MINISTERIO DE HACIENDA
REGISTRO AUXILIAR D.G. TRIBUTOS
SALIDA

Nº de registro: 002072-24

Nº Consulta/Informe: V0967-24

Fecha: 06/05/2024

Destinatario: CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS VETERINARIOS DE

FIRMADO

VICEPRESIDENCIA
PRIMERA DEL GOBIERNO

MINISTERIO
DE HACIENDA

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:**
202400724	REGAGE24e00010097089	REGAGE24e00011421624
Subdirección:		
S.G. DE IMP. SOBRE EL CONSUMO (EA0022482)		

INTERESADO

NIF:	Q2871003F	**Email:**	presidencia@colvet.es
Nombre y apellidos / razón social:			
CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS VETERINARIOS DE			
Dirección:			
CALLE CALLE VILLANUEVA, 11			

REPRESENTANTE

NIF:		**Email:**	
Nombre y apellidos / razón social:			
Dirección:			

CONCEPTO IMPOSITIVO

IVA-Base imponible
IVA-Tipo impositivo

NORMATIVA APLICABLE

Ley 37/1992 art. 79-Dos-90-Uno-91-Uno-1-5º-91-Uno-2-3º

RICARDO ALVAREZ ARROYO - 2024-04-29 12:46:39 CEST
Puede comprobar la autenticidad de esta copia mediante CSV: OIP_2QWXCPGECYRZUH2NL9GL5VW2BT45 en https://www.pap.hacienda.gob.es

FIRMADO

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

El consultante es una corporación de Derecho Público que representa a los profesionales de la actividad veterinaria y vela por la observancia de los principios deontológicos y ético-sociales en el ejercicio de dicha actividad.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Conocer en qué condiciones económicas pueden facturar la cesión de los medicamentos que dispensan, a efectos de la aplicación del tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido del 10 por ciento.

CONTESTACIÓN:

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.".

Como se señaló en la contestación vinculante de 30 de octubre de 2023, número V2898-23, 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.".

3.- Por su parte, el Real Decreto 666/2023, de 18 de julio, por el que se regula la distribución, prescripción, dispensación y uso de medicamentos veterinarios (BOE de 20 de julio) señala, en su primer artículo, cuál es el objeto y ámbito de aplicación de la citada norma, al disponer:

RICARDO ALVAREZ ARROYO - 2024-04-29 12:46:39 CEST
Puede comprobar la autenticidad de esta copia mediante CSV: OIP_2QWXCPGECYRZUH2NL9GL5VW2BT45 en https://www.pap.hacienda.gob.es

FIRMADO

"1. Este real decreto tiene por objeto regular las actividades relacionadas con los medicamentos veterinarios, incluidos aquéllos que se administren vía pienso medicamentoso, en los siguientes ámbitos:

a) Distribución.

b) Dispensación.

c) Elaboración de autovacunas, fórmulas magistrales y preparados oficinales.

d) Prescripción y uso por los profesionales veterinarios.

e) Uso y gestión por los titulares o responsables de los animales.

f) Uso racional de los medicamentos veterinarios.

g) Venta de medicamentos veterinarios no sujetos a prescripción.

(…).".

Asimismo, en su artículo 2, el mencionado Real Decreto 666/2023 hace mención a la siguiente definición:

"j) Cesión de medicamentos: la entrega sin ánimo de lucro de medicamentos por el veterinario prescriptor al propietario o responsable del animal o animales, con el fin de asegurar la continuidad del tratamiento, siempre que concurra alguna dificultad específica para el acceso a la medicación, en los términos previstos por el artículo 37.8 del presente real decreto.".

Por su parte, en el artículo 4 de la citada norma, se contiene una lista de las actividades prohibidas en relación con los medicamentos veterinarios:

"(…)

e) La prescripción de medicamentos sujetos a esta exigencia sin que el veterinario prescriptor haya efectuado un examen clínico o una evaluación adecuada, en los términos previstos de este real decreto, del estado de salud del animal o grupo de animales.

