de fisioterapia por Impuesto sobre el Valor Añadido.

A petición del Consejo General de Colegios de Fisioterapeutas de España, doy mi opinión sobre la cuestión arriba citada, debiéndose tener siempre en cuenta que carece de valor oficial y fuerza legal alguna, al tratarse de una explicación formulada a título particular, a pesar de estar contrastada, y con la colaboración, de D. Fernando Feltrer Bauzá, Jefe de Unidad Regional de Inspección de los Tributos, de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en las Islas Baleares, que como no puede ser de otra forma, también lo hace a título personal, y en ningún caso, puede considerarse como opinión o criterio oficial¹.

I. Situación anterior al RDL 20/2012.

I.1. La actividad de fisioterapia en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 37/1992, de 28 de diciembre).

- Prestaciones de servicios exentas: el artículo 20.uno.3^o de la Ley declara exentas 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.

- Otras actividades no exentas, pero sujetas al tipo reducido del 8% (10%) a partir del 1/9/2012): el artículo 91.uno.2.11^o declaraba sujetas al tipo reducido La asistencia sanitaria, dental y curas termales que no gocen de exención de acuerdo con el artículo 20 de esta Ley.

La normativa legal, por tanto, distinguía dos tipos de operaciones: la asistencia a personas físicas de carácter médico o sanitario, exenta de IVA, y aquellas prestaciones que no gozaban de tal naturaleza, y que se consideraban sujetas al tipo reducido.²

¹ Téngase en cuenta, que no por ello, carece de rigor académico.

² La concurrencia de actividades exentas y no exentas da lugar a la aplicación de la regla de prorrateo, en el IVA soportado por el prestador del servicio, sea persona física o jurídica, circunstancia en la que no nos detenemos por ser tema ya conocido, y que no varía con la nueva regulación.

I.2. Precisiones de la Dirección General de Tributos respecto a la actividad de fisioterapia.

Son numerosas las contestaciones a Consultas Vinculantes sobre la materia, en la que la Administración da respuesta a gran variedad de cuestiones. Siguiendo dos de las más recientes, de 27/09/2011 y 05/03/2012³, pueden hacerse las siguientes afirmaciones:

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 (incluyendo en este concepto a los fisioterapeutas, a los que se refiere expresamente el precepto legal), aunque los citados profesionales que presten dichos servicios actúen por medio de una sociedad o entidad que, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos⁴.

Se consideran 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.

Es necesario que concurra, además, un requisito 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 médicos-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 DGT⁵ entra a valorar si los fisioterapeutas se hallan incluidos dentro de este ámbito, estableciendo lo siguiente: **Fisioterapeutas:** corresponde a los Diplomados Universitarios en Fisioterapia en la prestación de los cuidados propios de su disciplina, a través de tratamientos con medios y agentes físicos, dirigidos a la recuperación y rehabilitación de personas con disfunciones o discapacidades somáticas, así como a la prevención de las mismas.

³ En general, la consulta vinculante V0260-10, de 12 de febrero de 2010, que establece la doctrina reciente y a la que las consultas posteriores se remiten.

⁴ En definitiva, no sólo las personas físicas están exentas, si no, además, las organizaciones de las que estas formen parte, sea sociedades de tipo mercantil o sociedades civiles, hechos que no ocurren en todas ellas, en la sujeción a este Impuesto.

⁵ Dirección General de Tributos.

Por consiguiente, en el caso de que los servicios de fisioterapia a los que se refiere la consulta se realicen por fisioterapeutas diplomados⁶, tal y como se definen en el artículo 7 antes citado, se les considerará profesionales sanitarios, a efectos del artículo 20.Uno.3.º de la Ley del Impuesto⁷.

- Actividades no exentas realizadas por los fisioterapeutas.

