

Grado en Derecho.  
Facultad de Derecho.  
Universidad de León.  
Curso 2015 / 2016.

**“FISCALIDAD EN LA COMPRA DE  
VEHÍCULOS PARA USO POR  
PERSONAS CON DIVERSIDAD  
FUNCIONAL”.**

(TAXATION IN THE PURCHASE OF VEHICLES  
FOR USE BY DISABLED PEOPLE)

Realizado por el alumno D. Sergio Prado Fidalgo.

Tutorizado por el profesor D. Antonio Vaquera García.

# ÍNDICE

ÍNDICE.....	3
I. RESUMEN DEL TRABAJO.....	5
II. OBJETIVOS.....	6
III. METODOLOGÍA.....	7
IV. FISCALIDAD EN LA COMPRA DE VEHICULOS POR PERSONAS CON DIVERSIDAD FUNCIONAL.....	8
1. INTRODUCCIÓN Y ASPECTOS GENERALES.....	8
2. DEFINICIÓN Y ACREDITACION DE LAS PERSONAS CON DIVERSIDAD FUNCIONAL.....	11
2.1. DEFINICIÓN.....	11
2.2. ACREDITACIÓN Y PROCEDIMIENTO.....	13
2.3. DISCAPACIDAD VERSUS DEPENDENCIA.....	16
3. EFECTOS TEMPORALES DEL RECONOCIMIENTO DE PERSONAS DISCAPACITADAS (DEVENGO).....	17
4. TUTELA JURIDICA: FUENTES NORMATIVAS.....	19
4.1. NORMATIVA SUPRANACIONAL.....	19
4.2. NORMATIVA NACIONAL.....	20
5. CLASES DE VEHICULOS.....	22
5.1. VEHICULOS PARA PERSONAS CON MOVILIDAD REDUCIDA.....	22
5.2. VEHICULOS DESTINADOS A SER UTILIZADOS COMO AUTOTAXIS O AUTOTURISMOS ESPECIALES PARA EL TRANSPORTE DE PERSONAS CON MINUSVALIA EN SILLA DE RUEDAS.....	23
5.3. LOS VEHÍCULOS A MOTOR QUE DEBAN TRANSPORTAR HABITUALMENTE A PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN SILLA DE RUEDAS O CON MOVILIDAD REDUCIDA.....	24
V. TRIBUTACIÓN.....	27
1. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA).....	28
1.1. NORMATIVA SOBRE EL IVA.....	29
1.2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LA ENTREGA DE BIENES.....	30

<b>1.3. IVA EN RELACIÓN CON LA DISCAPACIDAD.....</b>	<b>33</b>
<b>1.3.1. TIPO IMPOSITIVO APLICABLE.....</b>	<b>33</b>
<b>1.3.2. PERIODO ENTRE LA REFORMA DE LA LEY DEL IVA Y LA DE SU REGLAMENTO.....</b>	<b>38</b>
<b>2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS (ITPO). 48</b>	
<b>3. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE (IMPUESTO DE MATRICULACIÓN).....</b>	<b>51</b>
<b>3.1. DESARROLLO GENERAL DEL IMPUESTO DE MATRICULACIÓN DE VEHICULOS.....</b>	<b>52</b>
<b>3.2. IMPUESTO DE MATRICULACIÓN EN LOS VEHÍCULOS ADQUIRIDOS POR PERSONAS CON DIVERSIDAD FUNCIONAL.....</b>	<b>55</b>
<b>3.2.1 SUPUESTO DE NO SUJECIÓN DEL ART. 65.1.A).6º.....</b>	<b>55</b>
<b>3.2.2 EXENCIÓN DEL ART. 66.1.d).....</b>	<b>56</b>
<b>3.2.3 EXENCIÓN DEL ART. 66.1.A).....</b>	<b>59</b>
<b>3.3 CUESTIONES PROBLEMÁTICAS Y JURISPRUDENCIA APLICABLE.....</b>	<b>60</b>
<b>3.3.1 ARTÍCULO 66.1.D) LEY DE IMPUESTOS ESPECIALES: EL “USO EXCLUSIVO” DEL VEHÍCULO.....</b>	<b>60</b>
<b>3.3.2 ARTÍCULO 66.2 DE LA LEY DE IMPUESTOS ESPECIALES: LA CERTIFICACIÓN PREVIA DE MINUSVALÍA.....</b>	<b>62</b>
<b>4 IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA (IMPUESTO DE CIRCULACIÓN).....</b>	<b>65</b>
<b>4.1 DESARROLLO GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA.....</b>	<b>66</b>
<b>4.2 EFECTOS DE LA DISCAPACIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA.....</b>	<b>68</b>
<b>4.3 SUPUESTOS FÁCTICOS CONTROVERTIDOS Y SU RESOLUCIÓN POR LOS TRIBUNALES.....</b>	<b>70</b>
<b>VI. CONCLUSIONES.....</b>	<b>73</b>
<b>VII. BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>74</b>

# I. RESUMEN DEL TRABAJO.

Este trabajo presenta un análisis de los beneficios fiscales otorgados por nuestro sistema tributario a los adquirentes de un vehículo cuyo destino sea el transporte de personas que presenten discapacidad (no se exige que sea conducido por ella personalmente). En la adquisición de un vehículo que responda a este supuesto de hecho se deberá atender a los siguientes tres impuestos: impuesto sobre el valor añadido (IVA), impuesto especial sobre determinados medios de transporte (impuesto de matriculación) y el impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica (impuesto de circulación). Cabe el supuesto de que el vehículo que se adquiriera presente un estado de uso anterior, denominado comúnmente de segunda mano, por lo que no hay que olvidar que en lugar del IVA habría que atender al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (ITPO). Por último reseñar que tanto los sujetos interesados como los vehículos objeto del trato fiscal favorable deben reunir una serie de requisitos y condiciones tasados en las leyes reguladoras de cada uno de los impuestos anteriormente nombrados (V.gr. grado de discapacidad o minusvalía mínimo, el destino del vehículo debe responder al uso exclusivo por parte de la persona discapacitada, etc).

