

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-13-008-9

**LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA
UNIÓN EUROPEA DE 17 DE ENERO DE 2013
(ASUNTO C-360/11, COMISIÓN CONTRA ESPAÑA)
Y SUS IMPLICACIONES PARA EL
ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL**

*Autores: Jesús Rodríguez Márquez
Cristina García-Herrera Blanco
Jéssica Sánchez González
Mercedes Segador Álvarez
Instituto de Estudios Fiscales*

DOC. n.º 3/2013

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Edita: Instituto de Estudios Fiscales
I.S.S.N.: 1578-0244
Depósito Legal: M-23771-2001

I. PRESENTACIÓN

II. LA SENTENCIA DEL TJUE *COMISIÓN CONTRA ESPAÑA*

II.1. Antecedentes

II.2. Implicaciones de la sentencia para España: modificación de los artículos de la LIVA

II.3. La interpretación de los conceptos de “productos farmacéuticos” y de “equipos utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos”

II.3.A. El concepto de productos farmacéuticos

II.3.B. El concepto de “equipos utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos”

III. ANEXO

I. PRESENTACIÓN

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de enero de 2013 (asunto C-360/11, *Comisión Europea contra España*) declara que el Reino de España ha incumplido la Directiva 2006/112 (en lo sucesivo, Directiva IVA) al aplicar un tipo de gravamen reducido del impuesto a una serie de productos no previstos en la Directiva.

En consecuencia, España deberá adaptar su normativa en materia de IVA a esta sentencia, modificando algunos preceptos de la Ley del impuesto, lo que implicará una subida en la tributación de determinados productos, desde el 4 ó 10 al 21 por ciento.

En el presente Documento de Trabajo, vamos a exponer, en primer lugar, un breve resumen de la sentencia, señalando las implicaciones indubitadas para la normativa española. En segundo lugar, realizaremos un análisis de los conceptos generales sobre los que se plantean dudas interpretativas, a la luz de la resolución. En particular, nos referimos a los conceptos de producto farmacéutico y de equipos para uso personal y exclusivo para minusválidos, a efectos del impuesto. Este examen se realiza tomando en consideración, principalmente, los términos de la Sentencia, pero también lo ilustraremos mostrando qué sucede en otros países europeos. De manera adicional, incluimos un anexo de Derecho comparado, donde exponemos la situación de los productos médicos y farmacéuticos en los principales países europeos.

11. LA SENTENCIA DEL TJUE *COMISIÓN CONTRA ESPAÑA*

11.1. Antecedentes

La Directiva IVA, en su anexo III, contiene una lista con aquellas categorías de entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que los Estados miembros pueden aplicar un tipo de IVA reducido. Entre ellas figuran, por un lado, los productos farmacéuticos del tipo de los utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios, incluidos los contraceptivos y los productos de higiene femenina (apartado 3) y, por otro, los equipos médicos, los aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos, incluida la reparación de dichos bienes y la entrega de asientos infantiles para acoplar en automóviles (apartado 4).

Por lo que se refiere a la normativa española, el artículo 91, apartado 1, punto 1, números 5 y 6, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, UVA), prevé la aplicación de un tipo reducido del IVA (en la actualidad del 10 por ciento) en relación con los siguientes bienes:

- Medicamentos para uso animal, así como las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención.
- Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.
- Los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales. No se incluyen en este número los cosméticos ni los productos de higiene personal, a excepción de las compresas, tampones y protegeslips.

Además, el artículo 91, apartado 2, punto 1, número 3.º de la UVA somete al tipo superreducido del 4 por ciento a:

- Los medicamentos para uso humano, así como las sustancias medicinales, formas galénicas y productos intermedios, susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en su obtención.

Teniendo en cuenta la normativa española, y considerando que ésta aplicaba un tipo reducido a unas categorías más amplias que las previstas en la Directiva, la Comisión Europea emitió un dictamen motivado, con fecha de 25 de noviembre de 2010, instando al Reino de España a ajustarse a la normativa comunitaria. Aunque España consideró que la LIVA se ajustaba al Derecho comunitario, la Comisión no consideró satisfactoria la respuesta y decidió interponer recurso ante el Tribunal de Justicia.

11.2. Implicaciones de la sentencia para España: modificación de los artículos de la LIVA

Dos ideas generales aparecen mencionadas en esta Sentencia, que deben presidir la interpretación de los preceptos relativos a la aplicación de tipos de gravamen reducidos a las sustancias medicinales, los productos farmacéuticos y otros materiales relacionados, de acuerdo con la Directiva IVA. Por una parte, la necesidad de realizar una interpretación estricta de todas las disposiciones que tengan carácter de excepción, según reiterada jurisprudencia del Tribunal y, en consecuencia, de la aplicación de un tipo reducido de IVA como excepción a la aplicación del tipo general. Por otra parte, la finalidad de la aplicación de los tipos reducidos de IVA es hacer menos onerosos y, por tanto, más accesibles para el consumidor final determinados bienes esenciales o particularmente necesarios.

La primera de las cuestiones analizadas en el caso de autos es la aplicación de un tipo de gravamen reducido a las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos.

Para la Comisión, el punto 3 del Anexo 111 de la Directiva permite a los Estados aplicar un tipo reducido a los bienes que cumplan los siguientes requisitos: por un lado, debe tratarse de «productos farmacéuticos» y, por otro, deben ser «utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y [el] tratamiento con fines médicos o veterinarios», sin que las sustancias medicinales, al no ser productos acabados, cumplan dichos requisitos. Además, se refiere a la Directiva 2001/83/CE del Parlamento y del Consejo Europeo, de 6 de noviembre de 2001, por el que se establece un código comunitario sobre medicamentos para uso humano, de la que se desprende que las fórmulas magistrales y las fórmulas oficinales son productos farmacéuticos acabados, en tanto que la sustancia activa (toda sustancia que se utiliza en la composición de un medicamento) no es un producto acabado. Por su parte, la argumentación empleada por España pasa por defender que, al no existir un concepto comunitario de productos farmacéuticos, deberá aplicarse la legislación nacional y, por tanto, el concepto amplio que se define en las leyes españolas.

