

Fecha

21.12.2016

Referencia

IVA.Tipo impositivo aplicable a la entrega y reparación de **sillas de ruedas** eléctricas y vehículos eléctricos para personas con movilidad reducida.

Cuestión

La entidad consultante se dedica a la venta y reparación de **sillas de ruedas** eléctricas y de vehículos eléctricos para personas con movilidad reducida. Asimismo, vende accesorios para ambos tipos de vehículos, como portabastones, portabotellas, cestillos, reposapiés elevables, reposacabezas, parachoques, cajas de batería, retrovisores, cuadros de mando auxiliar, parabrisas ajustables, subebordillos, y cojines confort, entre otros. Sus clientes pueden clasificarse en cinco categorías: i) personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100; ii) personas con un grado de discapacidad inferior al 33 por 100; iii) personas sin certificado de discapacidad; iv) centros hospitalarios u organismos públicos; y v) otro tipo de sociedades.

Desea conocer el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las ventas y a los servicios descritos.

Solución

En lo que se refiere a la cuestión planteada, resulta de aplicación el artículo 90 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), según el cual: *"Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del 21 por 100, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente. Dos. El tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo. (...)"*.

Por lo tanto, con carácter general, el Impuesto sobre el Valor Añadido se exige al tipo del 21 por 100, salvo en los supuestos específicamente regulados en el artículo 91 de la NFIVA.

El Decreto Foral Normativo 1/2015, de 2 de febrero, por el que se modifican la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Norma Foral 5/2014, de 11 junio, del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero y la Norma Foral 1/2011, de 24 marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dio nueva redacción a este artículo 91.Uno.1.6º de la NFIVA, con efectos desde el 1 de enero de 2015.

Así, a partir de esa fecha, el artículo 91.Uno.1.6 de la NFIVA dispone que: *"Uno. Se aplicará el tipo del 10 por 100 a las operaciones siguientes: 1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación: (...) 6.º Los siguientes bienes: (...) c) Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el apartado octavo del anexo de esta Norma Foral, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales,*

intelectuales o sensoriales, sin perjuicio de lo previsto en el apartado Dos.1 de este artículo. No se incluyen en esta letra otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes. (...)"

Asimismo, el mencionado Decreto Foral Normativo 1/2015, de 2 de febrero, también incorporó un nuevo apartado octavo al Anexo de la NFIVA, igualmente con efectos desde el 1 de enero de 2015, en el que se recoge que: *"A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral se considerará: (...) Octavo. Relación de bienes a que se refiere la letra c) del número 6 del número 1 del apartado Uno del artículo 91 de esta Norma Foral. (...) - Prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos, en particular los previstos en el Real Decreto 1030/2006, de 15 de septiembre, por el que se establece la cartera de servicios comunes del Sistema Nacional de Salud y el procedimiento para su actualización, incluyendo sus componentes y accesorios. (...) - ~~Silla~~s terapéuticas y de ~~ruedas~~, así como los cojines antiescaras y arneses para el uso de las mismas, muletas, andadores y grúas para movilizar personas con discapacidad. - Plataformas elevadoras, ascensores para ~~silla~~s de ~~ruedas~~, adaptadores de ~~silla~~s en escaleras, rampas portátiles y barras autoportantes para incorporarse por sí mismo. (...) - Los siguientes productos de apoyo que estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia física, mental, intelectual o sensorial: (...) Productos de apoyo y dispositivos que posibilitan a personas con discapacidad motórica agarrar, accionar, alcanzar objetos: pinzas largas de agarre y adaptadores de agarre. (...)"*

Esta modificación normativa trae causa de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 17 de enero de 2013, asunto C-360/2011, en la que el citado Tribunal concluyó que: *"91. En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) decide: 1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 98, en relación con el anexo III, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, al aplicar un tipo reducido de impuesto sobre el valor añadido a: - las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos; - los productos sanitarios, el material, los equipos o el instrumental que, objetivamente considerados, solamente pueden utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, pero que no son utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos; - los aparatos y complementos susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas de los animales; - los aparatos y complementos esencial o principalmente utilizados para suplir las deficiencias del hombre pero que no se destinan al uso personal y exclusivo de los discapacitados. (...)"*

De modo que, a partir del 1 de enero de 2015, se aplica el tipo reducido del 10 por 100 del artículo 91.Uno.1.6º de la NFIVA a las entregas de equipos médicos, aparatos y demás instrumental relacionados en el apartado octavo del anexo de la misma NFIVA que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso

personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales. Con carácter general, la aplicación de este tipo reducido no se extiende a la entrega de accesorios, recambios y piezas de repuesto de los citados bienes (salvo en los casos en los que esté expresamente prevista esta posibilidad).