This work presents an analysis of the tax benefits granted by our tax system to the acquirers of a vehicle which destination is the disabled people' transport (is not required that should be led by her personally). In the acquisition of a vehicle that he answers to this assumption de facto it will have to attend on the following three taxes: value-added tax (VAT), special tax on certain means of transport (tax of registration) and the municipal tax on vehicles of mechanical haulage (tax of circulation). There fits the assumption of which the vehicle that the state of previous use acquires present, named commonly second-hand, for what it is not necessary to forget that instead of the VAT it would be necessary to attend on the tax on onerous hereditary transmissions. Finally to review that so much the subjects interested like the vehicles object of the favorable fiscal dealing must assemble a series of requisites and conditions appraised in the regulatory laws of each of the taxes previously renowned (V. gr. minimal grade of disability, the destination of the vehicle must answer to the exclusive use on the part of the disabled person, etc).

## II. OBJETIVOS.

El objetivo principal de este trabajo es recopilar y sistematizar de una forma clara los beneficios fiscales de los que pueden agraciarse los adquirentes de un vehículo cuyo destino sea el transporte de personas con diversidad funcional. A lo largo de este estudio se puede apreciar la complejidad que puede derivar tanto de los requisitos legales, propios de cada tributo y exigidos en sus leyes específicas, como su interpretación.

Desde una perspectiva global se analiza la discapacidad y su relación con la fiscalidad, resaltando el papel del IMSERSO en la acreditación de la misma y la función decisoria de la propia Administración Tributaria. Punto importante es la clasificación de los vehículos afectados por este trato tributario favorable: desde aquellos que se conciben para ser conducidos por el propio discapacitado hasta los matriculados a su nombre y conducidos por otras personas (eso sí con uso exclusivo para este fin).

Centrándose ya en la parte puramente tributaria se ha buscado, primeramente, delimitar el alcance de los beneficios fiscales susceptibles de ser concedidos a los interesados que insten la solicitud y reúnan una serie de requisitos. Este asunto es la parte principal analizada en cada impuesto relacionado con el objeto del trabajo. Como aproximación directa al contenido del mismo hay que tener en cuenta los tres impuestos que conciernen a la adquisición de vehículos para ser usados como medio de transporte por personas que presentan diversidad funcional: IVA, Impuesto especial sobre determinados medios de transporte (impuesto de matriculación) y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (impuesto de circulación). Dentro de cada uno de ellos se analizan como punto importante los requisitos tanto subjetivos como objetivos, relativos al propio vehículo (como pueden ser las características técnicas y el uso del mismo).

Así mismo se respira a lo largo de estas páginas un aroma jurisprudencial, resolviendo casos prácticos problemáticos derivados de las posibles interpretaciones de las expresiones y términos recogidos en las leyes fiscales. El más problemático es el uso exclusivo del vehículo en el impuesto de matriculación.

### **III. METODOLOGÍA.**

Nuestro sistema tributario tiene como pilares fundamentales los impuestos. Cada uno de ellos presenta una normativa específica individual que los regula. Al ser objeto principal de este trabajo los tres impuestos que afectan a la adquisición de un vehículo el primer paso ha sido consultar la ley concreta de cada uno de ellos. Así por ejemplo en el desarrollo de las particularidades del IVA en el ámbito de la discapacidad se ha acudido a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En nuestro ordenamiento jurídico las leyes se desarrollan ampliamente en los reglamentos por lo que siguiendo con el ejemplo del IVA se consultó el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Al ser una materia en la que el órgano principal es la Agencia Tributaria ha sido de gran ayuda la información contenida en su página web. Esta Administración destaca por su desarrollo informático presentando una serie de instrumentos y herramientas online en las que se pueden llevar a cabo y leer consultas y preguntas hechas por los ciudadanos (sistema INFORMA, CONSULTAS VINCULANTES, etc).

Además reseñar la gran labor que realizan algunas asociaciones o grupos vinculados a la discapacidad proporcionando una gran cantidad de información en sus páginas de internet acerca de los problemas derivados de la diversidad funcional.

Por último y como más relevante se analiza la jurisprudencia emanada de nuestros Tribunales (del orden contencioso administrativo) estableciendo el alcance que debe darse a los términos y expresiones recogidos en las leyes.

# **IV. FISCALIDAD EN LA COMPRA DE VEHICULOS POR PERSONAS CON DIVERSIDAD FUNCIONAL.**

## **1. INTRODUCCIÓN Y ASPECTOS GENERALES.**

Antes de empezar con la definición e identificación del grupo de personas sobre las que se va a basar este trabajo hay que decir que en la actualidad se ha asentado un cambio de terminología promovida por las asociaciones y por los propios afectados. “Personas con diversidad funcional” en vez de personas discapacitadas o minusválidas es el mayor cambio en este lenguaje que se consideraba peyorativo<sup>1</sup>. Viendo los distintos textos normativos reguladores de la discapacidad se puede decir que este cambio de palabras solo se refleja, y no siempre, en la práctica burocrática ya que en las leyes se mantienen estos términos.

Con este trabajo se inicia una investigación que afecta directamente a los hombres y mujeres en los que se advierte una alteración en el campo de sus capacidades. Todo ser humano busca la libertad como pilar fundamental de su vida. No es necesario decir que estas personas con diversidad funcional, en la mayoría de los casos, precisan de necesidades más especiales para lograr la tan deseada independencia. Es en esta idea en la que se basa nuestro Ordenamiento jurídico tributario creando un sistema económico social favorable para estos colectivos, a través de un tratamiento fiscal basado en una serie de exenciones o, en su caso, reducciones aplicables a determinados supuestos de hecho.

---

<sup>1</sup> Movimiento impulsado desde el FORO DE VIDA INDEPENDIENTE. Mayo de 2005. Comunidad creada en España en el año 2001 en la que se constituye un instrumento de reflexión filosófica y de lucha por los derechos de las personas con diversidad funcional. Surge como una figura para desarrollar en nuestro país el movimiento de Vida Independiente, surgido en EE.UU en 1972. Entre sus principales actuaciones destaca la función de velar por el cumplimiento de la Convención de la ONU sobre los Derechos de las personas con discapacidad y difusión de su contenido.

En la actualidad ya está asentada la concepción de un sistema tributario moderno en el que los tributos persiguen fines extra fiscales<sup>2</sup>. Es por ello que se utilizan como medios e instrumentos con los que satisfacer otros fines, como son los derivados de la política social o económica<sup>3</sup>.