La DGT establece que de acuerdo con los criterios de este Centro Directivo, no estarán exentos los servicios consistentes en la realización de **mº todos fisioterapº uticos tendentes al adelgazamiento de las personas, masajes estéticos, relajantes, etc., prestados al margen o con independencia de un tratamiento médico.**

Como matización, dispone también que La asistencia sanitaria si lo puede prestarse por los profesionales que, según el ordenamiento jurídico, tengan la consideración de médicos o sanitarios, [i] por lo que los servicios que presten las personas no comprendidas entre las indicadas no podrán acogerse a la exención prevista en el artículo 20.Uno.3.º de la LIVA, al no tener la condición de profesionales médicos o sanitarios, ni podrán beneficiarse del tipo reducido establecido por el artículo 91.Uno.2.11.º, porque sus servicios no pueden calificarse de asistencia sanitaria, por lo que tales servicios, sujetos y no exentos al Impuesto, tributarán al tipo impositivo del 18 por ciento⁸.

Las prestaciones realizadas por fisioterapeutas estarán sujetas al tipo reducido siempre que supongan la realización de las actividades sanitarias que son propias de su profesión conforme a su titulación y competencia específicas.

Y, resumiendo, la DGT establece que en particular, según criterio de este Centro Directivo, estarán sujetos y no exentos al Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando al tipo impositivo del 8 por ciento, los servicios prestados por la consultante consistentes en la realización de métodos fisioterapº uticos tendentes al adelgazamiento de las personas, masajes estéticos, relajantes etc., prestados al margen o con independencia de una actuación médica relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad, es decir con fines puramente estéticos o relajantes.

⁶ Todo ello, sin menoscabo de las Titulaciones o nuevas Titulaciones Universitarias que los pudieran amparar.

⁷ En adelante LIVA, Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, relativa a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁸ En consecuencia, con la nueva legislación, a partir del 1 de septiembre de 2012, deberán aplicarse al 21%.

- Actividades accesorias exentas.

La DGT entra a distinguir en diversas consultas qué se considera actividad accesoria de la principal, y por tanto, exenta del impuesto, es decir aquella que no constituye para la clientela un fin en sí sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador⁹. La cuestión es muy prolija y debe ser estudiada caso por caso; al no alterarse por la nueva normativa no entramos en su estudio.

II. Cambios operados por el Real Decreto Ley 20/2012, de 13 de julio.

Esta norma, básicamente, eleva por una parte los tipos impositivos, y por otra, reclasifica ciertos conceptos.

- Elevación de tipos: el tipo reducido para del 8 al 10 por ciento; y el tipo general pasa del 18 al 21 por ciento.

- Reclasificación de conceptos: hemos explicado anteriormente que en el apartado 11^o del artículo 91.uno.2. se declaraba sujeta al tipo reducido la asistencia sanitaria, dental y curas termales que no gocen de exención de acuerdo con el artículo 20 de esta Ley

Pues bien, este apartado 11^o, que permitía sujeta al tipo reducido las actividades de fisioterapia no exentas desaparece con la reforma legal.

Citándose específicamente:

Las actividades de fisioterapia que no estén exentas tributaría, a partir de 1 de septiembre de 2012, al tipo general del 21 por 100¹⁰

- El citado RDL 20/2012 no modifica las actividades exentas¹¹, y, en particular, lo relativo a las actividades sanitarias.

⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de 22 de octubre de 1998, conocida como Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24.

¹⁰ Actividades que ciertamente se realizan en ciertos casos y lugares, motivo por el que se hace expresa referencia a ello en estas páginas. De ahí que ciertos artículos publicados en Internet como el titulado La Fisioterapia, exenta de IVA, (<http://www.colfisiovcv.com/index.php/noticias-de-actualidad/969-los-tratamiento-de-fisioterapia->), que no hace referencia a más actividades que las exentas puedan inducir a confusión al profesional.

¹¹ Criterio inicialmente muy importante, las que antes estaban exentas, lo seguirían estando. Llegamos a este punto, la pregunta a realizarse es ¿Hemos venido declarando mal las prestaciones de nuestros servicios? La contestación puede ser doble, por una parte si los deliramos exentos cuando no lo estaban, o si para evitar esta sujeción, emitimos facturas con conceptos genéricos, es decir sin especificar el servicio, como por ejemplo, por 10 sesiones de fisioterapia, que pueden llevar a confusión por parte de la Administración Tributaria, y consecuentemente, pudieran conllevar algún tipo de sanción, con la consiguiente inversión de la carga de la prueba.