Frente a estos argumentos, el Tribunal considera que el punto 3 *in fine* del Anexo 111 de la Directiva solo se refiere a productos acabados, susceptibles de ser utilizados directamente por el consumidor final, lo que conlleva la exclusión de los productos que pueden emplearse para la obtención de medicamentos que deben normalmente ser objeto de una transformación posterior. Ahora bien, si la sustancia medicinal puede comercializarse como producto acabado, sin que deba mezclarse con otras sustancias, sí podrá beneficiarse del tipo de gravamen reducido, pero no en caso contrario.

En consecuencia, el legislador deberá modificar el artículo 91.Dos. 3.º limitando la actual aplicación del tipo del 4 por ciento en el sentido señalado; esto es, *únicamente a los medicamentos para uso humano, así como las sustancias medicinales, formas galénicas y productos intermedios siempre que los mismos se destinen directamente al consumo humano.*

La segunda cuestión analizada es la aplicación de un tipo reducido de IVA a los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales

El Tribunal rechaza la alegación del Reino de España según la cual el concepto de producto farmacéutico puede englobar todo producto, material, equipo o instrumental médico de uso general y, siguiendo la argumentación de la Comisión, considera que no está permitida la aplicación de un tipo de gravamen reducido en estos casos. Por un lado, porque la Directiva no contempla los equipos médicos, los aparatos y el instrumental de uso general, y por otro porque se refiere exclusivamente al uso humano, con exclusión del uso veterinario.

De acuerdo con lo anterior, deberá suprimirse, en sus términos actuales, el artículo 91.Uno. 6.º párrafo segundo de la LIVA.

La tercera cuestión es la aplicación de un tipo reducido de IVA a los bienes utilizados para aliviar deficiencias físicas de los animales. De manera contundente se excluye la aplicación del tipo reducido en estos casos, por no quedar amparado ni en el concepto de producto farmacéutico del apartado 3 del Anexo III de la Directiva ni poder incluirse en el apartado 4 por reservarse éste a uso humano.

Ello conllevará la necesidad de suprimir el artículo 91.Uno. 5.º de la UVA.

Por último, por lo que se refiere a la aplicación del tipo reducido de IVA a 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, el Tribunal entiende que tampoco quedan amparados por la aplicación del tipo reducido, ya que la Directiva de IVA no se refiere a productos de uso general sino a los de uso "personal" y "exclusivo" de los discapacitados.

En este aspecto, la sentencia conllevará la necesidad de modificar el artículo 91.Uno.6.º de la UVA, con referencia a los discapacitados en particular. Así, entendemos que no cabe ya aplicar el tipo reducido a las gafas graduadas y lentillas, expresamente incluidas en la normativa española. Esta es además la situación en el Derecho comparado. Como regla general y dentro de los países analizados en el Anexo, todas las gafas y lentes de contacto tributan a tipo general. En algunos casos se excluyen expresamente de la aplicación del tipo reducido. Así sucede en Bélgica, Irlanda y Reino Unido. La exclusión suele ser conjunta con las lentes de contacto. La única excepción que hemos encontrado es la de Eslovaquia, que incluye a las lentes de contacto y también a las lentes para gafas, ya sean de cristal o de otro material. Se introduce así una matización entre la parte del producto que corrige la deficiencia -la lente- y la que tiene un uso ornamental (la montura).

11.3. La interpretación de los conceptos de "productos farmacéuticos" y de "equipos utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos"

Como puede comprobarse y es lógico, la Sentencia que comentamos se pronuncia en términos negativos, declarando la incompatibilidad de la Ley española con la Directiva IVA. Pero su ejecución, como también es lógico, requiere una labor adicional, de precisión, ahora en sentido positivo, de los términos utilizados por la Directiva. Los principales problemas se plantean en relación con dos de los conceptos que venimos empleando: "productos farmacéuticos" y "equipos utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos". Pasamos a examinar cada uno de ellos por separado.

11.3.A. El concepto de "productos farmacéuticos"

Por lo que se refiere a este concepto, la Directiva IVA se limita a señalar la posibilidad de aplicar un tipo reducido a los "productos farmacéuticos del tipo de los utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y el tratamiento con fines médicos o veterinarios, incluidos los contraceptivos y los productos de higiene femenina". En la Sentencia se confrontan dos concepciones del término productos farmacéuticos. De un lado, la defendida por España, que alegaba la aplicación de la legislación nacional, que incluye no solo los medicamentos, sino también los productos sanitarios y los aparatos médicos. De otro lado, la sostenida por la Comisión Europea, que identifica fármaco con medicamento, alegando a su favor la Directiva 2001/83.

Ante esta controversia, el Tribunal se pronuncia en dos cuestiones diferentes acerca del sentido de dicha expresión. En la primera de ellas -apartados 42 a 44- se rechaza claramente la equiparación entre producto farmacéutico y medicamento, con un doble argumento. De un lado, señala que la Directiva 2001/83 distingue, en muchas de sus versiones lingüísticas, entre las dos clases de bienes como productos diferentes. De otro lado, señala que la finalidad de la Directiva 2001/83 no es otra que la de armonizar las condiciones de comercialización de los medicamentos de uso humano, mientras que la Directiva IVA tiene, en este punto, fines muy distintos -reducir el gravamen de productos esenciales- y, además, se aplica también a usos veterinarios.

Como conclusión de lo anterior, señala que ambos conceptos no son identificables y que los "productos farmacéuticos", si bien engloban a los "medicamentos", presentan un ámbito más amplio. A conti-

nuación, el Tribunal reafirma su posición señalando que la conclusión anterior resulta conforme con el concepto de "producto farmacéutico" contenido en el capítulo 30 de la Nomenclatura Combinada contenida en el anexo 1 del Reglamento 2658/87, en la medida en que esta norma considera productos farmacéuticos, no solo a los medicamentos, sino también a otras preparaciones y artículos vendidos en farmacias, como guatas, gasas, vendas y artículos análogos.