Consecuentemente, cabe concluir que la delimitación de los productos a los que resulta aplicable el tipo reducido del 10 por 100 del artículo 91.Uno.1.6º de la NFIVA tiene carácter objetivo, de forma que su aplicación se encuentra supeditada al cumplimiento del requisito principal establecido en dicho precepto (relativo a la necesidad de que se trate de productos que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales), con independencia de quién sea la persona o entidad que los adquiera.

Con lo que, en definitiva, la aplicación de este tipo reducido sobre la entrega de los productos a que se refiere el apartado octavo del Anexo de la NFIVA no se encuentra condicionada al hecho de que el adquirente sea una persona discapacitada.

No obstante, sí debe tenerse en cuenta que este tipo reducido del 10 por 100 del artículo 91.Uno.1.6º de la NFIVA se aplica a los productos objetiva y específicamente diseñados para el uso personal y exclusivo de personas que padezcan las deficiencias descritas (para tratar o aliviar dichas deficiencias), y no para uso general (incluso en áreas sanitarias).

De otro lado, el apartado Dos del artículo 91 de la NFIVA establece que: *"Dos. Se aplicará el tipo del 4 por 100 a las operaciones siguientes: 1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación: 1. Los siguientes productos: (...) 4. Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, y las **sillas** de **ruedas** para uso exclusivo de personas con discapacidad. Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en **silla** de **ruedas**, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en **silla** de **ruedas** o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos. La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo. A efectos de este apartado Dos, se considerarán personas con discapacidad aquellas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100. El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad autónoma. (...)"*.

De modo que este artículo 91.Dos.1.4 de la NFIVA regula cuatro supuestos a los que se aplica el tipo súper-reducido del 4 por 100. A saber:

1) A las entregas de vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos.

2) A las entregas de **silla**s de **ruedas** para uso exclusivo de personas con discapacidad, incluidas las eléctricas.

3) A las entregas de vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en **silla** de **ruedas**, bien directamente o previa adaptación.

4) A las entregas de vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en **silla** de **ruedas** o con movilidad reducida, independientemente de quién sea el conductor de los mismos.

No obstante, este tipo súper-reducido no resulta aplicable a las entregas de accesorios, recambios, repuestos, componentes o complementos en general de los citados vehículos, sin perjuicio de que las mismas puedan beneficiarse del tipo reducido del 10 por 100 del artículo 91.Uno.1.6 de la NFIVA, en su caso.

En el supuesto planteado, la consultante comercializa tanto **silla**s de **ruedas** eléctricas, como una serie de vehículos eléctricos que pueden ser usados por personas con movilidad reducida.

Por **silla** de **ruedas**, cabe considerar lo indicado en la definición 2.3 del número 2 del Anexo VI ("Cartera de servicios comunes de prestación ortoprotésica"), del Real Decreto 1030/2006, de 15 de septiembre, por el que se establece la cartera de servicios comunes del Sistema Nacional de Salud y el procedimiento para su actualización, de conformidad con la cual, se entiende por **silla** de **ruedas**: *"Vehículo individual para favorecer el traslado de personas que han perdido, de forma permanente, total o parcialmente, la capacidad de deambulación y que sea adecuado a su grado de discapacidad"*.

Mientras que, por vehículos para personas con movilidad reducida, debe entenderse los mencionados en el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial. No obstante, esta disposición se encuentra derogada desde el 1 de febrero de 2016, fecha en la que entró en vigor el Texto Refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre.

Así, la disposición adicional primera del citado Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre establece que: *"Las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones al texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que se aprueba"*.