III. Interpretación de la Resolución de 2 de agosto de 2012 de la Dirección General de Tributos.

La DGT ha emitido con esa fecha una Resolución sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en la que da respuesta a variedad de cuestiones.

En dicha Resolución se lee lo siguiente:

Además de la elevación de los tipos impositivos del IVA, algunas de las categorías de bienes y servicios que hasta la fecha venían disfrutando de un tipo impositivo reducido pasarán a ser gravadas al tipo impositivo general del Impuesto. [i]

III.1.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 enfermedades¹², 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.

Como puede apreciarse, la Resolución se refiere expresamente a los servicios de fisioterapia, y en particular a los masajes, que no sean o estén destinados al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, y que más bien estén englobados en los cuidados personales, o lo que podríamos decir, los de mantenimiento y embellecimiento de las personas.

Dicha referencia entendemos se hace conforme al sentido usual de la palabra y no conforme a un criterio técnico, por lo que la DGT se remite a lo ya establecido por ella respecto a que, no estarán exentos los servicios consistentes en la realización de todos fisioterap^outicos tendentes al adelgazamiento de las personas, masajes estéticos, relajantes, etc., prestados al margen o con independencia de un tratamiento médico.

¹² Primera consideración fundamental, que no constituyan; se aconseja huir de esta negación, deben, en todo caso, consistir en diagnóstico, prevención y diagnóstico de enfermedades.

Conforme a una interpretación sistemática de ambas normas, el RDL 20/2012 y la Resolución de 2 de agosto de 2012¹³, la DGT no reclasifica conceptos considerando sujetas a IVA operaciones que anteriormente estaban exentas/ circunstancia que en cualquier caso no tiene fuerza legal para llevar a cabo- sino que explica de forma poco exitosa que los servicios de fisioterapia que antes estaban sujetos al tipo del 8 por 100 pasan ahora a estar sujetos al tipo general del 21 por 100¹⁴.

IV. Conclusiones.

- El Real Decreto Ley 20/2012, que modifica la normativa del IVA, mantiene la exención de IVA para aquellas actividades de fisioterapia que están consideradas exentas, en la legislación anterior. No obstante, no pueden considerarse exentas, por ejemplo, las Peritaciones Profesionales, tanto por encargo o petición de las partes, como aquellas que medie encargo de los Tribunales y/o Juzgados, que están sujetas y pasarán a repercutir el 21 % del IVA, a partir del 1 de septiembre de 2012. Es decir, las que anteriormente estaban sujetas, lo seguirán estando, pero al 21 %, y las que no, no lo estarán con la nueva legislación.
- Conforme a la misma norma, aquellas actividades desarrolladas por fisioterapeutas no estaban exentas sino gravadas con el tipo reducido (antes 8%, a partir de 1/09/2012 al 10%), pasan a estar gravadas con el tipo general del 21%, con efectos de 1 de septiembre de 2012.
- No se producen más alteraciones legales en relación a la fisioterapia.
- No se produce una reclasificación de conceptos, de forma que actividades que antes estuviesen exentas pasen a tributar al tipo general.
- El tipo reducido del 10% ya no se aplica a las actividades de fisioterapia sujetas al impuesto¹⁵, a partir del 1 de septiembre de 2012, fueren de la índole que fueren.

Palma de Mallorca, a 29 de agosto de 2012.

Aniceto Fornaris Gracia

¹³ De muy desigual fuerza legal, ya que la Resolución de la DGT más que una norma es la expresión de la opinión del Ministerio.

¹⁴ Sin menoscabo que los que antes estaban exentos, seguirán estándolo.

¹⁵ Antes del 31 de agosto de 2012, sujetas al 8 %.