Esta afirmación suscita, como es lógico, la duda de si el Tribunal considera que el concepto de "productos farmacéuticos" a efectos de IVA debe ser coincidente, de forma exacta, con el referido capítulo 30 de la Nomenclatura Combinada. A nuestro juicio, no cabe duda de que si se construye, en la Ley nacional, un concepto de producto farmacéutico por remisión a la citada Nomenclatura no pueden existir dudas acerca de su acomodo al Derecho comunitario, ya que el propio Tribunal lo pone como ejemplo. Pero, en nuestra opinión, esto no quiere decir que la definición deba ser así, ya que el Tribunal realiza aquí una digresión u *obiter dictum*, al margen del fondo de su decisión. Esta última consiste en afirmar que fármaco es más amplio que medicamento, pero no llega a decir que deba tomarse el concepto de la Nomenclatura, esto es, tan solo lo expone como ejemplo de la corrección de su decisión, nada más.

Esta conclusión se corrobora si acudimos a la segunda de las cuestiones donde el Tribunal trata este asunto (apartados 61 a 63). Aquí la Sentencia vuelve a formular el concepto vago y en sentido negativo que ya formuló: productos farmacéuticos es algo más amplio que medicamentos. Sin embargo, teniendo otra oportunidad, no acude a la Nomenclatura Combinada para dar por zanjado el asunto de si el instrumental médico de uso general constituye o no un producto farmacéutico. Por el contrario, acude a su propia jurisprudencia sobre las excepciones en IVA para recordar que las categorías del anexo 111 de la Directiva no solo deben interpretarse de forma restrictiva, sino también "de acuerdo con el sentido habitual de sus términos". Esto es, acude a la interpretación vulgar o usual, muy conocida en nuestro Derecho. A nuestro entender, ésta es la única indicación que ofrece el Tribunal en términos positivos, más allá de decir que el capítulo 30 de la Nomenclatura Combinada puede ser una buena referencia.

Por lo que se refiere a la situación de Derecho comparado, solo tenemos constancia de un país que haya procedido a realizar una equiparación entre el concepto de productos farmacéuticos y la Nomenclatura Combinada, como es Eslovaquia. Pero debe tenerse en cuenta que es una técnica utilizada con carácter general en su legislación de IVA. Así, el art. 27 de su Ley reguladora del impuesto señala que los tipos reducidos se aplicarán a los productos señalados en el Anexo 7 de la misma Ley, añadiendo que dicho listado se encuentra vinculado a las clasificaciones aduaneras, que son las que deberán utilizarse a efectos interpretativos. Al examinar el referido Anexo 7 se comprueba, efectivamente, que cada producto sometido a tipo reducido se encuentra identificado por su código NC.

En el resto de países que hemos examinado -véase *Anexo*- no se realiza esta equiparación. En unos casos, se acude a la legislación nacional para delimitar el concepto, como es el caso de Austria, de Francia -lo relevante es su sujeción a autorización para la venta-, de Hungría -con algún matiz que ahora veremos- y de Italia (lo relevante es que el producto esté sometido a los estándares de la farmacopea oficial). Otro grupo de países aplican el tipo reducido a los medicamentos y, a continuación, amplían su ámbito mediante la mención expresa de otros productos. Son los casos de Bélgica, Holanda y Hungría. Este último se remite a la legislación nacional, pero para definir el medicamento y, a continuación, incluye otros productos adicionales también a tipo reducido. En tercer lugar, hay países cuyas normas contienen una referencia a los productos farmacéuticos, pero sin definirlos de ningún modo, por lo que debemos entender que la expresión, o bien se interpreta con arreglo a su legislación sanitaria, o bien en su sentido usual o vulgar. Es el caso de Grecia, Luxemburgo o Portugal. La mayoría de estos países, junto con esta mención genérica a los productos farmacéuticos, suelen incluir referencias concretas a otros productos que amplían el listado. Así, por ejemplo, como regla general, no se aplica el tipo reducido a las jeringuillas, aunque, como excepción, algunos países sí lo aplican a las utilizadas para la administración de insulina por parte de diabéticos o a otros dispositivos empleados para tal fin.

Bélgica: aplica el tipo reducido a las agujas hipodérmicas desechables estériles para la inyección de insulina, siempre que las agujas tengan la escala internacional de unidades de insulina; así como a las agujas estériles desechables para plumas de insulina.

Holanda: aplica el tipo reducido a aparatos que se utilizan normalmente para la administración subcutánea de la insulina, con la excepción de jeringas y agujas ya que también son adecuadas para otros fines.

Portugal: aplica también el tipo reducido a las tiras para detectar la glucemia, glucosuria y cetonuria a las plumas, agujas y jeringas para la administración de insulina utilizada en la prevención y el tratamiento de diabetes mellitus.

Otro ejemplo serían los productos ortopédicos. La mayor parte de los países consultados incluyen una referencia a los mismos.

Bélgica: artículos ortopédicos (incluyendo las fajas médico-quirúrgicas); artículos y aparatos para el tratamiento de la fractura de los huesos (férulas, soportes y artículos similares), dientes artificiales, ojos artificiales, prótesis y artículos similares; audífonos para personas con problemas de audición; otras ayudas utilizadas para el alivio de dolencias y enfermedades, ayudas que pueden ser transportadas por o implantarse en un paciente; artículos para pacientes de fístula y para las personas con incontinencia (con la excepción de compresas higiénicas o pañales para niños menores de seis años); partes de dializadores.

Eslovaquia: aparatos de ortopedia, incluidas las muletas, fajas y bragueros quirúrgicos, férulas y otros aparatos para fracturas; partes artificiales del cuerpo, audífonos y demás aparatos que lleve la propia persona o se le implanten para compensar un defecto o incapacidad.

Grecia: artículos ortopédicos, incluyendo fajas médicas, vendas y muletas; férulas y audífonos.

Holanda: hace referencia a medias de comprensión elásticas terapéuticas ortopédicas y corsés a medida.

Irlanda: aparatos ortopédicos, fajas quirúrgicas, bragueros y productos similares, aparatos auditivos, y extremidades artificiales y otros miembros artificiales del cuerpo a excepción de los dientes artificiales, gafas correctoras y lentes de contacto.

Italia: aparatos ortopédicos incluidas las fajas médico-quirúrgicas; productos y aparatos para fracturas (férulas, etc.), productos y aplicaciones para prótesis dentales, oftalmológicas y otras prótesis; audífonos y otros aparatos o dispositivos que necesiten sostenerse con la mano o que se usen para introducirse en el cuerpo humano para corregir una deficiencia o enfermedad.

