

Consulta Vinculante D.G.T. de 11 de noviembre de 2010

RESUMEN:

IVA. Prestación de servicios de profesional: Servicios veterinarios. Tipo reducido del 8 por ciento: Tributarán a este tipo cuando estén comprendidos en el ámbito sanitario y tengan por objeto la protección de la salud de los animales. Base imponible: Comprenderá el importe total de la contraprestación de los mismos, incluyendo honorarios profesionales, desplazamientos, analíticas, preparación de fórmulas alimentarias y materiales necesarios. Redacción de artículos para revistas: Está sujeta pero exenta.

Descripción:

El consultante, persona física, está dado de alta en el epígrafe 945 del Impuesto sobre Actividades Económicas, "consultas y clínicas veterinarias", realizando servicios veterinarios en explotaciones ganaderas. El referido profesional factura por dichos servicios en concepto de: honorarios técnico-profesionales, gastos de desplazamiento, analíticas realizadas al ganado, realización y preparación de fórmulas alimentarias y, en ocasiones, por materiales utilizados en la prestación de los citados servicios.

Por otro lado, percibe contraprestaciones por artículos para revistas, por la realización de pruebas para laboratorios y por la realización de certificados oficiales.

Cuestión planteada:

Tipo impositivo aplicable.

Contestación:

1. El artículo 20, apartado Uno, número 2.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29) dispone lo siguiente:

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

(.) 2.º 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:

La entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados en el primer párrafo de este número.

Los servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes.

Los servicios veterinarios.

Los arrendamientos de bienes efectuados por las Entidades a que se refiere el presente número".

2. El artículo 90, apartado Uno de la Ley del Impuesto establece que el citado tributo se exigirá al tipo del

18 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Por otra parte, el artículo 91, apartado Uno.2, número 11.º de la Ley 37/1992 preceptúa que se aplicará el tipo del 8 por ciento a las prestaciones de servicios de asistencia sanitaria, dental y curas termales que no gocen de exención de acuerdo con el artículo 20 de dicha Ley.

3. Según informe, de fecha 18 de octubre de 1993, de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Sanidad y consumo "las actividades profesionales veterinarias entran claramente en el ámbito sanitario, en cuanto constituyan "protección de la salud" humana y animal y atención y asistencia sanitaria a los animales".

De acuerdo con los preceptos indicados de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, los servicios veterinarios están excluidos expresamente de la exención de dicho Impuesto pero, en cuanto estén comprendidos en el ámbito sanitario y tengan por objeto la protección de la salud de los animales, les será de aplicación el tipo reducido del 8 por ciento, previsto en el artículo 91.Uno.2.11.º de dicha Ley.

A estos efectos se entenderá que los servicios veterinarios están comprendidos en el ámbito sanitario y tienen por objeto la protección de la salud de los animales, cuando las citadas prestaciones de servicios consistan en la prevención, diagnóstico y tratamiento de las enfermedades de los animales.

4. Por otro lado, el artículo 91, apartado uno.2, número 3.º de la Ley 37/1992, dispone que se aplicará el tipo reducido del 8 por ciento a las siguientes prestaciones de servicios:

"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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común".

El precepto anteriormente transcrito exige la concurrencia de los tres siguientes requisitos para la aplicación del tipo reducido del 8 por ciento a determinadas prestaciones de servicios:

1.º Que se trate de prestaciones de servicios que estén comprendidas entre las enumeradas expresamente en el primer párrafo de dicho precepto.

2.º Que tales prestaciones de servicios se realicen en favor del titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera y sean necesarias para el desarrollo de dicha explotación.

3.º Que no se trate de prestaciones de servicios consistentes en la cesión de uso o disfrute o arrendamiento de bienes, excluidas expresamente de la aplicación del tipo reducido por el segundo párrafo del precepto. 5.-Según establece el artículo 78 de la Ley 37/1992, la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, incluyéndose en el concepto de contraprestación los gastos de comisiones, portes y transportes, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

6. De acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, "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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

El artículo 11 de la misma norma preceptúa que se entiende por prestación de servicios "toda operación sujeta al Impuesto que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación". En particular, se considerarán prestaciones de servicios el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

El artículo 20, apartado uno, número 26.º, de la misma Ley determina que están exentos del Impuesto:

"26.º Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores." 7. En consecuencia, este Centro Directivo le informa lo siguiente:

1.º- Tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 8 por ciento las prestaciones de servicios efectuadas por un profesional veterinario cuando dichos servicios tengan por objeto la prevención, diagnóstico o tratamiento de las enfermedades o dolencias de los animales o, bien, se presten al titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera y sean necesarios para el desarrollo de dicha explotación. En particular, aquí se incluirían los servicios derivados de la cumplimentación y emisión de certificados veterinarios oficiales y las pruebas para laboratorios que se ajusten a los requisitos expuestos anteriormente.

La base imponible de los referidos servicios, sobre la que procederá aplicar el mencionado tipo del 8 por ciento, estará constituida por el importe total de la contraprestación de los mismos, incluyéndose en dicha contraprestación las cantidades facturadas en concepto de honorarios técnico-profesionales, en concepto de desplazamiento, en concepto de analíticas realizadas al ganado, en concepto de realización y preparación de fórmulas alimentarias y en concepto de materiales necesarios para la prestación de los servicios.

2.º- Estarán sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios efectuadas por el consultante, persona física, que consistan en la redacción y composición de artículos para su publicación en revistas. 8. 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.