BUSCADOR

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	**V2898-23**
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	30/10/2023
Normativa	Ley 37/1992 art. 91- Uno- 1- 5º
Descripción de hechos	El consultante es un profesional que ejerce como persona física la actividad profesional de veterinaria (IAE 013) y que, además, es titular de una sociedad limitada profesional en la que ejerce la actividad de consultas y clínicas veterinarias (IAE 945).
Cuestión planteada	Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los medicamentos que el consultante suministra en el marco de un acto clínico o consulta veterinaria, así como conocer el desglose en las facturas emitidas en caso de aplicación de tipos impositivos diferentes.
Contestación completa	1.- El artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 siguiente. 2.- El número 5.º del apartado Uno.1 del artículo 91 de la Ley 37/1992, señala lo siguiente: “Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes: 1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación: (…) 5.º Los medicamentos de uso veterinario.”. El concepto de medicamento veterinario viene recogido en el texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio (BOE del 27 de julio), que, en su artículo 2, letra b), establece lo siguiente: “Artículo 2. Definiciones. A los efectos de esta ley se entenderá por: (…) b) «Medicamento veterinario»: Toda sustancia o combinación de sustancias que se presente como poseedora de propiedades curativas o preventivas con respecto a las enfermedades animales o que pueda administrarse al animal con el fin de restablecer, corregir o modificar sus funciones fisiológicas ejerciendo una acción farmacológica, inmunológica o metabólica, o de establecer un diagnóstico veterinario. También se considerarán «medicamentos veterinarios» las «premezclas para piensos medicamentosos» elaboradas para ser incorporadas a un pienso.”. Por otro lado, el artículo 8 del mencionado Texto refundido, dispone lo siguiente: “Artículo 8. Medicamentos legalmente reconocidos. 1. Sólo serán medicamentos los que se enumeran a continuación: a) Los medicamentos de uso humano y veterinarios elaborados industrialmente o en cuya fabricación intervenga un proceso industrial. b) Las fórmulas magistrales.

c) Los preparados oficinales.

d) Los medicamentos especiales previstos en esta ley.

2. Tendrán el tratamiento legal de medicamentos, a efectos de la aplicación de esta ley y de su control general, las sustancias o combinaciones de sustancias autorizadas para su empleo en ensayos clínicos o para investigación en animales.

3. Corresponde a la Agencia Española de Medicamentos y Productos Sanitarios resolver sobre la atribución de la condición de medicamento.

4. Los remedios secretos están prohibidos. Serán considerados secretos aquellos productos respecto de los que se desconozca su composición y características.

5. Es obligatorio declarar a la autoridad sanitaria todas las características y propiedades conocidas de los medicamentos.

6. En caso de duda, cuando un producto pueda responder a la definición de medicamento se le aplicará esta ley, incluso si a dicho producto se le pudiera aplicar la definición contemplada en otra norma.".

Por su parte, el Real Decreto 1157/2021, de 28 de diciembre, por el que se regulan los medicamentos veterinarios fabricados industrialmente (BOE de 29 de diciembre), en su artículo 1, establece lo siguiente:

"Artículo 1. Objeto.

Este real decreto tiene por objeto regular los medicamentos veterinarios fabricados industrialmente o en cuya fabricación intervenga un proceso industrial, y en particular:

a) Los requisitos de la solicitud para la autorización de comercialización.

b) Los procedimientos de autorización, modificación de las condiciones de autorización, suspensión y revocación de la autorización de comercialización.

c) La inscripción en el Registro de Medicamentos.

(…).".

Asimismo, el artículo 3 del citado Real Decreto señala:

"Artículo 3. Ámbito de aplicación.

1. Este real decreto es de aplicación a los medicamentos veterinarios, incluidos los medicamentos veterinarios que se administran vía pienso y los radiofármacos, fabricados industrialmente o en cuya fabricación intervenga un proceso industrial, y a los medicamentos veterinarios destinados a la investigación y el desarrollo.

2. Las plantas medicinales destinadas a su uso en animales, sus mezclas, así como los preparados obtenidos de plantas en forma de extractos, liofilizados, destilados, tinturas, cocimientos o cualquier otra preparación galénica que se presente con utilidad terapéutica, diagnóstica o preventiva para las enfermedades de los animales, seguirán el régimen de autorización previsto en el presente real decreto.

La Agencia Española de Medicamentos y Productos Sanitarios, de acuerdo con el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, podrá establecer una lista de plantas cuya utilización en animales esté restringida o prohibida por razones de orden sanitario.

