

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

---

### Devolución de IVA indebido a personas con discapacidad

Resolución del Tribunal Económico Central de 27 de septiembre de 2024  
(rec. 2080/2023)

**Mari Carmen Fuentes Gamero**

*Economista*

*Asesora Fiscal*

*Socia de LUWEN*

**Resumen:** Se analiza la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de septiembre de 2024 (rec. 2080/2023), la cual aborda la rectificación de cuotas repercutidas de IVA y la posibilidad de que el destinatario del impuesto inste la devolución de ingresos indebidos.

Se examinan los antecedentes y los fundamentos jurídicos en los que se basa la decisión, concluyendo con una evaluación crítica del criterio establecido.

**Palabras clave:** Impuesto sobre el Valor Añadido; devolución ingresos indebidos; rectificación de autoliquidaciones; discapacidad; movilidad reducida

## I. ARTÍCULOS DE LA LEY OBJETO DE ESTUDIO

El artículo 91.Dos.1.4.º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) establece que se aplicará un **tipo impositivo reducido del 4 %** en el IVA a determinadas operaciones relacionadas con la adquisición de vehículos destinados a personas con **movilidad reducida**. En este sentido, se incluyen las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de ciertos bienes específicos.

Entre estos bienes se encuentran las sillas de ruedas destinadas exclusivamente al uso de personas con discapacidad, así como los vehículos diseñados para personas con movilidad reducida, conforme a lo estipulado en la normativa vigente sobre tráfico y seguridad vial.

También se beneficiarán de este tipo reducido aquellos vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, ya sea de manera

directa o tras su adaptación. Asimismo, esta reducción impositiva se extiende a los vehículos a motor que, con o sin adaptación, estén destinados al transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, independientemente de quién sea el conductor del mismo.

Para que un adquirente pueda beneficiarse de este tipo impositivo reducido, es necesario que **previamente se le reconozca el derecho a ello**, debiendo justificar el destino del vehículo. Además, a efectos de este beneficio fiscal, se considera persona con discapacidad a aquella que tenga un **grado igual o superior al 33 %**, lo cual deberá **acreditarse mediante una certificación o resolución** emitida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad autónoma.

**«El IVA reducido del 4 % se aplica a vehículos para personas con movilidad reducida, incluyendo taxis adaptados y sillas de ruedas»**

Por otro lado, el **artículo 89** de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre regula la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas. Este artículo establece que los sujetos pasivos deben corregir las cuotas repercutidas cuando se hayan determinado incorrectamente o cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre que justifiquen la modificación de la base imponible.

La rectificación debe realizarse en un **plazo de cuatro años desde el devengo** del impuesto y debe **documentarse** adecuadamente. Además, el artículo establece supuestos en los que no procede la rectificación, como cuando implique un aumento de las cuotas repercutidas sin que los destinatarios actúen como empresarios o profesionales, salvo en casos de elevación legal de tipos impositivos.

Por último, el **artículo 120.3 de la Ley General Tributaria** (en adelante, LGT), establece el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones cuando el obligado tributario considere que estas han afectado negativamente sus intereses legítimos. La rectificación deberá realizarse conforme a la normativa reglamentaria y, en determinados casos, mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, según lo dispuesto en el artículo 120.4 de la Ley General Tributaria.

**«La rectificación de una autoliquidación puede generar devolución e intereses de demora si la Administración retrasa el pago»**

En los casos en que la rectificación implique la devolución de un ingreso indebido, la Administración abonará los intereses de demora conforme a lo establecido en el artículo 32.2 de la Ley General Tributaria. Sin embargo, si la rectificación conlleva una reducción del importe a ingresar sin generar una cantidad a devolver, el contribuyente seguirá estando obligado al pago, hasta el límite del importe resultante de la rectificación.

## **II. DESCRIPCIÓN DE HECHOS Y CUESTIÓN PLANTEADA**

La recurrente, en fecha 5 de enero de 2018 solicitó la aplicación del tipo reducido del 4 % de IVA para la adquisición de un vehículo destinado al transporte de una persona con **discapacidad visual**, conforme a lo dispuesto en el artículo 91.Dos.1.4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, comentado con anterioridad.

Dicha solicitud fue **denegada** por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) el 9 de enero de 2018, argumentando que la interesada **no acreditaba** la condición de persona con movilidad reducida, **requisito esencial** para la aplicación del tipo reducido según la normativa vigente.

Posteriormente, en fecha 4 de agosto de 2020, la interesada presentó una **solicitud de rectificación de autoliquidación** reclamando la devolución del IVA abonado en exceso, ya que en la adquisición del vehículo se aplicó el tipo de IVA del 21 %, cuando procedía la aplicación del tipo reducido del 4 %. La base de esta solicitud era la resolución emitida por la Consellería de Igualdad y Políticas Inclusivas el 17 de junio de 2020, la cual reconocía a la interesada un **grado de discapacidad del 75 % con afección visual, estableciendo efectos retroactivos desde el 29 de diciembre de 2017**. Según el artículo 1.Trece del Real Decreto 828/2013, la deficiencia visual severa es **equiparable a la movilidad reducida**, por lo que la interesada consideraba que su derecho al tipo reducido del IVA era **plenamente justificado**.

