

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094513

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de septiembre de 2024

Sala 2.^a

R.G. 2080/2023

SUMARIO:

IVA. Tipo superreducido. Vehículos para personas con discapacidad. A la fecha de adquisición del vehículo no existía el reconocimiento para la aplicación del tipo impositivo reducido, por lo que el sujeto pasivo repercutió el IVA al tipo general correctamente. Por tanto, el ingreso fue debidamente realizado. Sin embargo, con posterioridad, el órgano competente reconoció un grado de minusvalía de la ahora recurrente del 75% con afección visual, con efectos desde 2017, esto es, con efectos anteriores a la solicitud de reconocimiento previo y a la adquisición del vehículo. Por tanto, habiéndose emitido el 17 de junio de 2020 el certificado que acredita el grado de minusvalía con efectos desde 2017, esto es, con efectos anteriores a la solicitud de reconocimiento previo y a la adquisición del vehículo, procede calificar dicho ingreso como indebido y, por tanto, la interesada puede optar por el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones. **(Criterio 1 de 1).**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 89.

Ley 58/2003 (LGT), art. 120.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 29/03/2023 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 27/03/2023 contra la resolución dictada el 24 de enero de 2023 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, en relación con el IVA del ejercicio 2018.

Segundo.

En fecha 5 de enero de 2018, la ahora reclamante, presentó solicitud de reconocimiento del derecho a la aplicación del tipo impositivo reducido del 4% del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la adquisición de un vehículo (marca ...) por estar destinado a ser utilizado para el transporte habitual de una persona con movilidad reducida (afección visual). Con la solicitud aporta tarjeta de reconocimiento de discapacidad emitida por la Conselleria de Justicia I Bienestar Social de la Generalitat Valenciana del grado de discapacidad del 50% y validez permanente. Asimismo, especificaba que no implica movilidad reducida ni necesita ayuda de 3ª persona.

Tercero.

Con fecha 9 de enero de 2018, la Administración de LOCALIDAD_1 de la Delegación de MUNICIPIO_1, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), dictó acuerdo denegatorio de la solicitud presentada, al considerar:

"VISTOS el artículo 91.Dos.1.4º y el artículo 91.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor Añadido (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre de 1992) y demás disposiciones que resultan de aplicación y la documentación aportada.

Procede el siguiente ACUERDO:

DENEGAR el derecho a la aplicación del tipo impositivo reducido de IVA del 4% en la adquisición del vehículo por incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 91.Dos.1.4º de la Ley 37/1992, concretamente:

- No se ha acreditado la condición de persona con discapacidad en silla de ruedas o la movilidad reducida de la persona a cuyo transporte habitual esta destinado el vehículo.

Según se desprende de la documentación aportada, **Bts** es discapacitada en un grado del 50 % pero no tiene la movilidad reducida, condición necesaria según el artículo 91.Dos.1.4º de la Ley 37/1992 del IVA."

Dicho acuerdo consta notificado el 25 de enero de 2018.

Cuarto.

En fecha 4 de agosto de 2020, la interesada presentó solicitud de rectificación de autoliquidación en la que solicitaba la devolución del ingreso indebido que ascendía a 9.489,65 euros como consecuencia de haberse aplicado el tipo de IVA del 21% en la adquisición del vehículo referido, cuando procedía la aplicación del 4% teniendo en cuenta la resolución dictada el 17 de junio de 2020 por la Consellería de Igualdad y Políticas Inclusivas que, con efectos desde el 29 de diciembre de 2017, reconocía un grado de minusvalía del 75% con afección visual, siendo esta dolencia equiparable a la movilidad reducida según el artículo 1º.Trece del Real Decreto 828/2013 de 25/10/2013 que dispone que se considerarán personas con movilidad reducida a las personas con deficiencia visual.

Quinto.

Con fecha 15 de noviembre de 2021, la Administración tributaria dictó acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación, señalando:

"La aplicación de este beneficio fiscal requiere el previo reconocimiento por la Agencia Estatal de Administración Tributaria del derecho del adquirente y previa solicitud del mismo.

*Según antecedentes disponibles, no consta que con carácter previo a la adquisición del vehículo en cuestión con fecha 13 de febrero de 2018, de núm. bastidor (...), a **NP SLU** con CIF ..., se haya reconocido por la AEAT dicho beneficio fiscal.*

No solo ello, sino que consta un acuerdo de denegación previo emitido por la AEAT el 09-01-2018 en contestación a una solicitud modelo 04 - presentada el 05-01-2018 para esta misma persona con discapacidad, aunque el solicitante era un familiar y sin que constara ningún recurso posterior.