A tal efecto, el número 11 del Anexo I del Texto Refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial (aprobado mediante el repetido Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre), dispone que: *"A los efectos de esta ley y sus disposiciones complementarias, se entiende por: (...) 11. Vehículo para personas de movilidad reducida. Vehículo cuya tara no sea superior a 350 kilogramos y que, por construcción, no puede alcanzar en llano una velocidad superior a 45 km/h, proyectado y construido especialmente (y no meramente adaptado) para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física. En cuanto al resto de sus características técnicas se les equipara a los ciclomotores de tres **ruedas**"*.

De otro lado, en lo que respecta a los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en **silla** de **ruedas** o con movilidad reducida (con independencia de quién sea el conductor de los mismos), del número 4) anterior, el Anexo II del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, recoge la siguiente definición de vehículo a motor: *"Vehículo provisto de motor para su propulsión. Se excluyen de esta definición los ciclomotores, los tranvías y los vehículos para personas de movilidad reducida"*.

Por tanto, desde un punto de vista objetivo, los vehículos a motor mencionados en el segundo párrafo del artículo 91.Dos.1.4º de la NFIVA (a los que se hace referencia en el número 4) anterior) son, en principio, todos los incluidos en esta definición del Anexo II del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos. De modo que no tienen esta consideración ni los ciclomotores, ni los tranvías, ni los vehículos para personas de movilidad reducida, definidos más arriba. Consecuentemente, en una primera aproximación, dentro de este concepto de "vehículo a motor" estarían incluidos los turismos, las motocicletas, los vehículos comerciales o industriales, etc.

Sin embargo, no todas las entregas de los vehículos a motor incluidos en esta definición del Anexo II del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, pueden beneficiarse de la aplicación del tipo súper-reducido del 4 por 100, ya que, para ello, la NFIVA exige que se trate de vehículos que deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en **silla** de **ruedas** o con movilidad reducida. De forma que ha de tratarse de vehículos adecuados para poder transportar a estas personas (con discapacidad en **silla** de **ruedas**, o con movilidad reducida).

La aplicación del tipo súper-reducido del 4 por 100 a los vehículos mencionados en los números 3) y 4) anteriores requiere el previo reconocimiento del derecho del adquirente, quien debe justificar el destino de los mismos, en los términos establecidos en la Instrucción 1/2007, de 29 de enero, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen criterios para la aplicación del tipo de gravamen del 4 por 100 en el Impuesto sobre el Valor Añadido a vehículos destinados a personas con minusvalía.

En cambio, en el ámbito de las **sillas de ruedas** y de los vehículos para personas con movilidad reducida, no se exige el previo reconocimiento por parte de la Administración del derecho a la práctica del tipo súper-reducido, sino que es la propia configuración objetiva del vehículo en cuestión, y de las prestaciones realizadas, lo que la justifica su aplicación.

No obstante, en lo que se refiere a las entregas de **sillas de ruedas**, la aplicación del tipo súper-reducido sí requiere que el adquirente sea una persona discapacitada. A estos efectos, se entiende por persona con discapacidad aquella que tenga un grado de discapacidad de, al menos, el 33 por 100. Este porcentaje de discapacidad debe ser acreditado mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales, o por el órgano competente de la Comunidad Autónoma o de la Administración territorial de que se trate (en Bizkaia, por el Departamento de Acción Social de la Diputación Foral de Bizkaia).

De manera que, para que pueda aplicarse este tipo súper-reducido del 4 por 100 a las entregas de **sillas de ruedas**, es necesario que el adquirente acredite su condición de discapacitado en un grado igual o superior al 33 por 100. Por su parte, el contribuyente que realice la entrega deberá conservar copia del certificado acreditativo de la discapacidad que padezca el comprador (expedido, como ya se ha indicado en el párrafo anterior, por el Instituto Nacional de Servicios Sociales, por el órgano competente de la Comunidad Autónoma de que se trate, o por el Departamento correspondiente de la Diputación Foral que proceda).

Asimismo, puede aplicarse este tipo súper-reducido del 4 por 100 a las entregas de **sillas de ruedas** que se realicen a centros o establecimientos hospitalarios, o de rehabilitación, siempre que el proveedor disponga de un documento expedido por el adquirente, en el que éste declare, bajo su responsabilidad, que los aparatos adquiridos serán destinados a ser utilizados por personas con discapacidad en los términos anteriormente indicados.