Portugal: alude a los aparatos ortopédicos, medias y cinturones quirúrgicos.

Es posible que estos productos también estén incluidos en Austria y Francia, donde su legislación tributaria se remite a sus Códigos sanitarios.

Finalmente, Reino Unido constituye una excepción, ya que adopta un concepto que podemos denominar "subjetivo", identificando los productos por la persona que los vende, de manera que si es un químico farmacéutico inscrito, el producto tiene dicha consideración.

11.3.8. *El concepto de "equipos utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos"*

En este punto de la controversia, la discusión entre la Comisión y España se centra en dos aspectos, pero el Tribunal se pronuncia, de forma directa, únicamente sobre el primero de ellos. De un lado, la Comisión entiende que la norma española excede de lo autorizado por la Directiva de IVA, en la medida en que permite la aplicación del tipo reducido a equipos, aparatos e instrumental de uso general y no personal y exclusivo de los minusválidos. De otro lado, entiende que España, en su respuesta al dictamen motivado, ofreció un concepto de discapacidad excesivamente amplio, considerándolo sinónimo de enfermedad.

Como sabemos, el Tribunal respalda el planteamiento de la Comisión, al señalar, como conclusión, que no puede aplicarse el tipo reducido a las transmisiones de 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. Queda claro, por tanto, que el tipo reducido solo puede aplicarse a productos destinados "al uso personal y exclusivo de los discapacitados". Ahora bien, dicha

conclusión plantea un nuevo interrogante, ya que puede ser objeto de interpretación en un doble sentido. De un lado, puede defenderse que el tipo reducido solo es aplicable si el material, objetivamente considerado y desde su origen, solo puede ser utilizado, de manera personal y exclusiva, por un discapacitado. De otro lado, puede sostenerse también que el tipo se aplica, desde luego, a esta clase de productos que acabamos de señalar, pero también a otros instrumentos de uso general cuando son adquiridos para uso personal y exclusivo de discapacitados.

A nuestro juicio, la segunda de las posiciones descritas es la correcta. Esto es, cabe aplicar el tipo reducido a aparatos que solo pueden ser utilizados por discapacitados, pero también a aquellos otros que, aunque de uso general -y siempre que sirvan para aliviar o tratar deficiencias-, sean adquiridos por discapacitados para su uso personal y exclusivo. Esta conclusión se desprende del razonamiento empleado por la STJUE, por dos razones ligadas entre sí. De un lado, acude a la finalidad perseguida por los tipos reducidos para negar su aplicación a los productos de uso general, afirmando -apartado 86-- que "el objetivo de disminuir el coste de determinados bienes esenciales (...) no permite justificar la aplicación de un tipo reducido de IVA a los productos sanitarios de uso general utilizados por hospitales y profesionales del sector sanitario". Si ello es así, parece que también debería ser cierto que esa misma finalidad de disminuir el coste por IVA sí concurre cuando la utilización se produce por parte de discapacitados, aunque se trate de productos que, objetivamente, también puedan ser objeto de un uso general.

De otro lado, pero muy relacionado con lo anterior, el Tribunal también recuerda -apartado 87- la doctrina establecida en la Sentencia de 3 de marzo de 2011 (Asunto C-41/09, Comisión/Países Bajos), según la cual, cuando un bien pueda ser objeto de distintas utilizaciones, la aplicación del tipo reducido dependerá, por cada entrega, del uso concreto al que lo destina su adquirente. Si aplicamos esta doctrina, citada expresamente por el Tribunal, al caso que nos ocupa, la respuesta es clara: la aplicación del tipo reducido a los productos que en principio son de uso general, será procedente si el uso que le da su adquirente es personal y exclusivo y, además, tiene la condición de discapacitado. Este argumento, además, es empleado por el Tribunal para rechazar la alegación española relativa a los productos que ahora nos ocupan, de uso general, pero de posible uso exclusivo por discapacitados. El Tribunal señala, con la cita de la Sentencia de 3 de marzo de 2011, que tal razonamiento no justifica una redacción amplia de la norma que aplique el tipo reducido en todo caso, sino que, en estas situaciones, debe atenderse a cada entrega concreta del bien.

De conformidad con las ideas anteriores, parece evidente que puede aplicarse el tipo reducido a dos categorías de productos utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos. En primer lugar, a los que, por sus propias características intrínsecas, solo puedan ser utilizados por personas con minusvalía o discapacidad. En segundo lugar, a aquellos otros que, sirviendo también para aliviar o tratar deficiencias y pudiendo tener un uso general, en el caso concreto, son adquiridos y utilizados exclusivamente por discapacitados. Por tanto, la aplicación del tipo reducido deberá hacerse depender, en este último supuesto, a que el discapacitado acredite su condición y declare el destino que le va a dar al bien.

Esta conclusión nos abre, sin embargo, un nuevo interrogante no resuelto por el Tribunal, como es el del concepto de minusvalía o discapacidad que debe emplearse a estos efectos. Así, no se pronuncia sobre el concepto empleado por España en sus alegaciones, que es el formulado en sus recomendaciones por la Organización Mundial de la Salud y considerado excesivamente amplio por la Comisión. Por ello, no puede descartarse su utilización, ya que no existe un pronunciamiento expreso sobre este aspecto. Otra posibilidad sería que, a falta de una definición uniforme comunitaria de este concepto, se aplique el Derecho nacional. De este modo, además, se hace practicable un sistema de acreditación, ya que las certificaciones de minusvalía son expedidas con normalidad por las Comunidades Autónomas.

No obstante, si examinamos la situación en Derecho comparado -véase de nuevo el *Anexo*-, no existe ningún país, dentro de los examinados, que utilice una técnica como la descrita. La práctica totalidad de los mismos aplican el tipo reducido mediante una enumeración exhaustiva de los productos y, aunque se incluyen referencias a la condición de discapacitado del adquirente en algunos casos, no se exige la acreditación -salvo que se encuentre en un desarrollo reglamentario, que no conocemos-, ya que se trata de bienes especialmente diseñados para ellos. Cuestión distinta, que

también sucede con frecuencia, es que se introduzcan, además, otros equipos que pueden ser considerados de uso general. Pero en estos casos no se introduce matización alguna que permita aplicar el tipo reducido dependiendo de que se use o no por un minusválido. Un caso particular, tal vez, sea el de Francia, donde la mayor parte de los bienes incluidos procede de las clasificaciones contenidas en su Código de la Seguridad Social, que califican a ciertos productos como reembolsables por el sistema público. Además, en Francia se utiliza un concepto muy amplio al hablarse de persona dependiente, dentro del que se incluyen no solamente los discapacitados sino también las personas mayores.