En el presente caso y aun cuando el incumplimiento del requisito del reconocimiento previo es por sí solo suficiente para desestimar, se considera además que no acredita el requisito de movilidad reducida, sino sólo el de discapacidad. En la Resolución de 17-06-2020 de la Consellería de Igualdad y Políticas Inclusivas de la Generalitat Valenciana, se hace constar expresamente "movilidad reducida no procede", sin que la solicitante tampoco aporte un certificado de afiliación a la ONCE ni un certificado que acredite ceguera o una deficiencia visual en el sentido de acreditar en ambos ojos una agudeza visual igual o inferior a 0,1 o un campo visual reducido a 10 grado o menos. En este sentido, la mención en la Resolución de la Generalitat del concepto de "afectación visual" no se considera suficiente al entender que no es equiparable a los conceptos de "ceguera" o "deficiencia visual" que se establecen en la normativa del impuesto.

Por todo lo expuesto, no procede la aplicación del tipo del 4% en el caso planteado, y en consecuencia no procede la devolución solicitada. Normativa: artículo 91.Dos.1.4º de la Ley 37/1992 de 28 diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido y 26 bis 2. del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto."

Dicho acuerdo consta notificado el día 19 de noviembre de 2021.

Sexto.

Con fecha 26 de noviembre de 2021, la ahora recurrente, disconforme con el anterior acuerdo, promovió, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR), reclamación económico-administrativa que fue tramitada con el número de registro R.G. 03-5126-2021.

En el momento procedimental oportuno, la interesada presentó escrito, en el que, en síntesis, alegaba en primer lugar haber solicitado el reconocimiento del derecho a la aplicación del tipo impositivo reducido con carácter previo a la adquisición del vehículo a la que tiene que ser aplicado, y, en segundo lugar, que la resolución del Director Territorial de Igualdad y Políticas Inclusivas le reconoce un grado de minusvalía del 75 por 100 con afectación visual con efectos desde el día 29 de diciembre de 2017, fecha anterior a la solicitud de reconocimiento del derecho a la aplicación del tipo reducido y a la adquisición del vehículo, por lo que solicitaba la anulación del acuerdo impugnado.

Séptimo.

Con fecha 24 de enero de 2023, el TEAR dictó resolución desestimando las pretensiones de la interesada, señalando:

"TERCERO.- A los efectos expresados, debe tenerse en cuenta que el invocado punto 2 del número 4 del punto 1 del apartado Dos del artículo 91 de la Ley del Impuesto dispone que se aplicará el tipo del 4 por 100 a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de:

"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 minusvalía.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía 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 minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quién 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."

Asimismo debe considerarse que el apartado 2 del artículo 26 bis del Reglamento del Impuesto establece que:

"La aplicación del tipo impositivo previsto en el artículo 91.dos.1.4º, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto requerirá el previo reconocimiento del derecho por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, iniciándose mediante solicitud suscrita tanto por el adquirente como por la persona con discapacidad. Dicho reconocimiento, caso de producirse, surtirá efecto desde la fecha de su solicitud."

De manera que, en el supuesto que ahora se examina, sin perjuicio de que la solicitud del reconocimiento del derecho a la aplicación del tipo reducido se formulara con carácter previo a la adquisición del vehículo, lo cierto es que por haber sido denegada dicha solicitud, no existe el reconocimiento previo reglamentariamente exigido para la aplicación del tipo reducido, lo cual es suficiente para desestimar la instancia de rectificación de la autoliquidación fundada en la aplicación de un tipo reducido para la que no se ha reconocido previamente el derecho. Pero es que, a mayor abundamiento, la documentación -resolución de la Dirección Territorial en MUNICIPIO_1 de Igualdad y Políticas Inclusivas de la Generalitat Valenciana, adoptada el día 17 de junio de 2020- sobre el grado de discapacidad de la interesada aportada ante el órgano gestor tras la adquisición del vehículo no acredita la concurrencia de las condiciones que permitirían el reconocimiento de dicho derecho, pues de ella no se desprende la existencia de una minusvalía que cause movilidad reducida, sino que el tenor literal de dicha documentación indica todo lo contrario ("movilidad reducida no procede con 0 puntos"). Por todo ello debe declararse conforme a derecho la denegación de la devolución en que consiste el acuerdo impugnado, no pudiendo accederse, en fin, a la pretensión anulatoria de la interesada."