(…)

o) La cesión de medicamentos por parte del veterinario al propietario o responsable del animal en unas condiciones diferentes a las reguladas en el presente real decreto.".

Por último, el apartado octavo del artículo 37 del Real Decreto 666/2023 señala:

"8. El veterinario destinará los medicamentos del botiquín a su administración a los animales que estén bajo su cuidado. No obstante, podrá ceder al titular o responsable del animal los medicamentos necesarios para la continuidad del tratamiento iniciado en casos de que dicha continuidad pudiera verse comprometida, salvo que se trate de medicamentos de aplicación exclusiva por el veterinario.".

4.- Por su parte, el artículo 91, apartado uno.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

RICARDO ALVAREZ ARROYO - 2024-04-29 12:46:39 CEST
Puede comprobar la autenticidad de esta copia mediante CSV: OIP_2QWXCPGECYRZUH2NL9GL5VW2BT45 en https://www.pap.hacienda.gob.es

FIRMADO

plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

(…).".

De acuerdo con lo expuesto, tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 21 por ciento los servicios veterinarios prestados a quien no es titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera.

Por otro lado, los servicios veterinarios prestados para titulares de una explotación agrícola, forestal o ganadera y que sean necesarios para el desarrollo de dicha explotación, tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 10 por ciento.

5.- Por su parte, el artículo 79, apartado dos de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

"Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto.".

6.- Cuando en el marco de una prestación de servicios veterinarios se suministren, con carácter accesorio, medicamentos veterinarios, dicho suministro de medicamentos seguirá la misma tributación, en cuanto al tipo impositivo, que la prestación principal. Así lo ha manifestado esta Dirección General, en anteriores contestaciones vinculantes, siendo la más reciente, la de 16 de febrero de 2024, con número V0146-24.

Respecto de las actividades accesorias que se presten al destinatario del servicio principal, debe atenderse a lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 25 de febrero de 1999 en el asunto C-349/96, en la que el dicho Tribunal se planteó cuáles deben ser *"los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente.".*

Señala el Tribunal en dicha sentencia lo siguiente:

"27. Con carácter preliminar, es preciso recordar que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar el lugar de las prestaciones de servicios como para aplicar el tipo impositivo o, como en el presente asunto, para aplicar las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva. Además, hay que señalar que, debido a la diversidad de transacciones comerciales, es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la manera de abordar correctamente el problema en todos los casos.

28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate.

29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la

RICARDO ALVAREZ ARROYO - 2024-04-29 12:46:39 CEST
Puede comprobar la autenticidad de esta copia mediante CSV: OIP_2QWXCPGECYRZUH2NL9GL5VW2BT45 en https://www.pap.hacienda.gob.es

FIRMADO

operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24).

31. En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de seguro y una prestación de servicio de registro de tarjetas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46).".

Una entrega de bienes (medicamentos veterinarios) debe ser considerada accesoria de una prestación principal (servicio de asistencia sanitaria veterinaria) cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Por tanto, en el supuesto de que exista una operación que tenga carácter accesorio respecto de otra que tenga carácter principal, realizadas ambas (operación accesoria y operación principal) para un mismo destinatario, la prestación que tenga carácter accesorio (entrega de medicamentos veterinarios) no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal (prestación del servicio de asistencia sanitaria veterinaria) de la que dependa, tributando al mismo tipo de gravamen que ésta.

En consecuencia, constituye criterio de este Centro directivo, por todas ellas, la contestación vinculante de fecha 26 de abril de 2024, número de consulta V0936-24, que el suministro de medicamentos veterinarios efectuado en el marco de una prestación de servicios veterinarios en las condiciones señaladas, quedará sujeto al tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, según lo expuesto en el apartado 4 anterior, correspondiente al servicio veterinario principal.

7.- 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.

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 - 2024-04-29 12:46:39 CEST
Puede comprobar la autenticidad de esta copia mediante CSV: OIP_2QWXCPGECYRZUH2NL9GL5VW2BT45 en https://www.pap.hacienda.gob.es