

BUSCADOR**Resultados****SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado**

Nº de consulta	V0025-24
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	13/02/2024
Normativa	Ley 37/1992 art. 91-Dos-1-4º
Descripción de hechos	<p>El consultante es una persona física con una discapacidad reconocida del 66 por ciento y movilidad reducida.</p> <p>Hace menos de cuatro años adquirió un vehículo, en cuya compra no aplicó el tipo reducido del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero sí aplicó la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.</p> <p>En la actualidad, plantea la adquisición de un nuevo vehículo, aplicando, en este caso, el tipo reducido del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido sin aplicar la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.</p>
Cuestión planteada	A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se cuestiona si, en el caso planteado, podría adquirir el vehículo nuevo con aplicación del tipo impositivo reducido del 4 por ciento.
Contestación completa	<p>1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."</p> <p>El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:</p> <p>a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.</p> <p>b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."</p> <p>Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:</p> <p>"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>(...)"</p> <p>En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción</p>

materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto quien tenga la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- La presente contestación se realiza partiendo de la hipótesis de que la adquisición del vehículo se realiza en el territorio de aplicación del Impuesto español. Por tanto, la operación de compra del vehículo será una entrega interior sujeta al Impuesto a la que podría ser de aplicación lo dispuesto en el artículo 91.dos.1.4º de la citada Ley 37/1992 que establece 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.”.

En relación con “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”, indicados en el segundo párrafo del citado artículo 91.Dos.1.4º, el Anexo II del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (BOE del 26 de enero de 1999) recoge la siguiente definición de vehículo a motor: “Vehículo provisto de motor para su propulsión. Se excluyen de esta definición los ciclomotores, los tranvías y los vehículos para personas de movilidad reducida”. Dicha definición se recoge asimismo en el número 12 del Anexo I del texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre.

Por tanto, desde un punto de vista objetivo, los vehículos a motor mencionados en la Ley 37/1992 serían, en principio, todos aquellos incluidos en la anterior definición, a excepción de ciclomotores, tranvías y vehículos para personas de movilidad reducida. En una primera aproximación, dicha definición abarcaría a turismos, vehículos comerciales o industriales, motocicletas, etc.

Sin embargo, no todos los vehículos a motor englobados en la definición ofrecida por el Reglamento General de Vehículos son aptos para la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento a su adquisición. En efecto, la Ley exige que se trate de vehículos que deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida. Ello llevaría a considerar que el vehículo en cuestión debe ser adecuado para poder llevar a cabo el citado transporte.

Dado que quienes deben ser transportados son personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, el vehículo debe tener capacidad suficiente para trasladar al discapacitado en su silla de ruedas, en el primer caso. Tratándose de personas con movilidad reducida, el vehículo también debe ser apto para el transporte de las mismas, por lo que una motocicleta no cumpliría este requisito.

El desarrollo reglamentario del artículo 91, apartado dos.1, número 4º de la Ley 37/1992, está contenido en el artículo 26 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31), que dispone lo siguiente:

“Artículo 26 bis. Tipo impositivo reducido.

(...).

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 el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social, 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.1.4º 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 lo tanto, para la aplicación del tipo del 4 por ciento a la adquisición del vehículo objeto de consulta deberán cumplirse los requisitos detallados en los artículos transcritos anteriormente debiendo destacarse, en todo caso, la necesidad del previo reconocimiento del derecho por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria previa solicitud del interesado.

A estos efectos, debe señalarse que el apartado dos del artículo 90 de la Ley del Impuesto establece que “el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.”.

En este sentido, el artículo 75, apartado uno, número 1º, de la Ley del Impuesto dispone que el Impuesto se devengará:

“1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.”.

Por lo tanto, es doctrina reiterada de este Centro directivo que para la aplicación del tipo del 4 por ciento a la adquisición del vehículo objeto de consulta deberán cumplirse los requisitos detallados en los artículos transcritos anteriormente debiendo destacarse, en todo caso, la necesidad del previo reconocimiento del derecho por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria previa solicitud del interesado.

En este mismo sentido se ha pronunciado recientemente el Tribunal Económico-Administrativo Central, mediante resolución de 23 de abril de 2019 (R. 728/2016), manifestando que “la aplicación del tipo impositivo del 4% a las entregas de vehículos para ser utilizados por personas con discapacidad o movilidad reducida que establece la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en su artículo 91.dos.1.4º (EDL 1992/17907) requiere el reconocimiento previo del derecho por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), no procediendo si el documento en el que se acredita la discapacidad o movilidad reducida es posterior.”.

3.- Por tanto, conforme a los apartados anteriores, el consultante podrá adquirir un vehículo con aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento siempre que reciba la autorización previa para la aplicación del derecho por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cumpliendo, asimismo, todos los requisitos expuestos con anterioridad.

La adquisición de otro vehículo en los cuatro años anteriores no le impedirá aplicar el tipo impositivo del 4 por ciento en la compra de un nuevo vehículo, siempre que en aquella adquisición no hubiera

aplicado el beneficio fiscal del tipo reducido del artículo 91.Dos.1.4º de la Ley 37/1992, cumpla el resto de requisitos exigidos por la normativa y obtenga previo reconocimiento del derecho por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

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.