Dicha resolución consta notificada el día 21 de marzo de 2023.

Octavo.

Con fecha 27 de marzo de 2023, la interesada, disconforme con la anterior resolución promovió ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada (R.G. 00-02080-2023).

En el escrito de interposición, la recurrente reitera las alegaciones vertidas en la instancia anterior, solicitando la aplicación del tipo reducido, señalando:

La Administración tributaria denegó la rectificación de la autoliquidación por no existir reconocimiento previo exigido para la aplicación del tipo reducido de IVA.

La interesada trae a colación la resolución del TEAR de Extremadura (R.G. 06-00192-2019) en la cual se establece que: *"El reconocimiento previo del derecho no tiene carácter constitutivo sino meramente declarativo de que se cumplen las condiciones exigidas para la aplicación del beneficio fiscal, y de que éstas concurren en la fecha de devengo del impuesto; y tampoco tiene un carácter discrecional para la Administración, pues si el interesado cumple todos los requisitos, el reconocimiento del derecho por la Administración tributaria no deja de ser un "acto debido" que necesariamente ha de producirse.*

Por ello consideramos, al igual que la oficina gestora, que el reconocimiento previo del derecho es una condición necesaria para su ejercicio, y que en tanto no se cumpla no procederá la aplicación del tipo reducido del impuesto; pero disintimos en cuanto al efecto que conlleva el hecho de que la solicitud se formule con posterioridad al momento de la entrega del vehículo, pues consideramos que tal circunstancia no supone la pérdida definitiva del beneficio fiscal a que se tiene derecho, sino una demora en su ejercicio hasta el momento en que su hubiere obtenido. De ahí que no resulte indiferente en términos jurídicos que se haya solicitado o no el reconocimiento, pues, por un lado, puede producirse la pérdida del beneficio fiscal si se dejase transcurrir el plazo de cuatro años a que se refiere el artículo 66.c) LGT, y por otro, no puede dudarse del perjuicio que supone para el interesado tener que soportar el impuesto al tipo general y solicitar después el reintegro del exceso de cuota soportado."

Asimismo, aporta la resolución de este TEAC de 24 de junio de 2021 (R.G. 00-00816-2021) en la que el reconocimiento de la condición de familia numerosa posterior a la deducción por tal concepto viene a determinar que el título de familia numerosa carece de eficacia constitutiva por tenerla meramente declarativa ya que la condición de familia numerosa se tenía en el momento del devengo del tributo, aunque los efectos del título fueran posteriores.

Con base en estas resoluciones, la interesada considera que, en su caso, el certificado del órgano autonómico competente determina su condición de discapacitada con afectación visual severa con efectos desde el 29 de diciembre de 2017, fecha anterior a la adquisición del vehículo y de la solicitud de reconocimiento de aplicación del tipo reducido.

- El certificado aportado no indica que tenga movilidad reducida.

Afirma la recurrente que la resolución recurrida señala que del certificado aportado no se desprende movilidad reducida y que incluso indica lo contrario. A tal efecto, alega la interesada que el Certificado emitido por la Conselleria acredita que padece una afectación visual por pérdida de agudeza visual binocular severa por glaucoma y que conforme al artículo 26.bis del RD 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se considerarán a los efectos de aplicar el tipo reducido del IVA las personas ciegas o con deficiencia visual.

- Derecho a la tarjeta de estacionamiento.

Señala la interesada que por su afectación visual tiene derecho a la tarjeta de estacionamiento según el Decreto 72/2016, de 10 de junio, del Consell, por el que se regula la tarjeta de estacionamiento para vehículos que transportan personas con discapacidad que presentan movilidad reducida y se establecen las condiciones para su concesión, el cual regula en el artículo 2 a los Titulares del derecho a obtener la tarjeta de estacionamiento, disponiendo:

"1. Podrán obtener la tarjeta de estacionamiento las personas físicas que tengan reconocida oficialmente la condición de persona con discapacidad, conforme a lo establecido en el artículo 4.2 del Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social, que se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

(...)

b) Que muestren en el mejor ojo una agudeza visual igual o inferior al 0,1 con corrección, o un campo visual reducido a 10 grados o menos, dictaminada por los equipos multiprofesionales de calificación y reconocimiento del grado de discapacidad."

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

Tercero.

En relación a la devolución de las cantidades solicitadas por la interesada, resultantes de aplicar un tipo impositivo inferior al que aplicó y repercutió el sujeto pasivo (vendedor de automóvil) en la factura emitida, la Administración tributaria consideró en el acuerdo impugnado que esta cuota se repercutió correctamente en el momento de devengo por lo que no procedía su rectificación por la vía instada por la interesada.

