

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC076747

DGT: 10-07-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2375/2020

SUMARIO:

IVA. Tipo impositivo. Reglas de aplicación de los tipos impositivos. *Aplicación del tipo cero del impuesto por la entrega de bienes sanitarios relacionados con el COVID-19.* Una fundación sin ánimo de lucro ha adquirido tabletas para posteriormente donar estos dispositivos electrónicos al área sanitaria para que los pacientes aislados por COVID-19 pudieran comunicarse con sus seres queridos con el fin de paliar su ansiedad.

Para permitir que el suministro de material sanitario se realice de forma rápida y efectiva, se establece, hasta el 31 de julio de 2020, un tipo impositivo del Impuesto del cero por ciento aplicable a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de este tipo de bienes cuyos destinatarios sean entidades públicas, entidades sin ánimo de lucro y centros hospitalarios. Se trata de una medida de política fiscal que incide sobre una situación extraordinaria y que persigue obtener efectos sensibles durante el período sobre el que desplegará su vigencia, sin vocación de afectar con carácter permanente la estructura de tipos impositivos del IVA.

Para evitar la necesidad de adaptar los sistemas de facturación de los sujetos pasivos, estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas. No obstante, la aplicación de un tipo impositivo del cero por ciento no determina la limitación del derecho a la deducción del Impuesto soportado por el sujeto pasivo que realiza la operación.

El propio RD Ley 15/2020 (Medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo) ha incluido un Anexo en el que establece una lista limitada de bienes a los que será de aplicación dicho tipo cero.

Por su parte, en relación con el ámbito subjetivo de aplicación, su destinatario deberá tener la condición de entidad de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social.

No obstante, como señala la exposición de motivos del RD Ley 15/2020 (Medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo) los destinatarios del tipo cero son los centros hospitalarios y, por tanto, no todos los centros sanitarios calificados como tales en el RD 1277/2003 (Bases generales sobre autorización de centros, servicios y establecimientos sanitarios) estarían incluidos en el ámbito subjetivo del art. 8 del citado RD Ley 15/2020. Tampoco parece que el legislador quisiera hacer extensiva la aplicación del tipo cero exclusivamente a los centros sanitarios calificados como clínicas, de conformidad con el referido Real Decreto, dado que las clínicas dentales son el único centro sanitario con tal denominación de clínica contenido en el mismo, y sus servicios sanitarios no parece que tengan una especial conexión con las patologías derivadas del COVID-19.

Una interpretación conjunta y sistemática de las definiciones y de la delimitación de centros sanitarios contenida en el RD 1277/2003 (Bases generales sobre autorización de centros, servicios y establecimientos sanitarios), determina que el ámbito subjetivo definido por «clínica o centro hospitalario» a efectos de la aplicación del tipo del cero por ciento del Impuesto, engloba a aquellos centros sanitarios destinados a proporcionar asistencia y servicios sanitarios en régimen, al menos, de internamiento y, en los que también, generalmente, se practican la investigación y la enseñanza médica o sanitaria, lo que parece corresponderse con la categoría de hospitales -centros con internamiento-, públicos o privados.

Por tanto, las entregas efectuadas por los proveedores a la fundación solo podrían acogerse al tipo cero regulado en el art. 8 del RD Ley 15/2020 (Medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo) en el caso de cumplir los requisitos subjetivos y objetivos, siendo en todo caso necesario que las tabletas digitales estén incluidas en alguno de los códigos NC indicados en el Anexo del reiterado RD 15/2020 y además deben estar referidas en la descripción del bien o producto realizada en el referido Anexo.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 7 y 20.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 13 y 132.

RDL 15/2020 (Medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo), art. 8 y Anexo.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

Código Civil, art. 3.

RD 1277/2003 (Bases generales sobre autorización de centros, servicios y establecimientos sanitarios), art. 2.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una fundación sin ánimo de lucro que ha adquirido tabletas para posteriormente donar estos dispositivos electrónicos al área sanitaria para que los pacientes aislados por COVID-19 pudieran comunicarse con sus seres queridos con el fin de paliar su ansiedad.

Cuestión planteada:

Si a la adquisición de dichas tabletas por la consultante les resultaría de aplicación el tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020.

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.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...)"

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.

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, los proveedores de la fundación consultante, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen 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 actividad empresarial o profesional realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- En relación con la aplicación del tipo del cero por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas de material sanitario, el Reino de España solicitó a la Comisión Europea una medida excepcional que permitiera la importación exenta de derechos de importación y de IVA de los bienes necesarios para hacer frente a la COVID-19.

Atendiendo el requerimiento de España y otros Estados miembros de la Unión Europea se ha aprobado la Decisión (UE) 2020/491 de la Comisión de 3 de abril de 2020, relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020, cuando se trate de importaciones efectuadas por entidades de derecho público y entidades caritativas y sin ánimo de lucro.

Por otra parte, el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE de 22 de abril), ha establecido lo siguiente:

“Con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y vigencia hasta el 31 de julio de 2020, se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes referidos en el Anexo de este real decreto-ley cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas.”

En este sentido, tal y como señala la exposición de motivos del referido Real Decreto-ley 15/2020, para permitir que el suministro de material sanitario se realice de forma rápida y efectiva, se establece, hasta el 31 de julio de 2020, un tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido del cero por ciento aplicable a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de este tipo de bienes cuyos destinatarios sean entidades públicas, entidades sin ánimo de lucro y centros hospitalarios. Se trata de una medida de política fiscal que incide sobre una situación extraordinaria y que persigue obtener efectos sensibles durante el período sobre el que desplegará su vigencia, sin vocación de afectar con carácter permanente la estructura de tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para evitar la necesidad de adaptar los sistemas de facturación de los sujetos pasivos, estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas. No obstante, la aplicación de un tipo impositivo del cero por ciento no determina la limitación del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el sujeto pasivo que realiza la operación.

3.- Por otra parte, debe tenerse en cuenta que en relación con el ámbito objetivo de aplicación del tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido, el propio Real Decreto-ley 15/2020 ha incluido un Anexo en el que establece una lista limitada de bienes a los que será de aplicación dicho tipo cero.

A efectos de la interpretación del Anexo contenido en el Real Decreto-ley 15/2020 deberá tenerse en cuenta que cuando figura la expresión «ex» delante del código NC, de la Nomenclatura Combinada, significa que los

productos a los que es de aplicación el tipo del cero por ciento se determinan conjuntamente por el código NC y la descripción del bien o producto correspondiente, establecidos en el referido Anexo.

De esta forma, no a todos los bienes incluidos en un determinado código NC les será de aplicación el tipo del cero por ciento del Impuesto, sino únicamente aquellos incluidos en dicha partida de la Nomenclatura Combinada a los que se refiere la descripción del bien o producto, en los términos previstos en el referido Anexo.

En relación con las tabletas objeto de consulta, el Anexo del Real Decreto-ley 15/2020 incluye los bienes a los que será de aplicación el tipo cero. En este sentido, no parece que las tabletas digitales consultadas se encuentren incluidas entre dichos bienes, por lo que de ser así, no podrá aplicarse el tipo cero a los productos consultados.

En todo caso, la competencia para determinar si un producto está o no incluido en una categoría de la Nomenclatura Combinada no corresponde a este Centro directivo. El órgano competente es el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Avenida de Llano Castellano 17, 28034 Madrid.

4.- Por su parte, en relación con el ámbito subjetivo de aplicación, tal y como se ha señalado, su destinatario deberá tener la condición de entidad de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social.

A estos efectos, según la contestación vinculante de este Centro directivo de 18 de mayo de 2020, número V1456-20, la Ley 37/1992 supone la transposición al Derecho interno de las previsiones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

La referencia a entidades de Derecho Público se contiene, entre otros, en los artículos 13 y 132 de la Directiva. El artículo 13 donde se regula el régimen de sujeción de las entidades públicas, en su versión en castellano establece: "Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público...".

Por otra parte, en su artículo 132, en relación con las exenciones de determinadas actividades de interés general realizadas por entidades públicas, como la asistencia sanitaria, la referida Directiva en su versión en castellano establece la exención en "las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho Público".

Aunque todas las lenguas de los Estados miembros son lenguas oficiales de la Unión Europea, el idioma inglés por su uso generalizado como segunda lengua es el utilizado para el debate comunitario del texto de la Directiva armonizada. Por tanto, una vez aprobada una modificación o incorporación al texto de la Directiva armonizada su versión en inglés es la que sirve de base para las demás versiones lingüísticas de la misma.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que la versión en inglés de la Directiva 2006/112/CE establece en su artículo 13 que "States, regional and local government authorities and other bodies governed by public law...". Por su parte, la referencia a la aplicación de la exención sanitaria del artículo 132 de la misma Directiva, en la versión en lengua inglesa señala que "hospital and medical care and closely related activities undertaken by bodies governed by public law...".

Por tanto, la traducción de la Directiva al castellano cuando se refiere a "bodies governed by public law" unas veces se ha realizado con el término "organismos de Derecho Público" y otras como "entidades de Derecho Público". En todo caso, cualquiera que sea la expresión, el término incluye, como se ha señalado, a los Estados, las regiones (debe entenderse referido a las Comunidades Autónomas), las provincias, municipios, y cualquier otro organismo o entidad de Derecho Público.

Por su parte, la Ley 37/1992 en el ámbito de las exenciones aplicables a determinadas actividades realizadas por las entidades públicas en sentido amplio, utiliza la expresión de entidades de Derecho Público (exención sanitaria, deportiva, cultural, de carácter social), que debe entenderse, como se ha señalado, aplicable a las Administraciones territoriales y cualquier otra entidad integrada o dependiente de las mismas.

En el mismo sentido, aunque el artículo 7.8º de la Ley 37/1992 diferencia a efectos de la sujeción de la actividad del sector público al Impuesto sobre el Valor Añadido entre Administraciones Públicas y entes, organismos y entidades del sector público, debe entenderse que todas ellas están englobadas en el término entidades de Derecho Público, de conformidad con la Directiva armonizada.

Por otra parte, en relación con los destinatarios que tengan la condición de "clínicas o centros hospitalarios", el citado Real Decreto-ley ha previsto la aplicación del tipo cero a una categoría específica de instituciones sanitarias. Dado que la normativa del Impuesto no ofrece una definición específica del concepto de clínica o centro hospitalario,

para su delimitación habrá que estar a lo regulado en el apartado 1 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, que dispone lo siguiente:

“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.”.

Según el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil “las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.”.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 12 de la LGT dispone que “en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.”.

En este sentido, el Real Decreto 1277/2003, de 10 de octubre, por el que se establecen las bases generales sobre autorización de centros, servicios y establecimientos sanitarios (BOE de 23 de octubre), establece en su artículo 2:

“1. A los efectos de este real decreto, se entiende por:

a) Centro sanitario: conjunto organizado de medios técnicos e instalaciones en el que profesionales capacitados, por su titulación oficial o habilitación profesional, realizan básicamente actividades sanitarias con el fin de mejorar la salud de las personas. Los centros sanitarios pueden estar integrados por uno o varios servicios sanitarios, que constituyen su oferta asistencial.”.

Este Real Decreto establece una clasificación, denominación y definición común para todos los centros sanitarios, públicos y privados del Estado cuya regulación y autorización, cualquiera que sea su nivel, categoría o titular, corresponde a las Comunidades Autónomas en sus respectivos ámbitos territoriales. Su clasificación diferencia entre dos grandes grupos, según se trate de centros sanitarios con internamiento y sin internamiento, en los siguientes términos:

1º Hospitales (centros con internamiento).

2º Proveedores de asistencia sanitaria sin internamiento. Que se subdivide, a su vez, en 5 categorías:

-Consultas médicas.

-Consultas de otros profesionales sanitarios.

-Centros de atención primaria.

-Centros polivalentes.

-Centros especializados, donde se incluyen centros sanitarios de diversa naturaleza; entre otros, los centros de reproducción humana asistida, los centros de interrupción voluntaria del embarazo, los centros de diálisis, las clínicas dentales y los centros de salud mental.

No obstante, como señala la exposición de motivos del Real Decreto-ley 15/2020 los destinatarios del tipo cero son los centros hospitalarios y, por tanto, no todos los centros sanitarios calificados como tales en el mencionado Real Decreto 1277/2003 estarían incluidos en el ámbito subjetivo del artículo 8 del citado Real Decreto-ley. Tampoco parece que el legislador quisiera hacer extensiva la aplicación del tipo cero exclusivamente a los centros sanitarios calificados como clínicas, de conformidad con el referido Real Decreto, dado que las clínicas dentales son el único centro sanitario con tal denominación de clínica contenido en el mismo, y sus servicios sanitarios no parece que tengan una especial conexión con las patologías derivadas del COVID19.

Por otra parte, el Diccionario de la Real Academia Española define "clínica" como:

“Dicho de un establecimiento sanitario: Ligado, por lo general, a una institución docente y que atiende pacientes de diversas enfermedades en régimen de internado o ambulatorio.”.

Por su parte, se define "hospitalario" como perteneciente o relativo al hospital para enfermos, y a "hospital" como:

“Establecimiento destinado al diagnóstico y tratamiento de enfermos, donde a menudo se practican la investigación y la docencia.”.

Una interpretación conjunta y sistemática de dichas definiciones y de la delimitación de centros sanitarios contenida en el Real Decreto 1277/2003, determina que el ámbito subjetivo definido por “clínica o centro hospitalario” a efectos de la aplicación del tipo del cero por ciento del Impuesto, engloba a aquellos centros sanitarios destinados a proporcionar asistencia y servicios sanitarios en régimen, al menos, de internamiento y, en los que también, generalmente, se practican la investigación y la enseñanza médica o sanitaria, lo que parece corresponderse con la categoría de hospitales (centros con internamiento), antes señalados, públicos o privados.

Por último, el artículo 20.Tres de la Ley 37/1992 establece las condiciones exigidas a las entidades o establecimientos de carácter social, teniendo tal consideración aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de sus operaciones ni de gozar de condiciones especiales en las mismas.

Por tanto, las entregas efectuadas por los proveedores a la fundación consultante solo podrían acogerse al tipo cero regulado en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020 en el caso de cumplir los requisitos subjetivos y objetivos previstos en la presente contestación, siendo en todo caso necesario que las tabletas digitales a que se refiere el escrito de consulta estén incluidas en alguno de los códigos NC indicados en el Anexo del Real Decreto-ley 15/2020 y además deben estar referidas en la descripción del bien o producto realizada en el referido Anexo, tal y como se ha indicado en el punto 3 de la presente contestación.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.