Relacionando la tributación con la discapacidad es necesario recordar el principio básico de “contribución a los gastos públicos en función de la capacidad económica individual del obligado”: la discapacidad altera, sustancialmente, la capacidad económica del sujeto pasivo por lo que el ordenamiento tributario está obligado a regular estas situaciones de manera especial. De esta idea parte el sistema fiscal español, instaurando una serie de normas y leyes específicas sobre la discapacidad estableciendo siempre, salvo en casos muy excepcionales, disposiciones al respecto<sup>4</sup>.

El automóvil es, sin ninguna duda, uno de los mayores instrumentos en esta lucha de igualdad e integración social buscada por estas personas. Primero: no se puede conseguir un empleo o se acota mucho el ámbito territorial de este si no se dispone de un medio de transporte que facilite el desplazamiento. Segundo: el afán expansivo de la sociedad hace cada día más difícil el acceso a los servicios y lugares si no es utilizando un medio de desplazamiento, personal (objeto de análisis en este estudio) o público.

Todo esto se ve reflejado jurídicamente en el artículo 5 del 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 su inclusión social, denominado “*ámbito de aplicación en materia de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal*”. No cabe duda que para garantizar estos

---

2 Art. 2.1 Ley General Tributaria: “Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

3 Capítulo III del Título I de la Constitución, concretamente el artículo. 49 de la Constitución Española: “*Los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos*”.

4 Nieto Montero, Juan José. LA PROTECCIÓN DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD A TRAVÉS DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN EL DERECHO ESPAÑOL. *Revista Direito e Desenvolvimento*, Julio/ Diciembre 2011, páginas 166 a 171.

derechos fundamentales es esencial un programa de medidas específicas aplicables no sólo a los derechos regulados en las leyes sino también a distintos ámbitos sociales, entre los que destacan los del apartado “c” y “d” del mencionado artículo 5:

*C) Transportes.*

*D) Bienes y servicios a disposición del público.*

Es por ello que en este estudio me voy a centrar en la adquisición por parte de personas con diversidad funcional de un vehículo, que como ya se verá no tiene por qué ser el coche tradicional que todos conocemos. La utilización de este medio de transporte de manera personal e, incluso, de primera mano por estas personas con discapacidad es un modo efectivo para garantizar sus derechos y debe estar amparado por ayudas económicas y técnicas, así como por una normativa, tanto jurídica como fiscal, que permita alcanzar ese desarrollo normal de su vida<sup>5</sup>.

En referencia con los vehículos pertenecientes a las personas con diversidad funcional que presentan graves problemas de movilidad hay que tener en cuenta una medida de acción positiva referida al estacionamiento de los mismos y establecida en la Sección 2 de la propia Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social. Sus orígenes derivan de la Recomendación de 4 de junio de 1998 que la Unión Europea<sup>6</sup> envió a los estados miembros para promover la creación de una tarjeta de aparcamiento para personas con movilidad reducida. Esta se encuentra en el artículo 30, el cual, analizándolo detenidamente, presenta una doble vertiente: por un lado les otorga a estos ciudadanos un derecho subjetivo derivándose un trato preferente y beneficioso en cuanto al estacionamiento de sus vehículos y por otro impone una

---

<sup>5</sup> La opción de utilizar el transporte público por estas personas también se ha visto beneficiada. El artículo 31 del Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social regula una compensación por los gastos derivados del uso de este medio de desplazamiento colectivo, así como un subsidio de movilidad. La cuantía de ambos se fijará anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

<sup>6</sup> “RECOMIENDA a los Estados miembros: 1) que creen la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad, que se les conceda con arreglo a las disposiciones nacionales correspondientes de acuerdo con el modelo comunitario uniforme que se describe en el anexo, y que podrá ser utilizada de manera paralela a las tarjetas de estacionamiento expedidas por los Estados miembros, con arreglo a las condiciones que establece el punto 5”.

obligación a los poderes públicos, en este caso a los ayuntamientos, de facilitar mediante reglamentación oficial este acceso a plazas de aparcamiento mejor situadas<sup>7</sup>.

Antes de pasar a la parte puramente fiscal voy a introducir brevemente en una serie de páginas tanto la definición y acreditación como las fuentes normativas reguladoras de la discapacidad o diversidad funcional. Así mismo se hará mención del momento del reconocimiento de la condición de discapacitado y de las clases de vehículos de los que nacen sus beneficios tributarios.

## **2. DEFINICIÓN Y ACREDITACION DE LAS PERSONAS CON DIVERSIDAD FUNCIONAL.**

### **2.1. DEFINICIÓN.**

El Preámbulo de la Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad, hecho en Nueva York el 13 de diciembre de 2006, y aprobado y ratificado por España, reconoce que la diversidad funcional es un concepto que evoluciona y se refiere a personas con discapacidad como *"aquellas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales a largo plazo que, al interactuar con diversas barreras, puedan impedir su participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con las demás"*.

No hay mejor manera para saber quién está englobado en este colectivo favorecido fiscalmente como acudir al texto normativo que vela por sus derechos. Actualmente existe 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. Dicha ley utiliza la definición anterior, estipulada

<sup>7</sup> La competencia sobre su régimen jurídico y el procedimiento para su expedición corresponde a las Comunidades Autónomas, si bien el servicio y los medios para hacer efectivo este derecho corresponde a los ayuntamientos.

por la Convención de Nueva York de 2006, para acotar el marco general (apartado 1º del artículo 4).

Una vez delimitado el colectivo a rasgos generales se debe acudir al apartado 2º, que nos especifica el requisito general aplicable a todos los efectos: ***“los que tengan reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento”***. Este reconocimiento será automático en los casos de pensionistas de la Seguridad Social que sean beneficiarios directos y a título personal de una pensión por incapacidad permanente en cualquiera de sus grados o los pensionistas de clases pasivas perciban una pensión de jubilación o de incapacidad permanente para el servicio.

La Agencia Tributaria implanta una definición y unos requisitos de acreditación a efectos del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) similares a los de este artículo: *“tienen la consideración de discapacitados aquellos contribuyentes que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 33%”*<sup>8</sup>. Sin embargo no en todos los preceptos se han contemplado este grado de discapacidad<sup>9</sup> por lo que habrá que el ámbito subjetivo deberá delimitarse de forma independiente y asilada a la normativa específica de cada tributo.

Por último, y como dato no vinculado al tema fiscal, observamos la definición otorgada por la Real Academia de la Lengua Española: *“adj. Dicho de una persona: Que padece una disminución física, sensorial o psíquica que la incapacita total o parcialmente para el trabajo o para otras tareas ordinarias de la vida”*.