Por tanto, este Tribunal debe comenzar analizando la calificación que merece la repercusión efectuada por parte de **NP**, S.L. UNIPERSONAL, en el momento en que se produjo el devengo de dichas cuotas de IVA.

En este sentido, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en su artículo 91.Dos lo siguiente, en la redacción aplicable al presente supuesto:

"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 discapacidad igual o superior al 33 por ciento. 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."

La Ley 6/2006, de 24 de abril (BOE de 25 de abril) modificó este precepto y vino a ampliar las entregas de bienes amparadas por la norma. La redacción anterior solamente establecía la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento para las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de "vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación".

La vigente redacción recoge los casos anteriores y añade uno: "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".

Asimismo, el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en su artículo 26.bis. apartado Dos lo siguiente:

"Dos. 1. Se aplicará lo previsto en el artículo 91.dos.1.4.º, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto a la entrega, adquisición intracomunitaria o importación de los vehículos para el transporte habitual de personas con movilidad reducida o para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, siempre que concurren los siguientes requisitos:

1.º Que hayan transcurrido al menos cuatro años desde la adquisición de otro vehículo en análogas condiciones.

No obstante, este requisito no se exigirá en el supuesto de siniestro total de los vehículos, certificado por la entidad aseguradora o cuando se justifique la baja definitiva de los vehículos.

No se considerarán adquiridos en análogas condiciones, los vehículos adquiridos para el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, por personas jurídicas o entidades que

presten servicios sociales de promoción de la autonomía personal y de atención a la dependencia a que se refiere la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, así como servicios sociales a que se refiere la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de los minusválidos, siempre y cuando se destinen al transporte habitual de distintos grupos definidos de personas o a su utilización en distintos ámbitos territoriales o geográficos de aquéllos que dieron lugar a la adquisición o adquisiciones previas.

En todo caso, el adquirente deberá justificar la concurrencia de dichas condiciones distintas a las que se produjeron en la adquisición del anterior vehículo o vehículos.

2.º Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos inter vivos durante el plazo de cuatro años siguientes a su fecha de adquisición.

2. La aplicación del tipo impositivo previsto en el artículo 91.dos.1.4.º, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto requerirá el previo reconocimiento del derecho por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, iniciándose mediante solicitud suscrita tanto por el adquirente como por la persona con discapacidad. Dicho reconocimiento, caso de producirse, surtirá efecto desde la fecha de su solicitud.

Se deberá acreditar que el destino del vehículo es el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida. Entre otros medios de prueba serán admisibles los siguientes:

- a) La titularidad del vehículo a nombre de la persona con discapacidad.
- b) Que el adquirente sea cónyuge de la persona con discapacidad o tenga una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta del tercer grado inclusive.
- c) Que el adquirente esté inscrito como pareja de hecho de la persona con discapacidad en el Registro de parejas o uniones de hecho de la Comunidad Autónoma de residencia.
- d) Que el adquirente tenga la condición de tutor, representante legal o guardador de hecho de la persona con discapacidad.
- e) Que el adquirente demuestre la convivencia con la persona con discapacidad mediante certificado de empadronamiento o por tener el domicilio fiscal en la misma vivienda.
- f) En el supuesto de que el vehículo sea adquirido por una persona jurídica, que la misma esté desarrollando actividades de asistencia a personas con discapacidad o, en su caso, que cuente dentro de su plantilla con trabajadores con discapacidad contratados que vayan a utilizar habitualmente el vehículo.

La discapacidad o la movilidad reducida se deberán acreditar mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) u órgano competente de la Comunidad Autónoma correspondiente.

No obstante, se considerarán afectados por una discapacidad igual o superior al 33 por ciento:

- a) Los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o de gran invalidez.
- b) Los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.
- c) Cuando se trate de personas con discapacidad cuya incapacidad sea declarada judicialmente. En este caso, la discapacidad acreditada será del 65 por ciento aunque no alcance dicho grado.

Se considerarán personas con movilidad reducida:

- a) Las personas ciegas o con deficiencia visual y, en todo caso, las afiliadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que acrediten su pertenencia a la misma mediante el correspondiente certificado.
- b) Los titulares de la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad emitidas por las Corporaciones Locales o, en su caso, por las Comunidades Autónomas, quienes en todo caso, deberán contar con el certificado o resolución expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) u órgano competente de la Comunidad Autónoma correspondiente, acreditativo de la movilidad reducida.