ANEXO: Situación en Derecho comparado de los tipos de IVA aplicables a productos farmacéuticos y equipos de uso personal y exclusivo de discapacitados

1 Alemania

La Ley de IVA de 2005 constituye actualmente la legislación básica del Impuesto sobre el valor añadido en Alemania. Se ha modificado por varias leyes y con el apoyo de otros instrumentos legales: la Ordenanza del IVA (*Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, UStOV*) y el Decreto de aplicación del IVA (*UmsatzsteuerAnwendungserlass, UStA E*).

En Alemania existen dos tipos de gravamen de IVA (artículo 12 de la Ley del IVA) y un tipo especial fijo aplicable al sector agrícola y las empresas forestales (artículo 24 de la Ley del IVA).

A los equipos médicos para minusválidos se les aplica el tipo reducido de IVA (7 por 100). Se incluyen los siguientes:

- Sillas de ruedas y medios similares de transporte de personas enfermas o minusválidos, estén o no equipados con motores o medios de propulsión mecánica.
- Partes artificiales del cuerpo y aparatos ortopédicos para los seres humanos:
 - a) Articulaciones artificiales, excepto sus partes y accesorios.
 - b) Aparatos ortopédicos y otros equipos ortopédicos como muletas, fajas y vendajes quirúrgicos, excepto sus partes y accesorios.
 - e) Prótesis, excepto sus partes y accesorios.
 - d) Aparatos auditivos, marcapasos y otros aparatos para compensar un defecto o una incapacidad que se usan o se implantan en el cuerpo, excepto sus partes y accesorios.

Los productos farmacéuticos se gravan al tipo general de IVA (19 por 100).

2. Austria

La Ley de IVA de 1994 (*Umsatzsteuergesetz 1994*) dispone que los equipos médicos para minusválidos se gravan a un tipo del 20 por 100 (tipo general).

Desde el 1 de enero de 2009 se aplica un tipo reducido de IVA del 10 por 100 a los productos farmacéuticos incluidos en la Ley austriaca de Productos Farmacéuticos (*Arzneimittelgesetz*), tanto para medicina humana como veterinaria. Sin embargo, el tipo del 20 por 100 se aplica a los productos médicos contemplados en la Ley de Productos Médicos (*Medizinproduktegesetz*).

Con el fin de delimitar con exactitud los productos farmacéuticos y los productos médicos, las autoridades fiscales austriacas se refieren a los índices de productos farmacéuticos austriacos.

3. Bélgica

Hay cuatro tipos de gravamen en el IVA: General del 21 por 100; Reducido del 6 por 100; Intermedio del 12 por 100 y Cero.

El tipo reducido de IVA del 6 por 100 se aplica a los siguientes productos farmacéuticos (Tabla A, Real Decreto 20):

- Productos registrados por el Ministro de Sanidad Pública como medicinas (esto incluye el oxígeno y dióxido de carbono para uso médico).
- Sangre, sueros de animales inmunizados y personas y otros productos sanguíneos preparados para usos terapéuticos o profilácticos; vacunas, toxinas, cultivos de microbios (excepto la levadura) y productos similares para uso terapéutico o profiláctico.
- Medicamentos de uso humano o animal preparados y vendidos por un farmacéutico en el ejercicio de su profesión.

Algodón, gasas, vendas y artículos similares, impregnados o cubiertos de ciertos productos farmacéuticos o que se han hecho para la venta al por menor con fines médicos o quirúrgicos (fajas, esparadrapo, cataplasmas, etc.), bolsas, cajas, botes, que contengan botiquines de primeros auxilios.

Preservativos.

Agujas hipodérmicas desechables estériles para la inyección de insulina, siempre que las agujas tengan la escala internacional de unidades de insulina; agujas estériles desechables para plumas de insulina.

Bolsas de sangre con anticoagulante.

Cemento óseo que contiene antibióticos con un efecto complementario.

Sustancias visco elásticas estériles con fines humanos o veterinarios o solamente quirúrgicos.

El tipo reducido del 6 por 100 se aplica también a estos productos:

Artículos ortopédicos (incluyendo las fajas médico-quirúrgicas); artículos y aparatos para el tratamiento de la fractura de los huesos (férulas, soportes y artículos similares), dientes artificiales, ojos artificiales, prótesis y artículos similares; audífonos para personas con problemas de audición; otras ayudas utilizadas para el alivio de dolencias y enfermedades, ayudas que pueden ser transportadas por o implantarse en un paciente; artículos para pacientes de fístula y para las personas con incontinencia (con la excepción de compresas higiénicas o pañales para niños menores de seis años); partes de dializadores.

Dispositivos para ayudar a caminar, sillas de ruedas y vehículos similares para minusválidos y enfermos (incluso con propulsión mecánica o motor), piezas de repuesto y accesorios para las sillas y vehículos.

Ayudas para la miopía y la ceguera, salvo las gafas (montura y cristales) o lentes de contacto.

4. Eslovaquia

La legislación del IVA en Eslovaquia está recogida en la Ley 222/2004 Col/y en sus sucesivas modificaciones.

A continuación se muestra la lista de productos sujetos al tipo reducido del IVA del 10 por 100, de conformidad con el Anexo 7 de la citada Ley del IVA en relación a los productos farmacéuticos:

Antibióticos.

Productos farmacéuticos.

Baños, duchas, fregaderos, lavabos, bidés, inodoros y sus asientos y tapas, cisternas y artículos sanitarios o higiénicos similares, de plástico -asientos solo para el baño para uso de personas con discapacidad en gran medida-.

Medias de compresión progresiva (por ejemplo, medias para varices).

Bastones y similares (solo para personas con deficiencias total o parcialmente visuales).

Elevación de cargas, manipulación, carga o descarga de máquinas.