Por último, el apartado Dos del Artículo 91 de la NFIVA regula que: *"Dos. Se aplicará el tipo del 4 por 100 a las operaciones siguientes: (...) 2. Las prestaciones de servicios siguientes: 1. Los servicios de reparación de los vehículos y de las **sillas de ruedas** comprendidos en el párrafo primero del número 4 del apartado Dos.1 de este artículo y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con discapacidad y de los vehículos a motor a los que se refiere el párrafo segundo del mismo*

precepto, independientemente de quién sea el conductor de los mismos. (...)".

De lo señalado en el artículo 91.Dos.2.1º de la NFIVA se deduce que también tributan al tipo súper-reducido del 4 por 100, los servicios de reparación de los vehículos y de las **sillas** de **ruedas** a que se refiere el primer párrafo del número 4 del apartado Dos.1 de este artículo 91 de la NFIVA.

De modo que tributan al citado tipo súper-reducido del 4 por 100, los servicios de reparación: 1) de vehículos para personas con movilidad reducida; y 2) de **sillas** de **ruedas** para uso exclusivo de personas con discapacidad, incluidas las eléctricas.

De cara a delimitar qué debe considerarse por prestaciones de servicios en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (en contraposición con las entregas de bienes), procede acudir a lo previsto en el artículo 8 de la NFIVA, según el que: *"Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. (...) Dos. También se considerarán entregas de bienes: 1. Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta Norma Foral, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por 100 de la base imponible. (...)"*.

Mientras que el artículo 11 de la misma NFIVA, referido a las prestaciones de servicios, determina que: *"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Norma Foral, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. (...) 6. Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Norma Foral. (...)"*.

Actualmente no existe en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido ninguna referencia a las ejecuciones de obra sobre bienes muebles que han de considerarse como entregas de bienes (y no como prestaciones de servicios).

No obstante, a este respecto, procede tener en cuenta lo indicado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su Sentencia de 11 de febrero de 2010 (Asunto C-88/09), en la que analizó la naturaleza de entrega de bienes o de prestación de servicios de la actividad de reprografía, y concluyó lo siguiente: *"(...) El artículo 5, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe ser interpretado en el sentido de que la actividad de reprografía responde a las características de una entrega de bienes en la medida en que se limita a*

una mera operación de reproducción de documentos en soportes, con transmisión del poder de disposición sobre éstos por el reprodúcto al cliente que ha encargado las copias del original. No obstante, tal actividad debe calificarse como «prestación de servicios» en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva 77/388 cuando se manifiesta que dicha actividad está acompañada de prestaciones de servicios complementarios que, habida cuenta de la importancia que tienen éstas para su destinatario, del tiempo que necesita su ejecución, del tratamiento que requieren los documentos originales y de la parte del coste total que representan esas prestaciones de servicios, pueden tener un carácter predominante en relación con la operación de entrega de bienes, de modo que constituyan una finalidad en sí para su destinatario".

Más tarde, el mismo TJUE señaló, en su Sentencia de 10 de marzo de 2011 (asunto C-497/09), referida a la naturaleza de las operaciones de suministro de comidas, que: "59.- *En lo que se refiere al concepto de "entrega de bienes", el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone que se entenderá por tal entrega la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Al respecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia precisa que este concepto incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte para disponer de hecho de este bien como si fuera su propietaria (véase en particular, la sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 51). 60.- En cuanto al concepto de "prestación de servicios", del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva resulta que dicho concepto engloba todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5 de la misma Directiva. 61.- Para determinar si una prestación única compleja, como es el caso de las prestaciones controvertidas en los diferentes litigios principales, debe calificarse de «entrega de bienes» o de «prestación de 'servicios», han de tomarse en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación ;a fin de investigar sus elementos característicos e identificar los elementos predominantes (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Faaborg-Gelting Linien, antes citada, apartados 12 y 14; Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 27; Aktiebolaget NN, antes citada, apartado, 27, y de 11 de febrero de 2010, Graphic Procédé, C-88/09, Rec. p. I=0000, apartado 24). 62.- Asimismo, ha de precisarse que el elemento -predominante debe determinarse basándose en el punto de vista del consumidor medio (véanse en este sentido, en particular, las sentencias antes citadas Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 22, y Everything Everywhere, apartado 26) y teniendo en cuenta, en el marco de una apreciación de conjunto, la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de los elementos de servicios en comparación con los de una entrega de bienes. (...)"*

Consecuentemente, una interpretación lógica y sistemática de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, coherente con lo indicado por el TJUE, lleva a concluir que, en determinados supuestos, las ejecuciones de obra mobiliaria han de ser tratadas como entregas de bienes, y no como prestaciones de servicios.