---

<sup>8</sup> En cuanto a la acreditación y reconocimiento, explicado en el epígrafe siguiente, esta Administración Pública no se separa de la regulación general y alude a la competencia del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSERSO) y los órganos competentes de las Comunidades Autónomas.

<sup>9</sup> Por ejemplo: en las deducciones en el IRPF se establecen diferentes reducciones para los contribuyentes en función del grado de discapacidad: superior al 33% o al 65%.

## 2.2. ACREDITACIÓN Y PROCEDIMIENTO.

La acreditación de discapacidad, actualmente, se materializa en la nueva TARJETA DE DISCAPACIDAD, la cual sustituye al antiguo certificado y es más cómoda de presentar. La vigencia de este documento depende de la resolución administrativa o judicial que modifica el grado de discapacidad, teniéndose que destruir por su titular en el caso de perder la condición que le dio derecho a su obtención. Aun así el certificado en formato papel sigue siendo esencial para las actuaciones requeridas por las Administraciones Públicas o las que se dirijan contra ellas. La competencia de concesión de estas tarjetas corresponde las Comunidades Autónomas.

El trámite para el reconocimiento de la discapacidad se regula en el **Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad**. En la presente norma se encuentran los baremos (Anexo I y II) aplicables para la determinación del grado de diversidad funcional así como los órganos encargados de dicho reconocimiento. La finalidad de esta ley es instaurar a nivel nacional un criterio objetivo y uniforme para tratar de manera igualitaria el acceso de estas personas a los beneficios y servicios públicos que se les otorgan.

El procedimiento de concesión de la solicitud se inicia a instancia de la persona interesada. Una vez instada se lleva a cabo un estudio de la persona con posible diversidad funcional y se reconoce o deniega por un Equipo del Centro de Valoración y Orientación del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSERSO) o del órgano competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el interesado. Estos son los responsables y deberán dictar resolución expresa sobre el reconocimiento de grado, así como sobre la puntuación obtenida en los baremos para determinar la necesidad del concurso de otra persona o dificultades de movilidad, si procede.

El reconocimiento de grado de discapacidad (minusvalía) tiene efectos retroactivos desde la fecha de solicitud de este proceso por lo que es importante indicar la fecha de inicio de este<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Artículo 10, apartados 2º y 3º de Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad.

No obstante si es denegada o no se está conforme con la resolución definitiva se debe interponer, antes de ejercitar una demanda que tenga por objeto las prestaciones de la Seguridad Social, una “reclamación previa” a la vía jurisdiccional social (artículo 12). Se indica en este artículo que el trámite de reclamación está previsto en el artículo 71 del texto refundido de la Ley de Procedimiento Laboral, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/1995, de 7 de abril. Sin embargo esta ley ya no está vigente desde el 11 de Diciembre de 2011 por lo que hay que acudir a la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social<sup>11</sup>. En todo caso el artículo referido no se ha modificado por completo y se presenta completado y con el título: “Reclamación administrativa previa en materia de prestaciones de Seguridad Social”<sup>12</sup>.

No siempre es necesario acudir a este procedimiento acreditativo ya que hay situaciones que devengan automáticamente la certificación del grado de discapacidad y no es necesaria su solicitud y posterior expedición. Así se ostentará el título de:

1. Discapacidad igual o superior al 33%: los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión o prestación por incapacidad, en cualquiera de sus modalidades y los de clases pasivas que hayan adquirido el derecho a la jubilación por una incapacidad permanente.
2. Igual o superior al 65%: personas discapacitados cuya incapacidad haya sido instada judicialmente en el orden jurisdiccional civil, aunque no se alcance dicho grado.

---

11 Ley con vigencia definida hasta el 2 de Octubre de 2016.

12 Esta reclamación deberá presentarse ante las Entidades gestoras de la Seguridad Social, específicamente ante el órgano que haya dictado la resolución de la solicitud inicial, que tiene un plazo para resolver de cuarenta y cinco días antes de que opere el silencio administrativo denegándose automáticamente. A partir de ahí se dispone de treinta días para interponer la demanda.

En el apartado 3º del propio artículo 71 se exceptúa este trámite a “los procedimientos de impugnación de las resoluciones administrativas expresas en las que se acuerda el alta médica emitidas por los órganos competentes de las Entidades gestoras de la Seguridad Social al agotarse el plazo de duración de trescientos sesenta y cinco días de la prestación de incapacidad temporal”.

Finalmente, y una vez en posesión de esta acreditación, ésta tendrá eficacia en todo el territorio español.

La finalidad principal de este certificado acreditativo, como ya se indicó en el comienzo de este trabajo de investigación, es dar la oportunidad a estas personas que presentan diversidad funcional al acceso a un sistema de prestaciones y derechos que equiparen y suavicen las desventajas sociales y desigualdades en relación con el resto de la ciudadanía.

Así mismo, y en los casos previstos para ello, se requiere otro documento en el que se indica la necesidad de ayuda por terceras personas o los casos de movilidad reducida.

Queda completado este apartado con la mención especial a los casos de los extranjeros, tanto los emigrantes en nuestro país como los españoles que residan en el extranjero, que reúnan los requisitos para reconocerles incluidos en el ámbito de protección que otorga la discapacidad. El texto legal que trata la discapacidad de personas extranjeras en España y la de los nacionales que se encuentran fuera del territorio español es la propia Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social.

Son dos los apartados del artículo cuatro (titulares de derechos) los que se refieren a ellos:

- Respecto de los beneficios y prestaciones que pueden disfrutar los extranjeros que se encuentren en España esta ley sólo se remite a las disposiciones contenidas en la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, así como las de los tratados internacionales y convenios que se establezcan con el país de origen.
- En cuanto a los españoles que presenten diversidad funcional y que tengan su residencia en un país extranjero esta ley es más precisa: obligación del gobierno a prestar ayuda y conceder las mismas prestaciones que las reconocidas a los españoles residentes en España siempre que estos carezcan de protección por

parte del país donde se encuentren residiendo, sin excluir el desarrollo reglamentario que se lleve a cabo sobre esta materia.

### **2.3. DISCAPACIDAD VERSUS DEPENDENCIA.**

A lo largo del tiempo siempre se ha equiparado la figura de la dependencia a la propia discapacidad. En principio la Ley de Dependencia solo reconoce beneficios en el ámbito del IRPF pues una persona con discapacidad no tiene por qué encontrarse en situación de dependencia, sin embargo si se da en ciertos casos la equiparación a viceversa.