Máquinas presentadas en forma de sistemas (máquinas con salida de voz o al tacto para las personas con discapacidad visual).

Amplificadores de frecuencia eléctricos de audiofrecuencia (solo amplificadores individuales para personas con discapacidad auditiva y amplificadores de grupo para la enseñanza de niños con discapacidades auditivas).

Sonido eléctrico o aparatos de señalización visual (por ejemplo: timbres, sirenas, tableros indicadores, avisadores de protección contra robo o incendio) solo para las personas visualmente o con problemas de audición.

- Vehículos para inválidos, incluso con motor u otro mecanismo de propulsión.
- Partes y accesorios de vehículos para personas con discapacidad.
- Lentes de contacto.
- Lentes para gafas de cristal.
- Lentes para gafas de otros materiales.
- Aparatos de ortopedia, incluidas las muletas, fajas y bragueros quirúrgicos, férulas y otros aparatos para fracturas; partes artificiales del cuerpo, audífonos y demás aparatos que lleve la propia persona o se le implanten para compensar un defecto o incapacidad.
- Compresas higiénicas, tampones, pañales y forros de pañales para bebés y artículos similares, de cualquier materia -solo para ser utilizado en el caso de la incontinencia-.

5. Francia

Existen cuatro tipos de gravamen: General del 19,6 por 100; Intermedio del 7 por 100; Reducido del 5,5 por 100; Particular del 2,1 por 100.

Tributan al tipo del 7 por 100 los medicamentos no reembolsables:

- Fórmulas magistrales y productos de farmacia y medicamentos o productos farmacéuticos para uso en medicina humana y sujeto a autorización en el mercado en virtud del artículo L5121-8 del Código Sanitario público que no están contemplados en el artículo 281 octies.

Tributan al 5,5 por 100 los equipos y prestaciones para personas dependientes (minusválidos o de edad). En particular:

- Aparatos, equipos y materiales siguientes:
 - a) El equipamiento para personas con discapacidad mencionados en los capítulos I y III a VII del Título II y Título IV de la lista de productos y servicios reembolsables en virtud del artículo L. 165-1 del Código de la Seguridad Social.
 - b) Equipo para personas con discapacidad que figuran en el Título III de la lista de arriba o incluidos bajo prestaciones de hospitalización definidos en los artículos L. 162-22-6 y L. 162-22-7 del Código y fijados en una lista por orden conjunta de los ministros de salud y presupuesto.
 - c) Los equipos especiales conocidos como ayudas técnicas y otros aparatos, fijada por el Ministro encargado del presupuesto y que están diseñados exclusivamente para las personas con discapacidad de acuerdo con las compensaciones de discapacidad graves.
 - d) Los dispositivos de punción, los dispositivos para la lectura automática cifrados, las jeringas de insulina, las plumas inyectoras de insulina y las tiras y tabletas para el autocontrol de la diabetes.
 - e) Los dispositivos de recolección de incontinencias y ostomías digestivas o urinarias, los equipos de riego para colostomías, las sondas de ureterostomía cutánea para ostomías urinarias, las soluciones de riego vesicular y las sondas vesiculares para incontinencia urinaria.

Los ascensores y equipos similares, diseñados especialmente para las personas con discapacidad y cuya características son fijadas por orden del Ministro de Economía y Finanzas.

Tributan al 2,1 por 100 los medicamentos reembolsables por la Seguridad Social.

6. Grecia

En Grecia el IVA se regula en el Código del Impuesto sobre el valor añadido (Ley 2859/2000, de 7 de noviembre de 2000).

El tipo normal de IVA (al que se gravan algunos productos farmacéuticos) es del 23 por 100. Sin embargo, existen ciertos equipos médicos para minusválidos y productos farmacéuticos que se gravan al tipo reducido del 13 por 100. A destacar:

Los productos farmacéuticos, artículos farmacéuticos; gasas para heridas, vendajes hidrófilos de algodón blanco. El tipo superreducido de IVA del 6.5 por 100 se aplica solo a los medicamentos destinados a la medicina humana, mientras que para los productos farmacéuticos destinados a cualquier otro uso (es decir, que no sea la medicina humana) se aplica el tipo del 13 por 100.

Preservativos de látex.

Compresas y tampones higiénicos y artículos similares a estos productos para la protección sanitaria de la mujer.

Sillas de ruedas y demás vehículos para minusválidos con motor u otro mecanismo de propulsión, así como las piezas de recambio.

Dispositivos anticonceptivos.

Artículos ortopédicos, incluyendo fajas médicas, vendas y muletas: férulas y audífonos.

Una serie de aparatos dirigidos a personas con discapacidad, tales como aparatos especiales de elevación del inodoro, bañeras para personas con discapacidad, sostenes y trajes de baño para mastectomía y aparatos para la detección de diabetes, entre otros.

7. Holanda

La Ley del IVA de Holanda, cuyo nombre oficial es *Mzetbelasting*, regula en su artículo 9 que, a menos que estén exentos del IVA, estarán sujetos al tipo reducido del 6 por 100 los siguientes productos del Anexo 1:

Medicamentos del artículo 1, párrafo 1, letra b, de la Ley de Medicamentos (*Geneesmiddelenwe*. esto es, los anticonceptivos, las infusiones de líquidos y gases inhalatorios evidentemente destinados a fines médicos.

Medicamentos veterinarios contemplados en la Ley de Medicamentos Veterinarios (*Oiergeneesmiddelenwe*. con la excepción de medicamentos veterinarios para uso in vitro.

Vendas, tales como tiras de algodón, pañales, gasas, adhesivos, apósitos, tampones, tablillas y objetos similares que están evidentemente destinados a fines médicos, junto con cajas de vendas, compresas, camas de parto y material de incontinencia.

Sillas de ruedas y muletas, sillas, camas ajustables.

Miembros artificiales, es decir, brazo, mano, pierna y prótesis del pie; aparatos especialmente diseñados para asumir la función de fijación de una mano o no funcionando mal, pinzas, armaduras y articulaciones artificiales, ojos artificiales, las orejas y los riñones: nariz facial, de mama y prótesis de laringe, prótesis quirúrgicas de implantes: corazón y estimuladores musculares, audífonos y otros aparatos designados por la Orden Ministerial especialmente diseñado o destinado para el uso exclusivo y personal de sordos o parcialmente sordos, aparatos contra la tartamudez: aparatos para los pacientes de colostomía, calzado ortopédico; medias de compresión elásticas terapéuticas ortopédicas, corsés a medida, piezas, componentes y accesorios evidentemente destinados a los productos antes mencionados.