3. Este real decreto no es de aplicación a:

a) Las solicitudes, evaluación y autorización de los medicamentos indicados en la sección 1 del capítulo III del Reglamento (UE) 2019/6, conocidos como medicamentos centralizados, salvo en la obligación de inclusión de oficio en el Registro de Medicamentos;

b) Los piensos medicamentosos, regulados en el Reglamento (UE) 2019/4 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, relativo a la fabricación, la comercialización y el uso de piensos medicamentosos, por el que se modifica el Reglamento (CE) 183/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo y se deroga la Directiva 90/167/CEE del Consejo;

c) Los aditivos para la alimentación animal;

d) Los medicamentos preparados en farmacia de acuerdo con una prescripción veterinaria destinada a un animal determinado o a un grupo reducido de animales, denominados fórmulas magistrales;

e) Los medicamentos preparados en farmacia de acuerdo con las indicaciones de una farmacopea y destinados a ser entregados directamente al usuario final, denominados preparados oficinales;

f) Las autovacunas según se definen en el artículo 2.3 del Reglamento (UE) 2019/6;

g) Los medicamentos veterinarios que contengan células o tejidos autólogos o alogénicos que no hayan sido sometidos a un proceso industrial.".

Por su parte, el artículo 4 de la citada Norma dispone:

“Artículo 4. Carácter obligatorio de la autorización de comercialización y del registro de medicamentos veterinarios.

1. Ningún medicamento veterinario fabricado industrialmente o en cuya fabricación intervenga un proceso industrial podrá ser puesto en el mercado sin la previa autorización de comercialización o registro simplificado otorgado por la Agencia Española de Medicamentos y Productos Sanitarios o por la Comisión Europea e inscripción en el Registro de Medicamentos, de acuerdo con los procedimientos establecidos para cada caso.”.

En la escasa información aportada en el escrito de la consulta no se hace mención alguna a si los productos que el consultante suministra en el ejercicio de su profesión como veterinario tienen la consideración de medicamentos.

3.- En consecuencia, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 10 por ciento las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los productos objeto de consulta, siempre y cuando, según la normativa vigente, tengan la consideración de medicamento de uso veterinario.

En otro caso, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21 por ciento las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de dichos productos.

4.- En lo referente a las obligaciones de facturación, el artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley 37/1992, dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

“3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

En relación con los requisitos de las facturas, habrá que estar a lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

El artículo 2, del mencionado Reglamento, preceptúa lo siguiente:

“1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

También deberá expedirse factura y copia de esta por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que deba asimismo cumplirse esta obligación conforme al párrafo anterior, a excepción de las entregas de bienes exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2. Deberá expedirse factura y copia de ésta en todo caso en las siguientes operaciones:

a) Aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

(…).”.

Por su parte, el artículo 3 del reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación establece excepciones a la obligación de expedir factura en los siguientes términos:

“1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 2 de este Reglamento, por las operaciones siguientes:

a) Las operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo establecido en el artículo 20 de su ley reguladora, con excepción de las operaciones a que se refiere el apartado 2 siguiente. No obstante, la expedición de factura será obligatoria en las operaciones exentas de este Impuesto de acuerdo con el artículo 20.Uno.2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 15.º, 20.º, 22.º, 24.º, 25.º y 28.º de la Ley del Impuesto.

(…).”.

El artículo 20. Uno. 2º de la Ley 37/1992 señala como exentas las siguientes operaciones:

“2º. Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por Entidades de Derecho público o por Entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.

Se considerarán directamente relacionados con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

La exención no se extiende a las operaciones siguientes:

(…)

c) Los servicios veterinarios.

(…).".

En lo que respecta al contenido de las facturas, se deberá observar lo dispuesto en los artículos 6 y 7 del mencionado reglamento de facturación para las facturas completas y las facturas simplificadas, respectivamente.

De acuerdo con el artículo 6 del citado Reglamento:

"1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

(…)

g) El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.

h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

(…).".

Por su parte, el artículo 91, apartado, 2, número 3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, determina que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las prestaciones de servicios siguientes:

"3.º Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

(…).".

5.- Con base en todo lo anterior, el consultante vendrá obligado a expedir factura por los servicios que preste en el ejercicio de su profesión, debiendo hacer constar en la misma de forma desglosada las operaciones que impliquen diferentes tipos impositivos, como sería, por un lado, la aplicación de los tipos reducidos por el suministro de medicamentos conforme a lo desarrollado en los apartados anteriores de esta contestación, y, por otro, la de aquellos productos o servicios que no tengan tal consideración.

Asimismo, la prestación de servicios veterinarios se exigirá al tipo general del 21 por ciento, salvo en el supuesto de que se efectúen a favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, y, además, dichos servicios sean necesarios para el desarrollo de las mismas, en cuyo caso sería de aplicación el tipo impositivo reducido del 10 por ciento.

La misma conclusión es aplicable a los servicios veterinarios cuando sean prestados en nombre propio por la sociedad del consultante.

6.- 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.