Así, según la disposición adicional novena de dicha ley<sup>13</sup>, se establece que “Quienes tengan reconocida la pensión de gran invalidez o la necesidad de asistencia de tercera persona según el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de Procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía, *tendrán reconocido el requisito de encontrarse en situación de dependencia*, en el grado y nivel que se disponga en el desarrollo reglamentario de esta Ley”.

En conclusión, en algunos supuestos las personas discapacitadas (los mencionados pensionistas y los discapacitados necesitados de tercera persona) podrán disfrutar de los beneficios fiscales previstos para situaciones de dependencia y las ayudas asociadas a ella pero la discapacidad y dependencia no son términos similares, siguiendo, incluso, procedimientos de reconocimiento y acreditación divergentes.

---

<sup>13</sup> En esta Disposición se hace efectivo el reconocimiento de las situaciones vigentes de gran invalidez y de necesidad de ayuda de tercera persona.

### 3. EFECTOS TEMPORALES DEL RECONOCIMIENTO DE PERSONAS DISCAPACITADAS (DEVENGO).

Hay que partir de la base de que es en el momento del devengo del tributo correspondiente cuando ha de acreditarse el grado de discapacidad para tener derecho a los beneficios fiscales y es aquí donde se plantea la cuestión de aquellas personas que padeciendo un grado de minusvalía no pueden acreditarlo. Téngase en cuenta que como se aludió en el epígrafe anterior la discapacidad se ha de reconocer a través del respectivo procedimiento administrativo, normalmente competencia de las administraciones autonómicas (grado de discapacidad), organismos de la Seguridad Social (incapacidades laborales) o del orden judicial (incapacitación).

Por ello la resolución puede demorarse en el tiempo<sup>14</sup> y aunque la misma reconozca efectos retroactivos al tiempo de la solicitud va a chocar inevitablemente con la normativa fiscal ya que ésta lo trata como un *beneficio de carácter rogado* y sometido por ello al previo reconocimiento por parte de la administración tributaria.

Entramos así en el debate de si la resolución de la Administración competente para el reconocimiento de la discapacidad tiene *efectos constitutivos o meramente declarativos*. Si fundamentamos estos beneficios fiscales en los principios de capacidad económica e integración de los discapacitados<sup>15</sup> tendríamos que atenernos al momento en que se produce la discapacidad, independientemente de su reconocimiento por la Administración. A este respecto defendiendo la tesis del efecto declarativo, condicionado eso sí, por la exigencia de presentación del justificante otorgado con posterioridad (reconocimiento del grado de discapacidad emitido por la autoridad competente). Así se actúa con seguridad jurídica evitando que la falta de dicho justificante al momento del devengo del tributo correspondiente no suponga la pérdida definitiva del beneficio

---

<sup>14</sup> En la Junta de Castilla y León esta demora se puede alargar, en la actualidad, hasta un año entre la solicitud y la correspondiente resolución.

<sup>15</sup> Principios constitucionales previstos en los artículos 31 y 49 de la Constitución.

fiscal. En general la jurisprudencia parece decantarse por el efecto declarativo (por todas la sentencia del TSJ de Valencia<sup>16</sup> de 3/03/2011).

Sobre ello el Real Decreto 1971/1999 de 23 de diciembre de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad establece en el artículo 10.2 que “el reconocimiento de grado de minusvalía se entenderá producido desde la fecha de solicitud”. Por tanto este carácter retroactivo tiene gran importancia respecto a los beneficios fiscales no disfrutados en ese tiempo transcurrido entre la solicitud y la posterior acreditación de la condición de discapacitado. Para solventar este eventual problema existe el procedimiento para la obtención de devoluciones de ingresos indebidos que regula Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Puede que la situación de minusvalía tenga una fecha concreta de inicio<sup>17</sup>, existiendo unas deficiencias de carácter permanente, irreversibles y, por tanto, causas objetivas fáciles de probar. Es en estos supuestos en que retrotraer la discapacidad, únicamente, al momento de la solicitud no parece estar de acuerdo con los principios constitucionales que informan el sentido de los beneficios fiscales pues es a partir de la

---

16 Id Cendoj: 46250330032011100231 Fundamento jurídico primero.- Tal y como ha sido reconocido por esta misma sala en un supuesto de exención del impuesto especial de transporte, STSJ de fecha 17/6/2010, cuando el reconocimiento de la minusvalía fue posterior al devengo del impuesto entendiendo que el reconocimiento de la condición de minusválido debe tener efecto retroactivo, incluso en cuanto a sus repercusiones fiscales, tal y como se infiere del Real Decreto 1971/99, de 23-12, sobre procedimiento para el reconocimiento y certificación del grado de minusvalía, vigente desde el 27/1/00; según su art.10.2 , el reconocimiento de la condición de minusválido debe entenderse producido en la fecha de la solicitud. El art.49 de la Constitución alude a la protección social de los minusválidos; y su art.53.3 impone la exigencia de que la práctica judicial se inspire en el reconocimiento, el respeto y la protección de los principios establecidos en el Capítulo III del Título Primero, entre los que se encuentra dicho precepto. Tales principios rectores de la política económica y social tienen valor normativo, y no simplemente programático; por lo que los mismos obligan a esta Sala, de conformidad asimismo con el art.5.1 LOPJ .Esto significa que, cuando el legislador ha establecido, en una norma fiscal, un beneficio a favor de personas que padecen un cierto grado de minusvalía, la interpretación de dichas normas debe inspirarse en el principio teleológico que constituye la causa de su misma existencia. En efecto, esos actos administrativos, como su propio nombre indica, son simplemente declarativos de una situación fáctica, la de minusválido, a la que se liga por el Ordenamiento una pluralidad de consecuencias jurídicas, entre otras la concesión del tipo reducido reclamado, siendo por ende procedente estimar el recurso anulando el acto recurrido y reconociendo como situación jurídica individualizada el derecho a la aplicación del tipo reducido de IVA del 4%

17 Ejemplos: un accidente que deriva en una tetraplejía, el nacimiento de una persona afectada de una patología invalidante, etc.

fecha concreta del suceso invalidante cuando surge la menor capacidad económica o la necesidad de facilitar la integración social del discapacitado.