El 15 de noviembre de 2021, la Administración Tributaria resolvió **negativamente** la solicitud, argumentando que el reconocimiento previo de la movilidad reducida era una **condición indispensable** para la aplicación del tipo reducido, y que, en el **momento de la compra, dicho reconocimiento no existía**. La interesada presentó una reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, el cual **confirmó la denegación** en Resolución de 24 de enero de 2023, **alegando la falta de acreditación de movilidad reducida en el momento del devengo** del impuesto.

«La recurrente solicitó el tipo reducido de IVA para un vehículo adaptado, pero su solicitud fue rechazada al no acreditar la movilidad reducida en el momento de la compra»

Finalmente, en fecha 27 de marzo de 2023, la recurrente interpuso **recurso de alzada** ante el TEAC, alegando la aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo que establece que el **reconocimiento de un derecho con efectos retroactivos debe permitir la rectificación de una autoliquidación** cuando dicho derecho afecta la base imponible o el tipo impositivo de un tributo.

### III. FUNDAMENTOS DE DERECHO

El TEAC fundamenta su decisión en diversos aspectos jurídicos.

#### 3.1. Aplicabilidad del tipo reducido de IVA

Conforme al artículo 91.Dos.1.4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre y el artículo 26.bis del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de IVA, la aplicación del tipo reducido requiere el **previo reconocimiento del derecho por la AEAT**, además de que se debe acreditar que el destino del vehículo es el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o movilidad reducida, siendo medio de prueba la titularidad del vehículo a nombre de la persona con discapacidad y sigue este artículo del Reglamento del IVA añadiendo que, 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.

«La aplicación del tipo reducido de IVA para vehículos destinados al transporte de personas con movilidad reducida requiere el reconocimiento previo por la AEAT y la acreditación de la condición de movilidad reducida»

---

En este caso, 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**, como hemos podido ver en lo establecido en el artículo 26bis.Dos.2 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de IVA.

### 3.2. Doctrina del Tribunal Supremo

La sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2022 (rec. 5052/2020) establece que, cuando un ingreso se torna indebido por razones sobrevenidas, el destinatario del impuesto tiene derecho a instar la rectificación de la autoliquidación del sujeto pasivo sin necesidad de que este emita una factura rectificativa.

**«La sentencia del Tribunal Supremo establece que el destinatario del impuesto puede solicitar la rectificación de la autoliquidación cuando un ingreso se torna indebido, sin necesidad de factura rectificativa»**

Este principio resultó clave en la resolución del TEAC, ya que la Consellería de Igualdad y Políticas Inclusivas emitió el 17 de junio de 2020 un certificado que acreditaba un **grado de discapacidad del 75 % con afección visual** en la recurrente, con **efectos retroactivos** desde el 29 de diciembre de 2017, es decir, **antes de la solicitud de reconocimiento y de la adquisición del vehículo**. Dado que esta afección es considerada equivalente a la movilidad reducida, corresponde calificar el ingreso como indebido. De acuerdo con la doctrina establecida por la Resolución del TEAC de 17 de marzo de 2016 (rec. 03868/2013), cuando se produce un ingreso indebido, debido a una incorrecta repercusión, la interesada tiene la **opción de iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones** establecido en el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria para solicitar la devolución del importe pagado indebidamente, conforme a lo previsto en el artículo 89.Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### 3.3. Principio de capacidad económica y devolución de ingresos indebidos

De acuerdo con el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, los obligados tributarios pueden instar la rectificación de una autoliquidación cuando esta les haya causado perjuicio económico.

Dado que el grado de discapacidad con afección visual severa de la recurrente fue reconocido con efectos retroactivos, su situación tributaria debía corregirse en consecuencia.

## IV. CONCLUSIONES

Es una feliz noticia que el TEAC acoja la tesis del Tribunal Supremo en materia de devolución de ingresos indebidos en el ámbito del IVA. Al reconocer la posibilidad de rectificar la autoliquidación a pesar de la falta de reconocimiento previo, **refuerza la protección** de los derechos de las personas con discapacidad y armoniza la aplicación del principio de capacidad económica en el sistema tributario.

El TEAC determinó que, dado que el grado de discapacidad fue reconocido con efectos retroactivos y se consideró equiparable a la movilidad reducida, el ingreso realizado pasó a ser indebido. Por ello, se estimó el recurso de alzada y se ordenó la devolución del IVA correspondiente.

Este caso subraya el papel crucial de la jurisprudencia y las resoluciones administrativas para proteger los derechos tributarios, especialmente en aquellos escenarios donde la interpretación de la normativa puede ser restrictiva.

No obstante, la decisión también genera interrogantes sobre la seguridad jurídica y la estabilidad de los procedimientos tributarios, al permitir modificaciones tributarias con base en reconocimientos retroactivos. Este precedente podría abrir la puerta a futuras reclamaciones basadas en la misma doctrina, lo que podría tener un impacto relevante en la gestión tributaria y la recaudación fiscal.