

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC083865

DGT: 08-09-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1911/2022

SUMARIO:

IVA. Tipo superreducido. Vehículos para personas con discapacidad. *Servicios de homologación del vehículo.* Una persona física, que tiene movilidad reducida, ha adaptado un vehículo que acaba de adquirir. La empresa que realiza la adaptación le aplica el tipo impositivo del 4 por ciento a la mano de obra y material y el tipo impositivo del 21 por ciento a la homologación de la adaptación y el transporte del material.

La redacción del art. 91.Dos.2.1.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) permite la aplicación del gravamen superreducido del 4 por ciento a la adaptación, y la reparación, no sólo de autotaxis y autoturismos, sino también a la relativa a cualquier otro vehículo a motor para el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o de personas con movilidad reducida.

Tanto en lo relativo a servicios de reparación como de adaptación incluidos en el citado precepto, la propia redacción del artículo excluye el previo reconocimiento del derecho por parte de la Administración tributaria, por lo que no será necesaria tal acreditación.

En consecuencia, si el vehículo objeto de adaptación es uno de los que se señalan el párrafo segundo del art. 91.Dos.1.4.º de la Ley del Impuesto, dichos servicios de adaptación tributarán al tipo superreducido del 4 por ciento.

En otro caso, es decir, si se trata de otros vehículos distintos de los anteriores, los servicios de adaptación tributan por dicho impuesto al tipo del 21 por ciento.

Dicho esto, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Por tanto, en el supuesto de que exista una operación que tenga carácter accesorio respecto de otra que tenga carácter principal, realizadas ambas (operación accesorio y operación principal) para un mismo destinatario, la prestación que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa.

En base a lo anterior, debe concluirse que las prestaciones de servicios relativas al servicio de adaptación del vehículo pueden considerarse como operación principal y los servicios de homologación de dicha adaptación y transporte de material, en su caso, deben considerarse como operaciones accesorias de aquella, siendo por tanto de aplicación el tipo reducido del 4 por ciento.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 78, 79, 90 y 91.

RDLeg. 6/2015 (TR de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial), disp. adic. primera y Anexo I.

RD 2822/1998 (Rgto. General de Vehículos), Anexo II.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante persona física, que tiene movilidad reducida, ha adaptado un vehículo que acaba de adquirir. La empresa que realiza la adaptación le aplica el tipo impositivo del 4 por ciento a la mano de obra y material y el tipo impositivo del 21 por ciento a la homologación de la adaptación y el transporte del material.

Cuestión planteada:

Tipo impositivo aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a dicha operación.

Contestación:

1. El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo 91 siguiente.

El artículo 91, apartado dos.1, número 4º de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Dos. Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

4º. 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 minusvalía igual o superior al 33 por ciento. El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad autónoma.”.

La Disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial (BOE 31 de octubre), que entró en vigor el 1 de febrero de 2016, establece lo siguiente:

“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 de su Anexo I, dispone lo siguiente:

“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.”.

2. Por su parte el artículo 91, apartado dos.2, número 1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento a la prestación de los siguientes servicios:

“1.º Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas comprendidos en el párrafo primero del número 4.º 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.”.

La redacción de este precepto permite la aplicación del gravamen superreducido del 4 por ciento a la adaptación, no la reparación, no sólo de autotaxis y autoturismos, sino también a la relativa a cualquier otro vehículo a motor para el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o de personas con movilidad reducida.

Tanto en lo relativo a servicios de reparación como de adaptación incluidos en el citado precepto, la propia redacción del artículo excluye el previo reconocimiento del derecho por parte de la Administración tributaria, por lo que no será necesaria tal acreditación.

En consecuencia, si el vehículo objeto de adaptación es uno de los que se señalan el párrafo segundo del artículo 91, apartado dos.1, número 4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dichos servicios de adaptación tributarán al tipo superreducido del 4 por ciento.

En otro caso, es decir, si se trata de otros vehículos distintos de los anteriores, los servicios de adaptación tributan por dicho impuesto al tipo del 21 por ciento.

3. Por otro lado, el artículo 78 de la mencionada Ley 37/1992 establece lo siguiente:

“Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1º. Los gastos de comisiones, portes y transporte, 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.”.

El artículo 79, apartado dos de la Ley 37/1992, declara lo siguiente:

“Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto.”.

En relación con la cuestión planteada relativa al tipo impositivo aplicable a las operaciones consultadas es criterio reiterado de este Centro directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto C-41/04, que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Por tanto, en el supuesto de que exista una operación que tenga carácter accesorio respecto de otra que tenga carácter principal, realizadas ambas (operación accesorio y operación principal) para un mismo destinatario, la prestación que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa.

En base a lo anterior, debe concluirse que las prestaciones de servicios relativas al servicio de adaptación del vehículo objeto de consulta pueden considerarse como operación principal y los servicios de homologación de dicha adaptación y transporte de material objeto de consulta, en su caso, deben considerarse como operaciones accesorias de aquella, siendo por tanto de aplicación el tipo reducido del 4 por ciento.

4. 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 Función Pública.