Como se verá más adelante, en los dos impuestos de mayor enjundia económica, el del IVA y el de Matriculación, el devengo se produce en el momento de la adquisición del vehículo, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 75,1,1º de LIVA: “*cuando tenga lugar la puesta a disposición por parte del adquirente*”. Y es aquí, precisamente, cuando se ha de probar la condición de discapacitado para poder optar a la correspondiente reducción o exención, beneficios sujetos al previo pronunciamiento por la Autoridad Tributaria.

## **4. TUTELA JURIDICA: FUENTES NORMATIVAS.**

Por último antes de pasar a analizar la parte fiscal del trabajo voy a tratar brevemente la tutela jurídica, nacional y fuera de España, que vela por los derechos de este grupo de personas con diversidad funcional.

### **4.1. NORMATIVA SUPRANACIONAL.**

A nivel internacional hay que destacar la Convención Internacional de las Personas con Discapacidad y su Protocolo Facultativo aprobados el 13 de diciembre de 2006 por la Asamblea General de las Naciones Unidas (ONU).

Estos son tratados internacionales en el que se recopilan todos los derechos de las personas con diversidad funcional así como varios instrumentos que obligan a los Estados Parte a asegurar y proteger estos. Por tanto se crea una herramienta jurídica que velará por el cumplimiento de los derechos de estas personas, quedando incluidos en el ámbito de los Derechos Humanos. Para que estos tratados o convenios tengan eficacia

en nuestro ordenamiento jurídico deben ser ratificados y publicados en el Boletín Oficial del Estado (BOE) por el propio Estado<sup>18</sup>, trámite hecho por España como estado parte en dicha Convención.

En nuestro país se crea el Instrumento de ratificación del Protocolo Facultativo a la Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad, hecho en Nueva York el 13 de diciembre de 2006<sup>19</sup>.

Además se aprueba la Ley 26/2011, de 1 de agosto, de adaptación normativa a la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad (BOE 2 de agosto de 2011)<sup>20</sup>. Su contenido, principalmente, ha obligado a reformar más de una veintena de normas mejorando el acceso de ese colectivo a sectores como la sanidad o el empleo.

## **4.2. NORMATIVA NACIONAL.**

La Constitución española, como norma suprema de nuestro ordenamiento jurídico, plasma unas bases o principios sobre los que asentar la regulación. Al ser una materia que afecta a derechos fundamentales siempre hay que tener en cuenta, principalmente, los artículos 9, 10 y 14, que garantizan la igualdad o la dignidad de toda persona.

Dentro de esta materia constitucional y en relación con las personas con discapacidad es importante acudir al artículo 49 de la Constitución Española en el que se presentan las garantías de las que disponen: *“Los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que*

---

<sup>18</sup> Procedimiento requerido en el artículo 96 de la Constitución Española.

<sup>19</sup> Vigente desde el 3 de Mayo de 2008.

<sup>20</sup> Aprobada por el Congreso de los Diputados el 21 de julio de 2011.

*requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos”.*

El instrumento legal español con más importancia lo encontramos en 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. Con esta ley se ha conseguido un importante avance legislativo unificando la totalidad de la normativa reguladora de la diversidad funcional y se asegura su protección por parte de los poderes públicos en todos los ámbitos sociales afectos a ellos<sup>21</sup>.

También cabe destacar la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad<sup>22</sup> y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, reformada recientemente y vigente esta nueva redacción desde el 23 de julio de 2015. Este texto legal tiene como objetivo proteger el patrimonio económico del discapacitado y regular los medios económicos necesarios para sus necesidades vitales y su bienestar.

---

21 Esta Ley supone un nuevo modo de visionar la discapacidad alejándose de la ya superada perspectiva asistencial de dichas personas integrándose a la vida real y cotidiana sin ninguna discriminación.

## 22 ARTÍCULO 1: OBJETO Y RÉGIMEN JURÍDICO.

*1. El objeto de esta ley es favorecer la aportación a título gratuito de bienes y derechos al patrimonio de las personas con discapacidad y establecer mecanismos adecuados para garantizar la afeción de tales bienes y derechos, así como de los frutos, productos y rendimientos de éstos, a la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares.*

*Tales bienes y derechos constituirán el patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad.*

*2. El patrimonio protegido de las personas con discapacidad se regirá por lo establecido en esta ley y en sus disposiciones de desarrollo, cuya aplicación tendrá carácter preferente sobre lo dispuesto para regular los efectos de la incapacitación en los títulos IX y X del libro I del Código Civil.*

### BENEFICIARIOS DEL PATRIMONIO PROTEGIDO

- Las afectadas por una discapacidad psíquica igual o superior al 33%.
- Las afectadas por una discapacidad física o sensorial igual o superior al 65%.

## **5. CLASES DE VEHICULOS.**

Para tratar este apartado hay que acudir a 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 (LIVA), de donde se extrae el concepto de vehículo destinado al transporte de personas con minusvalía contenido en dicha ley.

El artículo 91.Dos.1.4º LIVA, el cual regula el tipo impositivo del 4% en la entrega del vehículo se derivan las tres clases de ellos incluidos:

- Vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas.
- Vehículos a motor que deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida.
- Vehículos para personas con movilidad reducida y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad<sup>23</sup>.

### **5.1. VEHICULOS PARA PERSONAS CON MOVILIDAD REDUCIDA.**

EL artículo 91.DOS.1.4º LIVA se remite al Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de

---

<sup>23</sup> Según lo dispuesto en el artículo. 91. Dos.1.4º LIVA las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía resultan gravadas al 4 por 100, incluyendo los servicios de reparación de las mismas (art. 91.Dos.2 LIVA).

Este tipo de silla de ruedas “para uso exclusivo de personas con minusvalía” ha sido entendido por la Administración Tributaria como aquellas sillas de ruedas que por su diseño y configuración objetiva sean destinadas exclusivamente a estas personas que determina la Ley. (Consulta DGT 21/04/2004).

Vehículos para definir este último grupo de VEHÍCULOS PARA PERSONAS CON MOVILIDAD REDUCIDA: “Vehículo cuya tara no sea superior a 350 kg, 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 equiparará a los ciclomotores de tres ruedas.)

Se incluyen en este grupo aquellos vehículos destinados a ser conducidos por las propias personas con discapacidad, siempre y cuando reúnan los requisitos anteriormente indicados<sup>24</sup>.