Concretamente, en lo que respecta a un supuesto como el planteado, deben considerarse como entregas de bienes las ejecuciones de obra mobiliaria en las que el empresario que las ejecuta aporte la totalidad de los materiales necesarios, así como aquéllas en las que el cliente aporte materiales que sean insignificantes, o que representen sólo una pequeña parte del producto final, ya que, en estos casos, la operación consistirá básicamente en la transmisión al adquirente del poder de disposición sobre los elementos de que se trate, siempre y cuando dicha transmisión no esté acompañada de prestaciones de servicios complementarias que, habida cuenta de la importancia que tengan para su destinatario, del tiempo necesario para su ejecución, del tratamiento de los materiales que supongan, y de la parte del coste total que representen, puedan tener un carácter predominante sobre la entrega. En cuyo caso, si se dan estas salvedades, estaremos ante una prestación de servicios que constituye una finalidad en sí misma para el destinatario.

Correlativamente, estaremos ante prestaciones de servicios de reparación, en los casos en los que el empresario que las ejecuta no aporte ninguno de los materiales necesarios para su realización, o bien los aporte en una cuantía insignificante, en comparación con los aportados por el cliente que solicita la reparación

Una vez aclarado todo lo anterior, procede fijar el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a cada uno de los productos objeto de consulta, atendiendo a lo previsto en los artículos 90 y 91 y en el apartado octavo del Anexo de la NFIVA, de conformidad con los cuales:

1) Tributarán en el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 4 por 100 las entregas de **sillas de ruedas** para uso exclusivo de personas con discapacidad. A estos efectos, se entiende por persona con discapacidad aquélla que tenga un grado de discapacidad de, al menos, el 33 por 100. Este porcentaje de discapacidad debe ser acreditado mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales, o por el órgano competente de la Comunidad Autónoma o de la Administración territorial de que se trate (en Bizkaia, por el Departamento de Acción Social de la Diputación Foral de Bizkaia).

No obstante, también puede aplicarse este tipo súper-reducido del 4 por 100 a las entregas de **sillas de ruedas** que se realicen a centros o establecimientos hospitalarios, o de rehabilitación, siempre que el proveedor disponga de un documento expedido por el adquirente, en el que éste declare, bajo su responsabilidad, que los aparatos adquiridos serán destinados a ser utilizados por personas con discapacidad en los términos anteriormente indicados.

Asimismo, tributan al tipo del 4 por 100 las entregas de los vehículos que respondan al concepto y requisitos técnicos de "vehículos para personas de movilidad reducida" recogido en el número 11 del Anexo I del Texto Refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30

de octubre (que respondan a dicho concepto, y que cumplan los requisitos exigibles a los mismos).

De modo que, si los vehículos objeto de consulta cumplen los requisitos exigibles para ostentar la consideración de "vehículo para personas de movilidad reducida", conforme a lo dispuesto en el repetido Anexo I del Texto Refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, las entregas de los mismos que efectúe la consultante quedarán sujetas al tipo súper-reducido del 4 por 100, con independencia de que el adquirente sea un particular que pueda acreditar una discapacidad mayor o igual al 33 por 100, un particular que no pueda acreditar dicha discapacidad, un centro hospitalario, o cualquier otro tipo de entidad.

En caso de que algunos de los vehículos comercializados por la consultante, distintos de las **sillas de ruedas**, no respondan al concepto y requisitos técnicos de "vehículos para personas con movilidad reducida" (sin que tampoco tengan la consideración de **sillas de ruedas**), su entrega tributará en el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo general del 21 por ciento, salvo que resulten aplicables los supuestos 3) y 4) anteriores (en cuyo caso, la aplicación del tipo súper-reducido del 4 por 100 requiere la existencia de un previo reconocimiento por parte de la Administración del derecho del adquirente, quien debe justificar el destino del vehículo).