3. En las importaciones, el reconocimiento del derecho corresponderá a la aduana por la que se efectúe la importación.

4. Los sujetos pasivos que realicen las entregas de vehículos para el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida a que se refiere el segundo párrafo del artículo 91.dos.1.4.º de la Ley del Impuesto sólo podrán aplicar el tipo impositivo reducido cuando el adquirente acredite su derecho mediante el documento en el que conste el pertinente acuerdo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el cual deberá conservarse durante el plazo de prescripción."

Por tanto, la aplicación del tipo impositivo reducido previsto en el artículo 91.Dos.1.4.º, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto requiere el previo reconocimiento del derecho por la AEAT, que en este caso se inició mediante solicitud suscrita por la persona con discapacidad.

El Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de fecha 15 de diciembre de 2009 (R.G. 00-3646-2008) señaló el por qué de la necesidad del reconocimiento previo (el subrayado es nuestro):

"La aplicación del párrafo 2º de este artículo requiere el previo reconocimiento del derecho por la Administración Tributaria. Este reconocimiento se llevará a cabo por parte del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa la presentación por parte del interesado de todos los documentos de prueba necesarios al efecto. Entre estos documentos, el interesado deberá acreditar su grado de minusvalía (si se desplaza en silla de ruedas o su movilidad reducida). El reconocimiento del derecho por parte de la Administración tributaria lleva implícito el cumplimiento de los requisitos exigidos en la Ley, entre otros su condición de persona con minusvalía o movilidad reducida. Por tanto, el vendedor del vehículo podrá aplicar el tipo impositivo reducido del 4 por ciento en dicha venta solamente cuando el adquirente acredite su derecho a través del correspondiente reconocimiento por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En ausencia del mismo, la aplicación de dicho tipo impositivo resultará improcedente. Para cumplir este requisito basta con dicho reconocimiento, sin que sea necesaria otra documentación. (...) Al no haber solicitud previa a la adquisición, no hay reconocimiento de la Administración Tributaria del citado derecho en relación con una determinada adquisición de un vehículo que se va a destinar con habitualidad al transporte de una persona con movilidad reducida, estando ello requerido por la Ley 37/1992, por lo que no podrá el vendedor aplicar el tipo impositivo reducido del 4%, ni tampoco tendrá la reclamante derecho a solicitar la devolución del IVA ingresado en exceso por la operación puesto que, al no haberse acreditado lo contrario, resulta aplicable el tipo general del 16%. En cualquier caso, reiteramos que la ley configura este supuesto de tipo reducido de modo tal que es el sujeto pasivo vendedor quien debe aplicarlo, y para ello se establece un procedimiento que permita al mismo tener la constancia suficiente de que cumple con la norma y que concurren los requisitos que dependen no del sujeto pasivo sino del comprador o destinatario de la operación. Por ello, se exige la acreditación del cumplimiento de estas condiciones a través de su reconocimiento previo por la Administración, con el fin de que el sujeto pasivo tenga certeza en el cumplimiento correcto de unas normas que debe aplicar trasladando al comprador la repercusión correcta, esto es, debe exigirse su cumplimiento con carácter previo puesto que resulta ser garantía para el sujeto pasivo que repercute. Y en este caso, al no constar este reconocimiento, el sujeto pasivo repercutió el IVA al tipo general correctamente".

En el caso que nos ocupa, a la fecha de adquisición del vehículo no existía el reconocimiento para la aplicación del tipo impositivo reducido, por lo que el sujeto pasivo repercutió el IVA al tipo general correctamente. Por tanto, el ingreso fue debidamente realizado. Sin embargo, con posterioridad, el órgano competente de la Comunidad autónoma reconoció un grado de minusvalía de la ahora recurrente del 75% con afección visual, con efectos desde 29 de diciembre de 2017, esto es, con efectos anteriores a la solicitud de reconocimiento previo y a la adquisición del vehículo, siendo esta dolencia equiparable a la movilidad reducida.

Al respecto, cabe destacar la resolución de este Tribunal Central de 22 de noviembre de 2023 (R.G. 00-06793-2021), conforme a la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2022 (número de recurso 5052/2020), en la que se señala:

"En dicha sentencia se plantea como cuestión con interés casacional, si el ingreso realizado por una empresa de la cuota de IVA, repercutida a un particular cedente de un terreno en el marco de un contrato de permuta que termina por ser resuelto, tiene la consideración de indebido y puede solicitarse su devolución mediante el procedimiento previsto en el artículo 221 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Señala el Tribunal en su fundamento jurídico sexto que, sin perjuicio de que el ingreso fuera debido en su momento, nos encontramos en una situación en que, en la dinámica del IVA procedería rectificar la base imponible y la cuota repercutida. Como resultado de esa rectificación de la autoliquidación existiría un ingreso que ha devenido en indebido. Se hace mención al artículo 120.3 de la LGT que establece que:

"3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente". Así como a su desarrollo reglamentario en el artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, Reglamento general de la LGT en materia de revisión en vía administrativa que reconoce a los obligados tributarios el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos:

"[...] 2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos".

Igualmente se refiere al artículo 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que establece el desarrollo del procedimiento para rectificación de autoliquidaciones, recogiendo lo siguiente:

"...Consecuentemente, dado que el eventual derecho a la devolución de ingreso indebido dimana del resultado de un procedimiento de rectificación de autoliquidación, el art. 120.3 establece que el obligado tributario que considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses, podrá instar la rectificación de la misma en los términos del procedimiento reglamentario al que remite. El art. 129 del Real Decreto 1065/2007 recoge que: "2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo", y para ello -prosigue- "podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo". Y aunque el apartado 3 distingue efectivamente una doble posibilidad para el sujeto que efectuó la repercusión en el IVA, bien a través del procedimiento de rectificación de autoliquidación o por regularizar la situación tributaria por el procedimiento ya descrito de expedir factura rectificativa, conforme al apartado b del art. 89.cinco de la LIVA, esta doble vía no existe para el sujeto que soportó la repercusión, que dispone tan solo del procedimiento habilitado en el art. 129.4 del RD 1065/2007 (que remite al art. 14 del Real Decreto 520/2005), con una serie de especialidades que, entre otros elementos, permiten la intervención del sujeto u obligado tributario que repercutió, como así ocurrió en el seguido por la Administración demandada, sin que el sujeto pasivo que repercutió la cuota efectuara alegación alguna."

Considerando que el sujeto pasivo no había rectificado la repercusión, y que la Administración no discute la pertinencia de la misma, se concluye en la sentencia del siguiente modo:

"En definitiva, ante el incumplimiento por el sujeto pasivo del procedimiento ordinario de rectificación y regularización de las cuotas repercutidos en exceso, nada impide reconocer al particular cedente de un terreno en el marco de un contrato de permuta que termina por ser resuelto, y que ha soportado la repercusión de cuotas por IVA por la entrega anticipada, la facultad de instar el correspondiente procedimiento de rectificación de la autoliquidación, así como el derecho, de cumplirse todos los requisitos para, una vez determinado el importe en que hubiera ser rectificada la autoliquidación, y acredita la reducción de la base imponible del IVA, y consecuentemente el exceso en las cuotas repercutidas, obtener la devolución de este exceso como ingreso tributario indebido." Conforme al criterio expuesto, se debe concluir en el presente caso, que ante la falta de emisión de factura rectificativa por parte de los proveedores, no cabe denegar al reclamante la posibilidad de instar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidación regulado en el artículo 120.3 LGT a fin de conseguir la recuperación de las cuotas del recargo de equivalencia repercutidas en un período en el que no era aplicable dicho régimen.

En consecuencia, procede que la Administración Tributaria tramite dicho procedimiento y compruebe si concurren los requisitos establecidos para rectificar la autoliquidación y, en su caso, efectuar la correspondiente devolución."

Por tanto, conforme a la doctrina de este Tribunal anteriormente expuesta, habiéndose emitido el 17 de junio de 2020 por la Consellería de Igualdad y Políticas Inclusivas el Certificado que acredita un grado de minusvalía de la ahora recurrente del 75% con afección visual con efectos desde 29 de diciembre de 2017, esto es, con efectos anteriores a la solicitud de reconocimiento previo y a la adquisición del vehículo, y siendo esta dolencia equiparable a la movilidad reducida, procede calificar dicho ingreso como indebido y, por tanto, conforme a la resolución de este TEAC de 17 de marzo de 2016 (R.G. 00-03868-2013), configuradora de doctrina, cuando como consecuencia de la repercusión indebidamente realizada nos encontremos ante un ingreso indebido, la interesada podía optar por la posibilidad prevista en la letra a) del artículo 89.Cinco de la Ley del IVA e iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la LGT para la obtención de la devolución del ingreso efectuado indebidamente.

Conforme a lo expuesto, procede estimar las pretensiones de la interesada y anular la resolución impugnada.

Por lo expuesto,
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.