Aparatos que se utilizan normalmente para la administración subcutánea de la insulina, con la excepción de jeringas y agujas que sean adecuadas para otros fines.

Aparatos que se utilizan normalmente para el auto-diagnóstico del nivel de azúcar en la sangre.

Equipos de medición y aparatos para el autodiagnóstico del tiempo de coagulación de la sangre; nebulizadores medicina: catéteres, bolsas de orina, cubiertas aptas para alérgicos, colchones an-

Instituto de Estudios Fiscales

ti-decúbito, bombas de infusión portátiles externos, concentradores de oxígeno con accesorios,

junto con los carros y correas de transporte o bolsas para botellas de oxígeno o tanques de oxígeno diseñados especialmente para uso móvil personal, software ratón de la computadora, aunque no sean prestados por vía electrónica, diseñada específicamente para usuarios con un temblor.

8. Hungría

La Ley del IVA de Hungría (*Act CXXV/12007*) aplica un tipo reducido del 5 por 100 a los siguientes productos del Anexo 3:

- Medicamentos para el consumo humano regido por la Ley de Medicamentos de Uso Humano y enmiendas de otras normas relacionadas con los medicamentos, con licencia expedida por una autoridad facultada, recogido en otra legislación específica, y los productos farmacéuticos importados en circulación no comercial, con la autorización de la autoridad competente; fórmula magistral para el consumo humano.
- Medicamentos a base de hierbas medicinales comunes para la venta al público en general al por menor.
- Reactivos de diagnóstico para el consumo humano autorizados por la autoridad competente.
- Suplementos dietéticos destinados a usos medicinales, sustitutos de la leche materna y suplementos.
- Oxígeno para uso médico (empaquetado en un máximo de 10 ó 20 litros).
- Bastones blancos para ciegos.
- Pizarras para ciegos.
- Máquinas de escribir Braille para ciegos.
- Señal de unidad de procesamiento para los ciegos y para sordos (se vende a la Asociación para sus miembros).
- Adaptadores de operador telefónico para ciegos.
- Braille-relojes para ciegos.

9. Irlanda

Tanto los equipos para minusválidos como los productos farmacéuticos se gravan al tipo general del 23 por 100 o al tipo cero. Solo los anticonceptivos no orales tributan al tipo reducido del 13.5 por 100.

De acuerdo con el Anexo 2 de la Ley consolidada de IVA de 2010 (*Value-Added Tax Consolidation Act 2010*) las siguientes medicinas, equipos médicos y aparatos tributan a tipo cero:

- El suministro de medicamentos utilizados para el consumo oral humano.
- El suministro de medicamentos utilizados para el consumo oral animal, salvo los medicamentos que se envasen, vendan o que no estén destinados al uso de perros, gatos, pájaros o animales domésticos.
- El suministro de equipos médicos y aparatos, siendo:
 - a) Sillas de ruedas y otros vehículos (excepto los vehículos de propulsión mecánica) diseñados para el uso de minusválidos o personas enfermas.
 - b) Aparatos ortopédicos, fajas quirúrgicas, bragueros y productos similares, aparatos auditivos, y extremidades artificiales y otros miembros artificiales del cuerpo a excepción de los dientes artificiales, gafas correctoras y lentes de contacto.
 - e) Andadores y muletas.
 - d) Partes o accesorios que se utilicen exclusiva o principalmente con cualquiera de los productos especificados en las letras a), b) o e).



10. Italia

El Impuesto sobre el valor añadido fue introducido en Italia el 1 de enero de 1973. La legislación básica del IVA está contenida en el Decreto Presidencial 633/72, de 26 de octubre, y sus modificaciones.

Según el artículo 16 de la Ley, existen tres tipos de gravamen en el IVA en Italia: General del 21 por 100; Reducido del 10 por 100; Superreducido del 4 por 100¹.

Los bienes y servicios que están sujetos al tipo superreducido de IVA se establecen en el Anexo A, Parte 11 de la Ley de IVA (*Tabella A, Parte 11* de la Ley italiana de IVA). De acuerdo con el Anexo A, tributarían al 4 por 100 de IVA los siguientes equipos médicos:

Aparatos ortopédicos incluidas las fajas médico-quirúrgicas; productos y aparatos para fracturas (férulas, etc.), productos y aplicaciones para prótesis dentales, oftalmológicas y otras prótesis: audífonos y otros aparatos o dispositivos que necesiten sostenerse con la mano o que se usen para introducirse en el cuerpo humano para corregir una deficiencia o enfermedad.

Sillas de ruedas y vehículos similares para minusválidos, con o sin motor o que se impulsan por sí mismos, incluidos los aparatos para minusválidos, los caminos de acceso y escaleras adaptadas para personas con movilidad reducida; vehículos de motor incluidos en el artículo 53, primer párrafo, letras b), e) y f) del Decreto nº 285, de 30 de abril de 1992, así como los automóviles cubiertos por el artículo 54, primer párrafo, letras a), e) y f) del mismo Decreto con una capacidad de hasta 2000 centímetros cúbicos para motores de gasolina y 2800 centímetros si se trata de un motor diesel, aunque se produzca en masa, adaptado para la locomoción de las personas especificadas en el artículo 3 de la Ley 104, de 5 de febrero de 1992, con una movilidad limitada o deterioro permanente transmitido a dichas personas o a los familiares de quienes dependen, así como los servicios prestados a dichas personas por los talleres de mantenimiento para adaptar los vehículos aunque no sean nuevos, incluidos todos los equipos que sean necesarios para la adaptación; automóviles, en virtud de lo dispuesto en el artículo 54, párrafo primero, letras a), e) y f) del Decreto Legislativo 285, de 30 de abril de 1992, con un motor de una cilindrada de hasta 2000 centímetros cúbicos si tiene un motor de gasolina, y de hasta 2800 centímetros cúbicos, si con un motor diesel se transporta a un ciego o sordomudo o a los parientes de quienes dependen.