## **5.2. VEHICULOS DESTINADOS A SER UTILIZADOS COMO AUTOTAXIS O AUTOTURISMOS ESPECIALES PARA EL TRANSPORTE DE PERSONAS CON MINUSVALIA EN SILLA DE RUEDAS.**

En este grupo se encuentran los vehículos denominados “autotaxis” o “autoturismos” directamente salidos de fábrica o previa adaptación<sup>25</sup>.

---

24 Respecto a estos vehículos el ordenamiento tributario concede más beneficios fiscales en relación con otros tributos: Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte (IDMT) o el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM).

25 Artículo 2 del Real Decreto 763/1979, de 16 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento Nacional de los servicios urbanos e interurbanos de transportes en automóviles ligeros.

*Clase A) «Auto-taxis».- Vehículos que prestan servicios medidos por contador taxímetro, ordinariamente, en suelo urbano o urbanizable definido en la Ley de Régimen del Suelo y Ordenación Urbana o, en su caso, en el área unificada de servicio, si fuere más amplia que el suelo referido, previa delimitación con arreglo a lo dispuesto en la normativa de ordenación de transportes terrestre.*

*Clase b) "auto-turismos". Vehículos que prestan servicios dentro o fuera de los núcleos urbanos antes dichos, como norma general sin contador taxímetro, aun cuando el órgano competente para el otorgamiento de la autorización interurbana o, en su caso, el órgano gestor del área unificada de servicio o entidad equivalente pueda establecer lo contrario para casos determinados.*

La principal finalidad de esos debe ser “*el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas*”, entendiéndose, por ello, la situación de que el discapacitado accederá y permanecerá sentado en la silla de ruedas durante el trayecto. En todo caso se permite la adaptación para esta función de vehículos comerciales que, inicialmente y de serie, no podrían llevar a cabo esta finalidad (sistemas de accesibilidad como una rampa o un elevador).

### **5.3. LOS VEHÍCULOS A MOTOR QUE DEBAN TRANSPORTAR HABITUALMENTE A PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN SILLA DE RUEDAS O CON MOVILIDAD REDUCIDA.**

Este tercer grupo de vehículos englobados en el tipo superreducido del 4 por ciento del artículo 92. Dos.1.4º LIVA podría considerarse como el más problemático. La mayoría de los coches en los que se desplazan las personas con discapacidad no son adaptados ni están diseñados para ser conducidos directamente por ellos, sino que son vehículos corrientes manejados, muchas veces, por familiares de estos. Al no estar contemplado en la ley del momento estas situaciones, muy habituales en la práctica, quedaban desamparadas de este beneficio fiscal y por tanto las finalidades teóricas y favorables del ordenamiento tributario respecto de las personas con capacidades especiales se contradecían con las que se concedían en la realidad.

Esto cambia con la redacción de 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, en la cual se integra este grupo de vehículos a los dos anteriores.

Para el desarrollo de esta introducción normativa así como para sus cuestiones procedimentales tenemos la “Nota 23 de junio de 2006 de la Subdirección General

Técnica Tributaria sobre el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la aplicación del tipo de IVA del 4% en la adquisición o adaptación de vehículos a motor que deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida”. De ella se desprenden los siguientes puntos importantes:

- 1- No se exige la adaptación del vehículo, ni previa ni posterior a la adquisición.
- 2- La expresión “transporte habitual”, requisito indispensable para incluir estos vehículos en el beneficio fiscal, se entiende como aquella que se realiza de manera continuada y repetidamente.
- 3- Las personas incluidas deben acreditar un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento y necesitar una silla de ruedas para poder desplazarse<sup>26</sup>.
- 4- Beneficio rogado, necesitándose reconocimiento previo por la Administración.
- 5- Así mismo se incluyen las personas con movilidad reducida: “toda persona cuya movilidad está reducida a efectos de la utilización de un medio de transporte debido a cualquier deficiencia física (sensorial o de locomoción, permanente o temporal) o mental, a su edad o a cualquier otra causa de discapacidad que necesite una atención especial y la adaptación a sus necesidades de los servicios que se ponen a disposición de todos los pasajeros”<sup>27</sup>.
- 6- Requisito adicional del transcurso de 4 años antes de adquirir otro nuevo vehículo y de continuar con el transporte durante ese plazo de la persona en silla de ruedas.

Tendremos pues:

- Vehículos especiales; contemplados en el número 20 del anexo I mencionado.

---

26 Consulta 27-9-2006, resuelta por la Dirección General de Tributos (artículo 66.5 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio).

27 Estas personas deben estar en posesión del certificado expedido por el IMSERSO o el órgano competente de las Comunidad Autónoma en materia de minusvalía o las que presenten deficiencia visual o ciegas afiliadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE).

- Autotaxis.
- Autoturismos.
- Vehículos adaptados.
- Vehículos normales (sin ningún tipo de adaptación).

Concluye el artículo 91.dos.1.4º con dos condiciones que se deben de cumplir para incluirse en el ámbito subjetivo de este beneficio fiscal. La primera es que se requiere el “*previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo*<sup>28</sup>”. La segunda especifica el grado de discapacidad de las personas a las que se dirige este tipo impositivo del 4 por ciento: personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento. Como ya se vio en el apartado de la acreditación se necesita certificado del IMSERSO u organismos competentes de las Comunidades Autónomas.

Así mismo en el artículo 91.dos.2 LIVA establece el mismo beneficio de tributación al 4 por 100 a determinados supuestos de adaptación y reparación de los vehículos mencionados en este artículo<sup>29</sup>:

- Los servicios de reparación de los vehículos señalados en el número 20 del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990 de 2 de marzo, y las sillas de ruedas.
- Los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con discapacidad y de los vehículos a motor, independientemente de quién sea el conductor de los mismos<sup>30</sup>.

---

28 En el caso de adquisición de vehículos destinados a funciones de autotaxis o autoturismos este beneficio es de carácter rogado, obligando a un reconocimiento previo por parte de la Administración Tributaria.

29 La normativa en la que nos encontramos analizando este epígrafe, la ley del IVA, no establece ningún trámite previo de reconocimiento por parte de la Administración tributaria.

Debido a esto se deriva la idea de que es el propio empresario o el sujeto que presta el servicio determinado el que aplicará el tipo superreducido previsto para estos casos.

