

Aplicación en IVA del tipo del 0% a las entregas de material sanitario a los Colegios Profesionales. Consulta DGT 1-7-2020

Nº Consulta: V2237-20

Fecha: 1 de julio de 2020

Arts. 4, 5, 90 (L37/1992)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La consultante es una entidad mercantil que va a realizar entregas de bienes sanitarios relacionados con el COVID-19, contemplados en el Anexo del Real Decreto-ley 15/2020, a diversos colegios profesionales.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a dichas entregas.

CONTESTACION

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.

(...).".

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.”.

En consecuencia, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y 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 realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- En relación con el tipo del Impuesto aplicable a las entregas de bienes necesarios para combatir el COVID-19 en las operaciones en las que el destinatario sea un colegio profesional, 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), dispone 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 relación con los destinatarios del referido tipo cero y su posible aplicación cuando los mismos sean colegios profesionales, debe señalarse que 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 el artículo 13 y 132 de la Directiva. El artículo 13 donde se establece 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....”.* En la versión inglesa la redacción es *“States, regional and local government authorities and other bodies governed by public law”.*

En el artículo 132, en relación con las exenciones, por ejemplo, de asistencia sanitaria, la Directiva 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”.* En su versión en inglés *“hospital and medical care and closely related activities undertaken by bodies governed by public law”.*

Por tanto, la traducción de la Directiva en castellano cuando se refiere a *“bodies governed by public law”* una veces se refiere a organismos de Derecho Público y otras a entidades de Derecho Público. En todo caso, cualquiera que sea la expresión el término incluye, como se ha señalado a los Estados, las regiones, las provincias, municipios, y cualquier otro organismo o entidad de Derecho Público.

En este sentido, en cuanto a la consideración de los colegios profesionales como entidades de Derecho Público a efectos de la posible aplicación del tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, debe tenerse en cuenta que la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda del Ministerio de Hacienda, en su informe de 29 de junio de 2020, ha establecido lo siguiente en relación con la naturaleza de las Corporaciones de derecho público, como son los colegios profesionales:

«(...)

Tercero.- Procede a continuación dar respuesta a la cuestión de si las llamadas Corporaciones de derecho público (Colegios profesionales, Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, Comunidades de regantes, Cofradías de pescadores, entre otras) pueden considerarse como entidades de Derecho público a efectos de lo previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020.

La Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en su artículo 4 señala que "1. La presente Ley se aplica al sector público, que comprende:

- a) La Administración General del Estado.*
- b) Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.*
- c) Las Entidades que integran la Administración Local.*

(...)

4. Las Corporaciones de Derecho Público se regirán por su normativa específica en el ejercicio de las funciones públicas que les hayan sido atribuidas por Ley o delegadas por una Administración Pública, y supletoriamente por la presente Ley.

(...)"

Será por tanto necesario determinar si las denominadas corporaciones de derecho público y, en particular, los colegios profesionales tienen o no naturaleza de entidades de derecho público, para lo cual habrá que acudir, de conformidad con el precepto anteriormente transcrito a su normativa específica.

La Ley 2/1974, de 13 de febrero, sobre Colegios Profesionales establece en su artículo 1.1 que los Colegios Profesionales son Corporaciones de derecho público, amparadas por la Ley y reconocidas por el Estado, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines, el artículo 8 de dicha Ley establece que "Los actos emanados de los órganos de los Colegios y de los Consejos Generales, en cuanto estén sujetos al Derecho Administrativo, una vez agotados los recursos corporativos, serán directamente recurribles ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa."

Igualmente, el artículo 9 de la Ley señala que "Los Consejos Generales de los Colegios tienen a todos los efectos la condición de Corporación de Derecho público, correspondiéndoles entre otras funciones el resolver los recursos que se interpongan contra los actos de los colegios."

Por tanto, debe considerarse, conforme a lo expuesto, que los Colegios Profesionales tienen naturaleza de entidades de derecho público a los efectos del artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020.

En cuanto a las Cámaras de Comercio la Ley 4/2014, de 1 de abril, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación, establece igualmente que: “Las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación son corporaciones de derecho público con personalidad jurídica y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, que se configuran como órganos consultivos y de colaboración con las Administraciones Públicas, sin menoscabo de los intereses privados que persiguen. Su estructura y funcionamiento deberán ser democráticos.”.

Por su parte, el artículo 5 define las funciones de las Cámaras estableciendo la distinción entre las funciones de carácter público administrativo y las carácter privado y se prestarán en régimen de libre competencia, señalándose en el artículo 36 de dicha ley lo siguiente: 1. Las resoluciones de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación y de la Cámara Oficial de Comercio, Industria, Servicios y Navegación de España dictadas en ejercicio de sus funciones público-administrativas, así como las que afecten a su régimen electoral, serán recurribles ante la jurisdicción contencioso-administrativa, previo recurso administrativo formulado ante la administración tutelante.

(...)

Por tanto podemos considerar que las corporaciones de derecho público en la medida en que se crean por Ley y ejercen funciones público-administrativas podrán ser consideradas entidades de derecho público a los efectos del RDL 15/2020 artículo 8.

(...)

CONCLUSIONES

(...)

Segundo.- Las Corporaciones de derecho público en cuanto ejercen funciones público-administrativas podrán ser consideradas entidades de derecho público a los efectos del artículo 8 del RDL 15/2020».

En consecuencia, dentro del concepto entidades de derecho público a efectos de la aplicación del tipo cero previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020 se incluyen, entre otros, los colegios profesionales.

Texto recuperado web MINHFP