Gas para uso terapéutico: dializadores.

Por otro lado, los productos farmacéuticos que tributan al tipo reducido del 10 por 100 son (*Tabella A, Parte 111* de la Ley italiana de IVA):

Medicamentos de uso humano o veterinario, incluidas las sustancias homeopáticas y productos farmacéuticos y artículos de cuidado médico que las farmacias están obligadas a tener bajo los estándares de la farmacopea oficial.

11- Luxemburgo

Luxemburgo regula en su Ley del IVA (L-05-08-1969 y posteriores modificaciones) un tipo superreducido del 3 por 100 que es de aplicación a los siguientes bienes y servicios:

Instrumentos terapéuticos y equipos médicos para las personas con discapacidad.

Productos farmacéuticos, tales como:

- a) Productos farmacéuticos, productos médicos prefabricados y productos médicos para uso humano.
- b) Preparaciones magistrales (preparada como se indica en la receta de un médico).
- e) Productos médicos para animales.
- d) Anticonceptivos.

¹ En virtud del Decreto ley número 95/2012, que entró en vigor el 15 de agosto de 2012, se ha aplazado el aumento de los tipos de IVA desde el actual 21 por 100 (tipo general) y 10 por 100 (tipo reducido) al 23 por 100 y 12 por 100, respectivamente, prevista para el 1 de octubre de 2012.

Hay exenciones a las importaciones de sustancias terapéuticas, productos farmacéuticos, medicamentos, animales de laboratorio, sustancias químicas o biológicas que no se produzcan en la Comunidad Europea. Estarán exentas de IVA las importaciones dentro de los límites fijados para la exención aduanera y siempre que cumplan determinados requisitos.

12. Portugal

En Portugal el IVA está regulado en el Decreto Ley 394-B/84 (*Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado*) y sus sucesivas modificaciones. El tipo reducido en Portugal, recogido en el artículo 18 de la citada Ley, es del 5 por 100 (salvo regiones autónomas que es de un 4 por 100 -Azores- o de un 5 por 100 -Madeira-) y se aplica a los siguientes productos relacionados con la medicina y farmacología:

Productos farmacéuticos y similares, incluyendo:

- a) Medicamentos y otros productos farmacéuticos y otros productos farmacéuticos destinados exclusivamente para usos terapéuticos o profilácticos.
- b) Preservativos.
- e) Pastas, gasas, algodón, vendas, apósitos, esparadrapos y artículos similares, incluso recubiertos de sustancias farmacéuticas.
- d) Plantas medicinales, raíces y tubérculos.
- e) Tiras para detectar la glucemia, glucosuria y cetonuria, plumas, agujas y jeringas para la administración de insulina utilizada en la prevención y el tratamiento de diabetes mellitus.

Pañales para niños y para adultos incontinentes.

Los aparatos ortopédicos, medias y cinturones quirúrgicos, sillas de ruedas y coches similares para las personas inválidas; aparatos, prótesis y otros artículos y materiales de compensación, con el objetivo de sustituir, total o parcialmente, cualquier miembro u órgano humano usado para curar fracturas de huesos, así como zapatos ortopédicos y ayudas visuales, si es prescrito por un médico.

Servicios por hospitales, clínicas, etc., donde no se aplica la exención del IVA.

En la actualidad, no existen bienes sujetos a tipo cero.

13. Reino Unido

La Ley del IVA de Reino Unido (*Va/ue Added Tax Act 1994*) contiene un tipo reducido del 5 por 100 y se aplica, en lo que aquí nos interesa, a los productos sanitarios para mujeres.

Asimismo, existe un tipo cero que se recoge en el apéndice **B**- Programa 8 (Sección 30) de la Ley de IVA. Este apartado está formado por grupos, entre los que encontramos el Grupo 12 denominado "Drogas, medicamentos, ayudas para minusválidos, etc." y determina la aplicación del tipo cero a los siguientes productos:

El suministro de los bienes dispensados a un particular para su uso personal, por una persona inscrita en el registro de químicos farmacéuticos según la Ley de Farmacia de 1954 o la Orden de Farmacia de 1976 (*Northern Ireland*) en el registro de médicos o en el registro de dentistas.

El suministro de los bienes clasificados de acuerdo con un requerimiento o autorización según el Servicio de Salud Nacional competente o regulaciones farmacéuticas por una persona inscrita en el registro de profesionales de la medicina o en el registro de los médicos con registro limitado.

El suministro a una persona con discapacidad para uso doméstico o uso personal, o a obras de caridad relacionadas con las personas con discapacidad, mediante venta u otra forma, para uso personal o doméstico de los casos de:

-
- a) Aparatos médicos o quirúrgicos diseñados únicamente para el alivio de una anomalía grave o lesiones graves.
 - b) Camas ajustables eléctrica o mecánicamente diseñados para los inválidos.
 - e) Sillas con orinal, taburetes con orinal, dispositivos que incorporan un chorro de bidé y secador de aire caliente y marcos u otros dispositivos para sentarse encima o al levantarse de un aparato sanitario.
 - d) Telesillas o salvaescaleras diseñados para su uso en relación con las sillas de ruedas para inválidos.
 - e) Montacargas y elevadores diseñados para ser utilizados por inválidos.
Vehículos de motor diseñados o permanentemente adaptados para el transporte de una persona en una silla de ruedas o en camilla y de no más de 11 personas.
 - g) Equipos y aparatos diseñados exclusivamente para su uso por una persona minusválida.
 - h) Piezas y accesorios de las mercancías descritas anteriormente.
 - l) Barcos diseñados o adaptados sustancial y permanentemente para su uso por personas con movilidad reducida.

Se entenderá como "productos calificados" cualquier bien diseñado o adaptado para su uso en relación con cualquier tratamiento médico o quirúrgico, excepto:

- a) Audífonos (salvo los audífonos diseñados para el entrenamiento auditivo de los niños sordos).
- b) Prótesis dentales.
- e) Gafas o lentes de contacto.

Pero se considerará que incluyen:

- a) Ropa, calzado y pelucas.
- b) Sillas de ruedas y vehículos para inválidos.
- e) Unidades renales en hemodiálisis, concentradores de oxígeno, respiradores artificiales y aparatos similares.