De los datos aportados por la compareciente (fichas técnicas de los vehículos) parece desprenderse que, en el supuesto planteado, nos encontramos en todos los casos ante "vehículos para personas de movilidad reducida", tal y como los mismos se encuentran definidos en el número 11 del Anexo I Texto Refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre.

La aplicación del tipo súper reducido del 4 por 100 no se extiende a la entrega de accesorios, recambios y piezas de repuesto de las mencionadas **sillas de ruedas** y vehículos para personas con movilidad reducida, sin perjuicio de que los mismos puedan beneficiarse del tipo reducido del 10 por 100, según lo expuesto en el expositivo siguiente.

No obstante, en caso de que la entrega o adquisición de los productos consultados se realice de forma conjunta con las **sillas de ruedas**, o con los vehículos para personas con movilidad reducida, incorporados a ellos, cabrá considerar que nos encontramos ante una prestación accesoria que ha de recibir el mismo tratamiento fiscal que la operación principal de la que dependa (que la entrega de la **silla** o del vehículo).

2) Tributan al tipo del 10 por 100 las entregas de las **sillas de ruedas** que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias del hombre, con independencia de cuál sea la condición del adquirente (que podrán ser cualesquiera personas físicas o jurídicas).

En lo que respecta a los accesorios, recambios y piezas de repuesto, únicamente pueden beneficiarse del tipo reducido del 10 por 100 los productos expresamente mencionados en el apartado octavo del Anexo de la NFIVA. Es decir, los arneses y los cojines antiescaras (pero no los cojines confort). Además, esta Dirección General considera que los "subebordillos" pueden entrar dentro de la categoría de adaptadores de «silla»s en escaleras, así como que los cuadros de mando auxiliar de las «silla»s de «ruedas» para uso exclusivo por parte del propio discapacitado, podrían entrar dentro de la categoría de dispositivos que posibilitan a personas con discapacidad motórica accionar objetos. De modo que estos dos últimos productos también podrían beneficiarse de la aplicación del tipo reducido del 10 por 100.

A todos estos efectos, procede reiterar que quedan específicamente excluidos de la aplicación del tipo reducido del 10 por 100 los accesorios, recambios y piezas de repuesto de los productos citados en el artículo 91.Uno.1.6 y en el apartado octavo del Anexo de la NFIVA, salvo los expresamente mencionados en ellos, entre los que no se encuentran los cojines confort (distintos de los cojines antiescaras), ni los demás accesorios relacionados en el escrito de consulta (portabastones, portabotellas, cestillos, reposapiés elevables, reposacabezas, parachoques, caja de batería, retrovisores, parabrisas ajustable, etc.).

Consecuentemente, tributarán, en todo caso, al tipo del 21 por 100 las entregas de los demás accesorios de «silla»s de «ruedas» (eléctricas o no) y de vehículos para personas de movilidad reducida indicados en el escrito de consulta, con independencia de la condición del adquirente (portabastones, portabotellas, cestillos, reposapiés elevables, reposacabezas, parachoques, caja de batería, retrovisores, parabrisas ajustable, y cojines confort).

3) Tributarán al tipo súper reducido del 4 por 100 los servicios de reparación de las «silla»s de «ruedas» y de los vehículos para personas con movilidad reducida cuya entrega tribute igualmente al tipo del 4 por 100, según lo expuesto en el número 1) anterior. En estos casos, no procede separar el coste de los repuestos respecto del coste de la mano de obra necesaria para llevar a cabo la reparación, sino que toda la prestación tributa en su conjunto al tipo del 4 por 100, siempre y cuando, lógicamente, se trate de una ejecución de obra que tenga la consideración de prestación de servicios (y no de entrega de bienes) en los términos establecidos más arriba.

Los servicios de reparación que no se refieran a dichas «silla»s de «ruedas» y vehículos para personas con movilidad reducida, tributan al 21 por 100.

Normativa

Arts. 91.Uno.1.6º, 91.Dos.1.4º, 91.Dos.2.1º y apartado octavo del Anexo de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre.