

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092003

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de noviembre de 2023

Sala 2.^a

R.G. 6356/2020

SUMARIO:

IVA. Importaciones de bienes. Exenciones. *Importación de material sanitario destinado a combatir los efectos del brote de COVID-19: autorización para la aplicación de exención en beneficio de víctimas de catástrofes.* A fin de facilitar la adquisición del material necesario para luchar contra la pandemia ocasionada por el COVID-19, la Comisión adoptó una Decisión para conceder una franquicia de los derechos aduaneros de importación que gravan las mercancías importadas cuando se destinen a los fines descritos en el art. 74 del Reglamento (CE) nº 1186/2009 del Consejo (Régimen comunitario de franquicias aduaneras) y una exención del IVA que grava las mercancías importadas cuando se destinen a los fines descritos en el art. 51 de la Directiva 2009/132/CE del Consejo (Ámbito de aplicación del art. 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del IVA de algunas importaciones definitivas de bienes).

Para que la importación se beneficie de la franquicia de derechos de importación y de la exención del IVA, de acuerdo con la información facilitada por el Departamento de Aduanas, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

-Que tenga por objeto material sanitario para afrontar la crisis sanitaria del COVID-19.

-Que la importación se realice entre el 30 de enero y 31 de octubre de 2020.

En casos como el que nos ocupa, cuando el operador importe para la posterior donación del material adquirido a un ente público, deberá justificarse la donación y recepción de los bienes por la entidad donataria.

Además, se abre la posibilidad de solicitar la rectificación de la declaración aduanera para importaciones realizadas antes de la entrada en vigor de la Decisión y que cumplan todos los requisitos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 44 y 46.

Reglamento (CE) nº 1186/2009 del Consejo (Régimen comunitario de franquicias aduaneras), art. 74.

Directiva 2009/132/CE del Consejo (Ámbito de aplicación del art. 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del IVA de algunas importaciones definitivas de bienes), art. 51.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución por la que se deniega la autorización administrativa para la importación de bienes, con ocasión de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID 19, con la exención prevista en el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dictada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en fecha 29 de septiembre de 2020.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 30/10/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 28/10/2020 contra la resolución citada en el encabezamiento.

Segundo.

En fecha 21 de marzo de 2020, la interesada realiza una importación de un millón de mascarillas (****.**** FFP1 y ****.**** FFP2) con el objeto de donarlas al Ministerio de Sanidad.

La operación se documenta en el DUA número 20ES...4. Donde figura como destinatario la interesada.

La operación implica unos derechos arancelarios por cuantía de **.***,** euros, así como un IVA a la importación por ***.***,** euros.

Tercero.

El 10 de julio de 2020 la reclamante solicita la "autorización administrativa para la aplicación de la franquicia en beneficio de víctimas de catástrofes". Señalando que la citada importación cumple con los requisitos establecidos en los artículos 46 LIVA, 17 RIVA y 143 de la Directiva 2006/112/CE para la aplicación de la exención de IVA y Aranceles en importaciones para beneficio de las víctimas de catástrofes.

Cuarto.

La Delegación Central de Grandes Contribuyentes deniega esta solicitud mediante su resolución de fecha 29 de septiembre de 2020. En la misma se explica que:

"(...)

Considerando las circunstancias excepcionales ocasionadas por el Covid-19.

Considerando que se cumple el requisito de autorización previa de la Comisión al que se refiere el artículo 46.Cuatro de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 28 de diciembre.

Considerando que el tipo de entidad solicitante no se corresponde con el tipo de entidades que pueden ser objeto de autorización de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 de 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 y en el artículo 46.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

SE ACUERDA:

DENEGAR a la entidad XZ ESPAÑA S.L., con NIF ..., la autorización administrativa para la importación de bienes con la exención prevista en el artículo 46 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con ocasión de la crisis sanitaria ocasionada por el Covid-19.

A estos efectos se considera oportuno informar de que siempre que los requisitos objetivos de las mercancías se cumplan podrá importar con exención de IVA si la importación se realiza por cuenta de una entidad con derecho a la exención. De modo que, si importa para beneficio inmediato de una entidad con derecho a la exención, en los términos y con las condiciones establecidas para estos supuestos especiales, la importación podría estar exenta. Nos remitimos a estos efectos a la información disponible en la página web de la AEAT en el siguiente enlace:

(...)"

La notificación de la misma tiene lugar el 29 de septiembre de 2020.

Quinto.

Disconforme con lo anterior, el 28 de octubre de 2020, decide interponer la presente reclamación económico-administrativa dirigida a este Tribunal Económico-Administrativo Central, la cual ha sido registrada con R.G.: 00/06356/2020.

Durante el trámite de puesta de manifiesto formula la interesada sus alegaciones donde, en síntesis, defiende que la importación cumple con todos los requisitos para beneficiarse de la aplicación de la franquicia de derechos de Importación y exención del IVA establecidos en la Decisión (UE) 2020/491 y en la Nota Informativa NI GA 13/2020 de fecha 29 de julio 2020 del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT sobre la tributación de las importaciones de material para víctimas de catástrofes

En esencia, señala la reclamante que las mascarillas importadas al amparo del DUA 20ES...4 por parte de la actora se encuentran dentro del listado de mercancías que se vayan a emplear para combatir el COVID-19; que la importación se realizó por la interesada para donar a una entidad con derecho a exención o EDE (el Ministerio de Sanidad), habiéndose acreditado que efectivamente las mascarillas se entregaron al Ministerio de Sanidad en el lugar indicado, no siendo preciso aportar en este caso autorización administrativa previa tal y como dispone la NI GA 13/2020 y que la importación se realizó en marzo de 2020 y por tanto en el plazo establecido por la Decisión, a saber, entre el 30 de enero de 2020 y el 31 de octubre de 2020.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si la resolución de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 29 de septiembre de 2020 se ajusta a Derecho.

Tercero.

El artículo 46 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) establece una exención para las importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes:

"Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones de bienes de cualquier clase, efectuadas por entidades públicas o por organismos privados o autorizados, de carácter caritativo o filantrópico, siempre que se destinen a los siguientes fines:

- 1.º La distribución gratuita a las víctimas de catástrofes que afecten al territorio de aplicación del impuesto.*
- 2.º La cesión de uso gratuita a las víctimas de dichas catástrofes, manteniendo los mencionados organismos la propiedad de los bienes.*

Dos. Igualmente estarán exentas las importaciones de bienes efectuadas por unidades de socorro para atender sus necesidades durante el tiempo de su intervención en auxilio de las citadas personas.

Tres. Se excluirán de la exención establecida en el presente artículo los materiales de cualquier clase destinados a la reconstrucción de las zonas siniestradas.

Cuatro. La exención contemplada en este artículo quedará condicionada a la previa autorización de la Comisión de las Comunidades Europeas. No obstante, hasta que se conceda la mencionada autorización podrá realizarse la importación con suspensión provisional del pago del impuesto, si el importador presta garantía suficiente.

Cinco. En las exenciones reguladas en este artículo y en relación con los fines que las condicionan, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 44, apartado tres, de esta Ley."

A este respecto señala el apartado tres del artículo 44 de la LIVA:

Tres. Los bienes a que se refiere el apartado uno anterior no podrán ser utilizados, prestados, arrendados o cedidos a título oneroso o gratuito para fines distintos de los previstos en los números 1.º y 2.º de dicho apartado sin que dichas operaciones se hayan comunicado previamente a la Administración.

En caso de incumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior o cuando los organismos a que se refiere este artículo dejasen de cumplir los requisitos que justificaron la aplicación de la exención, se exigirá el pago del impuesto con referencia a la fecha en que se produjeran dichas circunstancias.

No obstante, los mencionados bienes podrán ser objeto de préstamo, arrendamiento o cesión, sin pérdida de la exención, cuando dichas operaciones se realicen en favor de otros organismos que cumplan los requisitos previstos en el presente artículo.

A fin de facilitar la adquisición del material necesario para luchar contra la pandemia ocasionada por el COVID-19, la Comisión adoptó una Decisión para conceder una franquicia de los derechos aduaneros de importación que gravan las mercancías importadas cuando se destinen a los fines descritos en el artículo 74 del Reglamento (CE) nº 1186/2009 y una exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que grava las mercancías importadas cuando se destinen a los fines descritos en el artículo 51 de la Directiva 2009/132/CE.

El artículo 1 de 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 (en adelante, Decisión 2020/4919), señala que (el subrayado es de este Tribunal):

"1. Se admitirán con franquicia de derechos de importación, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), del Reglamento (CE) n.º 1186/2009, y con exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) sobre las

importaciones, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2009/132/CE, las mercancías que reúnan las condiciones siguientes:

a) que se destinen a uno de los usos siguientes:

i) su distribución gratuita, por los organismos y organizaciones a que se refiere la letra c), a las personas afectadas o en situación de riesgo por la COVID-19, o a quienes participan en la lucha contra el brote de la enfermedad,

ii) su puesta a disposición gratuita de las personas afectadas o en situación de riesgo por la COVID-19, o de quienes participan en la lucha contra el brote de la enfermedad, mientras sigan siendo propiedad de los organismos y organizaciones a que se refiere la letra c);

b) que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 75, 78, 79 y 80 del Reglamento (CE) n.º 1186/2009 y en los artículos 52, 55, 56 y 57 de la Directiva 2009/132/CE;

c) que sean importadas para su despacho a libre práctica por, o por cuenta de, organizaciones estatales, incluidos entes estatales, organismos públicos y otros organismos de Derecho público, o por, o por cuenta de, organizaciones autorizadas por las autoridades competentes de los Estados miembros.

2. Se admitirán también con franquicia de derechos de importación, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), del Reglamento (CE) n.º 1186/2009, y con exención del IVA sobre las importaciones, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2009/132, las mercancías que sean importadas para su despacho a libre práctica por, o por cuenta de, agencias de ayuda en caso de catástrofe a fin de cubrir sus necesidades durante el período en que ofrezcan auxilio a las personas afectadas o en situación de riesgo por la COVID-19 o a quienes participan en la lucha contra el brote de la enfermedad."

Con objeto de aclarar las dudas surgidas tras la publicación de la Decisión (UE) 2020/491 y sustituyendo a las notas anteriores, el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales dicta la NI GA 13/2020 de 23 de abril, sobre la tribulación de las importaciones de material para víctimas de catástrofes.

De la misma pueden extraerse los siguientes fragmentos (el subrayado es de este Tribunal):

"- Mercancías que pueden beneficiarse de exención

Sólo las mercancías que se vayan a emplear para combatir el COVID-19 tienen derecho a la aplicación de la exención.

A título indicativo, se puede tomar como referencia, el documento elaborado por la Comisión Europea con una lista indicativa de mercancías que se pueden beneficiar de la exención.

- Elementos personales

Sólo pueden beneficiarse de exención las mercancías importadas para su despacho a libre práctica por (en adelante, entidades con derecho a exención o EDE):

a) Organizaciones estatales, incluidos entes estatales, organismos públicos y otros organismos de Derecho público,

b) Organizaciones autorizadas por las autoridades competentes de los Estados miembros

Como novedad respecto las notas informativas previas cabe destacar que, si bien el artículo 17 del Reglamento de IVA establece que la aplicación de la exención está sujeta a autorización administrativa previa, la Decisión sólo habla de autorización en la letra b) previa por lo que en el caso de "organizaciones estatales, incluidos entes estatales, organismos públicos y otros organismos de Derecho público" no hace falta autorización administrativa previa del Delegado de la Agencia Tributaria.

(...)

Respecto a las importaciones realizadas por cuenta de entidades con derecho a exención, señala la precitada Nota informativa NI GA 13/2020 de 23 de abril:

(...)

Por otro lado, la decisión también resulta aplicable a importaciones realizadas por cuenta de las EDE.

Según las guías remitidas por la Comisión Europea, esto implica que cuando un operador privado importa para el beneficio inmediato de una EDE, la operación está cubierta por la Decisión, siempre que se adopten las medidas necesarias para asegurar que las mercancías importadas son de hecho entregadas a dichas EDE.

Esto incluiría, además de las importaciones directas por parte de las EDE (ya sea a raíz de una compraventa o una donación) los siguientes supuestos:

- Importaciones realizadas por entidades privadas para donar, con posterioridad a la importación, a una EDE.

(...)

- Adquisiciones realizadas por EDE a entidades privadas que son las que adquieren al proveedor de tercer país y realizan la importación.

(...)

Respecto al alcance temporal de las exenciones concluye la NI GA 13/2020 de 23 de abril:

Plazo

Pueden beneficiarse de la exención de derechos arancelarios e IVA, las importaciones realizadas entre el 30 de enero de 2020 y el 31 de octubre de 2020 (plazo ampliado por Decisión (UE) 2020/1101 de la Comisión de 23 de julio de 2020).

Por tanto, para importaciones previas a la Decisión que, cumpliendo los requisitos previstos, no se hubieran beneficiado de la exención se podrá solicitar rectificación de la declaración aduanera incluyendo toda la información recogida en el apartado 6 (que deberá incorporarse al DUA tras su correspondiente rectificación)."

Cuarto.

Por tanto, para que la importación se beneficie de la franquicia de derechos de importación y de la exención del IVA, de acuerdo con la información facilitada por el Departamento de Aduanas, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que tenga por objeto material sanitario para afrontar la crisis sanitaria del COVID-19.
- Que la importación se realice entre el 30 de enero y 31 de octubre de 2020.
- En casos como el que nos ocupa, cuando el operador importe para la posterior donación del material adquirido a un ente público, deberá justificarse la donación y recepción de los bienes por la entidad donataria.

Además, se abre la posibilidad de solicitar la rectificación de la declaración aduanera para importaciones realizadas antes de la entrada en vigor de la Decisión y que cumplan todos los requisitos.

Quinto.

En cuanto al primero de estos requisitos, la importación tiene por objeto un millón de mascarillas (****.**** FFP1 y ****.**** FFP2).

En el apartado preguntas frecuentes de la AEAT sobre el IVA (que se puede encontrar a través de este enlace <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/medidas-tributarias-covid-19/informacion-sobre-impuestos-censos-identificacion-electronica/preguntas-frecuentes.html?faqlid=99822868aa781710VgnVCM100000dc381e0aRCRD>) se indica que se tome como referencia del material que pueden importarse exento de IVA para combatir el COVID-19 en base al artículo 46 de la Ley del IVA el señalado en el documento elaborado por la Organización Mundial de Aduanas con las partidas correspondientes a los suministros médicos para el COVID-19.

En dicho documento, titulado "*Referencia para la clasificación en el Sistema Armonizado de los suministros médicos para la COVID-19 Edición SA 2022*", se encuentran en la "*Sección II. Prendas de vestir de protección y otros artículos similares*" las mascarillas faciales textiles, sin filtro reemplazable ni partes mecánicas, entre ellas las mascarillas quirúrgicas y las mascarillas faciales desechables hechas de textiles no tejidos. Abarca las mascarillas conocidas como respiradores con filtro de partículas N95, clasificadas con el código 6307.90.

En la casilla 33 del DUA se consigna como código de las mercancías el 63079098.

Por tanto, de acuerdo con los datos declarados, las mercancías importadas entran dentro del ámbito objetivo para la aplicación de la exención.

Sexto.

En cuanto al plazo, no cabe duda de que la importación, realizada el 21 de marzo de 2020, se encuadra dentro del ámbito temporal previsto en la normativa.

Séptimo.

Finalmente procede el análisis del elemento personal.

La resolución impugnada deniega la aplicación del beneficio solicitado sobre la base de que "el tipo de entidad solicitante no se corresponde con el tipo de entidades que pueden ser objeto de autorización de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 de 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 y en el artículo 46.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido."

En este sentido la Decisión (UE) 2020/491 exigía que:

"c) que sean importadas para su despacho a libre práctica por, o por cuenta de, organizaciones estatales, incluidos entes estatales, organismos públicos y otros organismos de Derecho público, o por, o por cuenta de, organizaciones autorizadas por las autoridades competentes de los Estados miembros."

Igualmente, el artículo 46 de la Ley del IVA establece que:

"Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones de bienes de cualquier clase, efectuadas por entidades públicas o por organismos privados o autorizados, de carácter caritativo o filantrópico, siempre que se destinen a los siguientes fines:

(...)"

La interesada es una entidad privada con ánimo de lucro por lo tanto no sería, a priori, una entidad con derecho a la exención.

Consta en el expediente un escrito de fecha 19 de marzo de 2020 firmado por el Director del Instituto Nacional de Gestión Sanitaria del Ministerio de Sanidad donde se expresa que:

"Está prevista para este fin de semana, la recepción en el Aeropuerto de Madrid de 1.000.000 mascarillas (****.**** mascarillas médicas y ****.**** FFP2 N95 de alta protección quirúrgicas) que han sido donadas por **XZ Spain**.

El valor aproximado de esta donación asciende a 547.640,46 euros, de lo cual se informa a los efectos oportunos en relación con la importación de estas mascarillas."

Por tanto, la interesada importa mascarillas para su posterior donación a un ente público (en este caso, el Instituto Nacional de Gestión Sanitaria).

En la NI GA 13/2020 de 23 de abril se establece claramente que "Por otro lado, la decisión también resulta aplicable a importaciones realizadas por cuenta de las EDE.

Según las guías remitidas por la Comisión Europea, esto implica que cuando un operador privado importa para el beneficio inmediato de una EDE, la operación está cubierta por la Decisión, siempre que se adopten las medidas necesarias para asegurar que las mercancías importadas son de hecho entregadas a dichas EDE."

Es decir, para que la interesada se beneficie de la exención es necesario que las mercancías hayan sido efectivamente entregadas a la entidad con derecho a la exención, en este caso, el Instituto Nacional de Gestión Sanitaria dependiente del Ministerio de Sanidad.

Entre los documentos aportados figura un albarán de entrega, donde consta como lugar de recogida **TW** y como lugar de entrega **QR**. Documento que aparece firmado por **QR** y que lleva por fecha 21/03/2020. Siendo **QR** el almacén designado por el Ministerio de Sanidad para proceder al depósito de las mercancías.

La Administración no ha puesto en cuestión que las mascarillas hayan sido objeto de entrega al Ministerio de Sanidad.

En base a la información disponible, parece que las mascarillas importadas fueron entregadas a un ente público, es decir, fueron entregadas a una entidad con derecho a la aplicación de la exención.

Octavo.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, las importaciones de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 objeto de la presente reclamación, efectuadas por la reclamante pueden beneficiarse de la franquicia de derechos de importación y de la exención del IVA establecida por la Decisión (UE) 2020/491 de la Comisión de 3 de abril de 2020 .

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas