

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080431

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de diciembre de 2020

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 283/2018

#### SUMARIO:

**IVA. Tipo superreducido. Vehículos para personas con discapacidad.** *Vehículo ambulancia destinada al transporte de personas no discapacitadas.* Desde un punto de vista objetivo, los vehículos a motor mencionados en la Ley 37/1992 (Ley IVA) serían, en principio, todos aquellos incluidos en la definición del Anexo II del RD 2822/1998 (Rgto. General de Vehículos), 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 RD 2822/1998 (Rgto. General de Vehículos) son aptos para la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento a su adquisición. En efecto, la Ley 37/1992 (Ley IVA) exige que se trate de vehículos destinados a transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida.

Por tanto, son dos los requisitos que deben concurrir para que resulte aplicable el tipo impositivo del 4 por ciento previsto en el art. 91.Dos.1.4.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA):

- Que los vehículos adquiridos se destinen a transportar habitualmente a personas discapacitadas en silla de ruedas o con movilidad reducida.
- Que los transportados sean personas con discapacidad en silla de ruedas o movilidad reducida, lo cual debe ser acreditado por los medios legalmente previstos.

Por último, desde el punto de vista formal y tratándose de un beneficio fiscal de carácter rogado, la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento exige el requerimiento previo del reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

El propio legislador en este apartado introduce un nuevo requisito para disfrutar de este tipo reducido, al señalar que se considerarán personas con discapacidad aquellas con un grado de discapacidad igual o superior al 33%.

Según señala el art. 26 bis del RD 1624/1992 (Rgto. IVA), la acreditación del grado de discapacidad se realizará mediante certificado o resolución expedidos por el IMSERSO o el órgano competente de la Comunidad Autónoma.

Conforme a lo anterior, el TEAC concluye que procede desestimar las pretensiones de la contribuyente, puesto que el legislador ha establecido dos conceptos clave a la hora de disfrutar del tipo del 4%, por un lado, el concepto de transporte habitual y por otro, el de personas con capacidad limitada de movimiento de forma permanente. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 91.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 26 bis.

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

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

El día 19/01/2018 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 13/09/2017 contra el acuerdo de resolución del recurso de reposición dictado el 17 de agosto de 2017 por la Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de ... de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), presentado contra el acuerdo denegatorio (Núm. Referencia G...9) de solicitud de reconocimiento del derecho a la aplicación del tipo impositivo reducido del 4 por 100 en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

**Segundo.**

Mediante acuerdo de fecha 18 de julio de 2017, la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de ... de la AEAT deniega la solicitud de aplicación del tipo reducido del 4 por ciento en la adquisición de vehículos destinados a ser utilizados para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas o movilidad reducida, a que se refiere el artículo 91.Dos.1.4º, segundo párrafo, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, Ley del IVA), redactado por el apartado veintiuno de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, con entrada en ...r el 1 de enero de 2015.

En dicho acuerdo denegatorio se hace constar por parte de la Administración tributaria que no procede la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento, previsto en el artículo 91.Dos.1.4º de la Ley del IVA, a la entrega, adquisición intracomunitaria e importación de las ambulancias, pues las mismas se destinan al transporte de enfermos o heridos, personas que si bien por determinadas circunstancias tienen en el momento de su transporte la capacidad de movimiento limitada, no son personas con minusvalía en silla de ruedas ni personas con movilidad reducida permanente como se infiere de la redacción de la Ley.

**Tercero.**

Con fecha 8 de agosto de 2017, frente a la denegación del acuerdo de solicitud de aplicación del tipo reducido del 4 por ciento en la adquisición de una serie de ambulancias, la reclamante interpuso recurso de reposición alegando, en síntesis, que la finalidad de las ambulancias que van a ser adquiridas es el transporte habitual de personas que contando con movilidad reducida, achacable a una imposibilidad física u otras causas médicas, estén incapacitadas para la utilización de otro tipo de transporte. Asimismo, alega identidad con el supuesto conocido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución del recurso de alzada de fecha 20 de marzo de 2014 (R.G. 00466/2012).

La Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de ... de la AEAT dicta acuerdo de resolución del recurso de reposición el 18 de julio de 2017 desestimando las alegaciones de la reclamante y en el que se acuerda denegar el derecho a la aplicación del tipo impositivo reducido de IVA del 4 por ciento en la adquisición de los vehículos por incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 91.Dos.1.4º de la Ley del IVA con base en la siguiente motivación:

"La aplicación del tipo impositivo superreducido requiere la acreditación -por cualquiera de los medios de prueba contemplados en la normativa anterior- de que las personas que deben ser transportadas son personas con minusvalía en silla de ruedas o personas con movilidad reducida permanente en los términos que se infiere de la redacción de la ley.

El acuerdo denegatorio se fundamenta en el concepto de persona con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida permanente, sin que en ningún caso se deniegue por la configuración objetiva del vehículo, el cual no es objeto de controversia. En el presente caso, se alega que la condición de las personas transportadas se ha acreditado mediante el contrato de prestación de servicios suscrito con la Gerencia del Servicio Gallego de Salud, así como con certificado de la citada Gerencia. Esta Oficina considera que de la documentación anterior se infiere que las ambulancias se destinan al transporte de enfermos o heridos con su capacidad de movimiento reducida, pero en ningún caso acredita su condición de personas con minusvalía en silla de ruedas o personas con movilidad reducida permanente en los términos establecidos en la ley.

A mayor abundamiento, tampoco cabe considerar la aplicación del tipo superreducido sobre la base de que, aún cuando no hubiese sido acreditada la condición de personas con minusvalía en silla de ruedas ni personas con movilidad reducida permanente a los que específicamente se refiere el artículo 91.Dos.1.4 con los medios de prueba a que se refiere expresamente la normativa aplicable, en todo caso tales personas sí tienen su capacidad de movimiento limitada. La propia ley 58/2003, General Tributaria en su art.14 prohíbe la aplicación analógica de los beneficios e incentivos fiscales (no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y de los demás beneficios o incentivos fiscales)."

Por último, frente a la aplicación de la resolución núm 00466/2012 del TEAC, señala la AEAT la falta de identidad por cuanto que en aquél caso se reconoció la aplicación del tipo superreducido del 4 por ciento a la adquisición de unas ambulancias colectivas sobre la base de que su uso habitual consistía en prestar el servicio de ambulancia o transporte de personas con movilidad reducida sin que fuera controvertido el cumplimiento de la condición de movilidad reducida.

**Cuarto.**

La recurrente, disconforme con el anterior acuerdo desestimatorio, interpuso la presente reclamación económico-administrativa. En el momento procedimental oportuno presentó escrito, en el que alegó, en síntesis,

que consideraba procedente la aplicación del tipo reducido del impuesto toda vez que los vehículos adquiridos tienen la categoría de ambulancias y éstas son vehículos acondicionados y homologados para el transporte, no sólo de enfermos y accidentados, que temporalmente tienen su capacidad de movimiento reducida, sino también para las personas con movilidad reducida permanente o en silla de ruedas. Reitera, asimismo, la aplicación al caso concreto de la resolución núm. 00466/2012 de este TEAC.

## 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.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si procede la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, IVA), en la adquisición de ambulancias por la entidad reclamante.

### Tercero.

El artículo 91.dos.1.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), en su redacción dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, dispone que se aplicará el tipo impositivo del 4 por 100 a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los siguientes bienes:

"4.º 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 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 esta Ley, se considerarán personas con discapacidades 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."

El artículo 26.bis.dos del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, (en adelante Reglamento del IVA), además de recordar que la aplicación del tipo impositivo reducido requerirá del previo reconocimiento del derecho por la AEAT, dispone en su apartado dos.1, 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 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."

#### Cuarto.

En este sentido, la Ley 6/2006, de 24 de abril, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), para la clarificación del concepto de vehículo destinado al transporte de personas con minusvalía contenido en la misma ley (BOE de 25 de abril), dio nueva redacción a los artículos 91.Dos.1.4º y 91.Dos.2 de la citada Ley del IVA. El primero de estos artículos preveía la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento a la entrega, adquisición intracomunitaria o importación de los siguientes bienes:

"4.º Los coches de minusválidos a que se refiere el número 20 del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, 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.

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 esta Ley se considerarán personas con minusvalía a quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere la disposición adicional segunda de la Ley 26/1990, de 20 de diciembre..".

Las novedades de la nueva redacción dada por la Ley 6/2006 respecto de la que existía con anterioridad se concretan en una ampliación de 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 para personas con movilidad reducida, sillas de ruedas y autotaxis y autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas."

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

Por otra parte, 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".

Por tanto, desde un punto de vista objetivo, los vehículos a motor mencionados en la Ley del IVA 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 del IVA exige que se trate de vehículos destinados a transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida.

Por tanto, son dos los requisitos que deben concurrir para que resulte aplicable el tipo impositivo del 4 por ciento previsto en el artículos 91.Dos.1.4º de la Ley del IVA:

- Que los vehículos adquiridos se destinen a transportar habitualmente a personas discapacitadas en silla de ruedas o con movilidad reducida.

- Que los transportados sean personas con discapacidad en silla de ruedas o movilidad reducida, lo cual debe ser acreditado por los medios legalmente previstos.

Por último, desde el punto de vista formal y tratándose de un beneficio fiscal de carácter rogado, la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento exige el requerimiento previo del reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

En este orden de cosas, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado de forma reiterada que "la aplicación de un tipo reducido de IVA en relación con un bien que puede ser objeto de distintas utilidades depende, para cada operación de entrega, del uso concreto al que lo destina su adquirente" (sentencia Comisión/España de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11, apartado 87). Así, en el supuesto concreto que analizamos, se exige que el vehículo en cuestión se destine al transporte habitual de personas discapacitadas en sillas de ruedas o con movilidad reducida.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua define hábito como "modo especial de proceder o conducirse adquirido por repetición de actos iguales o semejantes, u originado por tendencias instintivas". Por tanto, a los efectos de la aplicación de la norma objeto de este expediente, se entiende por transporte habitual el que se produce de manera repetida y continuada. No se considerará como transporte habitual el realizado de manera extraordinaria.

El artículo 26 bis del Reglamento del IVA señala diversos medios de prueba de la exigida habitualidad, entre los que destacan los siguientes:

- \* La titularidad del vehículo a nombre del discapacitado.
- \* Que el adquirente sea cónyuge del discapacitado o tenga una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta del tercer grado inclusive.
- \* 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.
- \* Que el adquirente tenga la condición de tutor, representante legal o guardador de hecho del discapacitado.
- \* Que el adquirente demuestre la convivencia con el discapacitado mediante certificado de empadronamiento o por tener el domicilio fiscal en la misma vivienda.
- \* 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 discapacitados contratados que vayan a utilizar habitualmente el vehículo.

El legislador señala, en el ya citado artículo 91.Dos.4º, párrafo tercero, de la Ley del IVA, que la aplicación del tipo reducido a los vehículos que realicen ese transporte habitual requerirá el reconocimiento de la discapacidad del adquirente, quien deberá justificar el destino del vehículo.

El propio legislador en este apartado introduce un nuevo requisito para disfrutar de este tipo reducido, al señalar que se considerarán personas con discapacidad aquellas con un grado de discapacidad igual o superior al 33%.

En este sentido, el artículo 26 bis del Reglamento del IVA, señala que para la correcta aplicación del artículo es necesario que la persona discapacitada, además de acreditar el grado de discapacidad antes mencionado, se desplace en silla de ruedas. Si la persona discapacitada no necesita la silla de ruedas para realizar sus desplazamientos, se encontrará fuera del ámbito subjetivo del precepto.

Según señala el artículo, la acreditación del grado de discapacidad se realizará mediante certificado o resolución expedidos por el IMSERSO o el órgano competente de la Comunidad Autónoma.

Con respecto a las personas con movilidad reducida, serán consideradas como tales las personas cuya movilidad se encuentra disminuida debido a causas físicas (sensoriales o motrices), deficiencias intelectuales, edad, o cualquier otra causa de discapacidad manifiesta para utilizar un medio de transporte y cuya situación requiera atención especial o adaptación de los servicios disponibles habitualmente a los pasajeros en general.

El medio de prueba de la reducción en la movilidad será el certificado o la resolución expedidos por el IMSERSO o el órgano competente de la Comunidad Autónoma en materia de valoración de minusvalías.

Conforme a lo anterior, este TEAC concluye que procede desestimar las pretensiones de la reclamante, puesto que el legislador ha establecido dos conceptos clave a la hora de disfrutar del tipo del 4%, por un lado el concepto de transporte habitual y por otro el de personas con capacidad limitada de movimiento de forma permanente.

Así, las ambulancias se destinan al transporte de enfermos o heridos, personas que si bien por determinadas circunstancias tienen en el momento de su transporte la capacidad de movimiento limitada, no son personas con discapacidad en silla de ruedas ni personas con movilidad reducida con carácter permanente como exige la ley.

Este es el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante con número de referencia V0982-08, de 16 de mayo de 2008, criterio que este Tribunal hace suyo, lo que conduce a la conclusión de que el tipo aplicable a su entrega es el general del impuesto.

En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en resolución de 28 de marzo de 2019 (R.G. 00076/2016).

## Quinto.

Por último, en relación con la alegación de la reclamante de la identidad del caso con la resolución de este TEAC con número R.G. 00466/2012, debe señalarse, tal y como puso de manifiesto la AEAT tanto en el acuerdo denegatorio de la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento como en la posterior resolución del recurso de reposición interpuesto y que es objeto de la presente reclamación, que en aquel supuesto el requisito controvertido a efectos de la aplicación de dicho tipo impositivo fue el de la habitualidad en el transporte.

En efecto, en la resolución del TEAR del Principado de Asturias objeto de impugnación ante el TEAC solo se entró a analizar la configuración objetiva del vehículo, para deducir su uso habitual al transporte de ciertas personas, así como la propia actividad u objeto social de la entidad, procediendo a desestimar la reclamación sobre la base de que no resultó probado el destino efectivo dado al vehículo adquirido por cuanto que la sociedad tenía por objeto el traslado de personas enfermas y no enfermas con vehículos ambulancias o de cualquier otro tipo terrestres, marítimos o aéreos. En consecuencia, no se entró a analizar el cumplimiento del otro requisito exigido por la Ley.

En el presente caso, por el contrario, no se cuestiona el destino dado a los vehículos, sino la condición, según las exigencias legales, de discapacitado o de persona con movilidad reducida de las personas que son transportadas.

Por tanto, no puede desconocer este Tribunal los requisitos exigidos por la Ley del IVA para la aplicación del tipo reducido y, en este sentido, la dicción del precepto legal es clara en cuanto al cumplimiento del requisito de la condición de persona discapacitada o con movilidad reducida y su acreditación por los medios de prueba previstos legal y reglamentariamente al efecto, requisito que, como se ha analizado en el anterior Fundamento de Derecho, no se cumple en el presente caso.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.