## V. TRIBUTACIÓN.

La sociedad genera unos gastos que hay que hacer frente, garantizando unos servicios y un nivel de vida dignos. Estos déficits se superan a través de la financiación pública, compuesta por activos procedentes de los tributos obligados a pagar por ley. Además de las tasas y precios públicos los tributos más importantes se concentran en la figura de los impuestos. Estos se definen por la propia Administración Tributaria como “*aquellas cantidades que se exigen obligatoriamente por ley sin que exista una contraprestación individualizada específica y que se fundamentan en hechos que demuestran la capacidad económica<sup>31</sup> de los ciudadanos*”. En nuestro ordenamiento tributario existen impuestos estatales, creados y regulados por el Estado, impuestos municipales e impuestos locales. Así mismo los estatales se pueden dividir en directos e indirectos en función de su obligatoriedad general<sup>32</sup>.

Los cuatro impuestos que afectan a la adquisición de un vehículo, así como a su titularidad o uso, son:

- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.
- IMPUESTO SOBRE TRASNISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS.
  
- IMPUESTO DE MATRICULACIÓN.

---

30 Beneficio que no alcanza a los servicios de reparación, que tributan al 16 por 100. Como establece la Consulta 27-9-2006, NÚM. 1918/2006.

31 Art 31.1 CE: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

La capacidad económica o de pago es pues un principio en el cual se establecen unos criterios de equidad, entendiendo esto en la relación proporcional entre la capacidad económica individual y la capacidad para soportar los gastos públicos.

32 A grandes rasgos los impuestos directos gravan la riqueza en sí misma, mientras que los indirectos gravan la utilización de esa riqueza.

- IMPUESTO DE CIRCULACIÓN.

## **1. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA).**

El impuesto sobre el valor añadido, en adelante IVA, es un impuesto de carácter estatal e indirecto, ya que la obligación de abonarlo surge como consecuencia del consumo, gravando las adquisiciones y entregas de bienes, las prestaciones de servicios y las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los mismos, en los que una de las partes tenga la condición de empresario o profesional. Este será el encargado del abono del IVA aplicable a los bienes o servicios que deriven de su ámbito profesional<sup>33</sup>. Ahora bien hay que diferenciar el sujeto encargado de transferir la cuantía correspondiente en concepto de IVA a la Administración Tributaria del que realmente soporta el pago del mismo. Este segundo se conoce en el ámbito tributario como el “sujeto repercutido” que, en la mayoría de los casos, coincide con el consumidor final.

El empresario o profesional, incluidos los trabajadores por cuenta propia o autónomos, son los encargados de entregar a la Hacienda Pública la cantidad que corresponda en cada caso según lo dispuesto en la ley del IVA. Este sistema de pago mejora la fluidez del mercado de la compraventa y se concibe en nuestra economía como un incentivo y método más fácil y beneficioso para los consumidores que, sin olvidar su deber de soportar la cuantía del tributo, no están sujetos a la Administración Tributaria con ninguna otra obligación. En relación a esto anterior se distinguen dos clases de IVA<sup>34</sup>: el soportado<sup>35</sup> y el repercutido, siendo este segundo el que nos interesa

<sup>33</sup> Hay que tener en cuenta que las acciones efectuadas sobre los bienes personales del empresario no quedan sujetas a las mismas condiciones que los derivados de su actividad profesional. Así, por ejemplo, en el caso de la venta de su coche particular a otro sujeto no quedará gravado al IVA sino al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, explicado en el apartado siguiente.

<sup>34</sup> Sector conocido en nuestro país como “sistema diferenciado de cuotas del IVA”.

<sup>35</sup> El IVA soportado corresponde al impuesto que debe pagar de su propio patrimonio el empresario o autónomo derivado de los bienes o servicios adquiridos a los correspondientes proveedores y utilizados

para tratar el tema de la adquisición de vehículos, pues será este el que tengan que costear los consumidores que presenten una discapacidad reconocida y acreditada con los requisitos que se establecen legalmente. El IVA repercutido es aquel que el empresario cobra por la venta de bienes o prestación de servicios a los beneficiarios, tanto a consumidores como a terceras empresas. La cantidad final del impuesto se calcula aplicando el tipo que corresponda en cada caso, 21%, 10% o el tipo súper reducido del 4%, al importe de la operación realizada salvo los casos legalmente previstos como exentos del pago de dicho impuesto. El empresario o profesional, una vez recaudadas las cuotas repercutidas, restará de estas las cuotas soportadas y si el valor resultante adolece valor positivo deberá ingresar dicho sobrante en las arcas de la Administración<sup>36</sup>.

## **1.1. NORMATIVA SOBRE EL IVA.**

El IVA es un impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea. Esto significa que los Estados Miembros están obligados a adaptar su legislación e incluir en su normativa las pautas fijadas por las Directivas Comunitarias reguladoras de este.

A nivel europeo existe la Directiva 2006/112/CE, aprobada por el Consejo de la Unión Europea, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>37</sup> estableciendo y regulando el sistema común del impuesto. Esta norma supranacional viene a sustituir a la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, aclarando y ordenando las distintas materias contenidas en ella, muchas de las cuales han sido objeto de numerosas reformas (considerando 1 de la propia Directiva).

---

para la realización de su actividad profesional. Se puede ejemplarizar de modo claro este supuesto en el IVA que paga el frutero, de su patrimonio, por la adquisición de varias estanterías para colocar la fruta en su establecimiento de venta.

<sup>36</sup> En caso contrario de resultar negativo podrá solicitar a la entidad pública una devolución o compensación (Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, referido a las devoluciones y deducciones del IVA).

<sup>37</sup> Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) con fecha 11 de Diciembre de 2006.

En nuestro ordenamiento jurídico tributario el Impuesto sobre el Valor Añadido se regula la **Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido**. Asimismo se aprobó el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>38</sup>. Recientemente ha sido reformado su contenido por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre<sup>39</sup>.

Estas disposiciones no se aplican en todo el territorio español: quedan excluidas las Islas Canarias y las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla<sup>40</sup>. Éstas disponen de sus propios tributos aplicables a este tipo de hecho imponible: el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre la Producción e Importación en el caso de Ceuta y Melilla. Así mismo se ha establecido un Concierto y un Convenio Económico con los territorios forales de Navarra y del País Vasco en los que se les otorga y reconoce el poder para crear y regular un régimen tributario propio, si bien debe estar adaptado y acorde con el sistema general del Estado Español.

## **1.2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LA ENTREGA DE BIENES.**

### **HECHO IMPONIBLE.**

---

<sup>38</sup> Publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) el día 31 de Diciembre de 1992.

<sup>39</sup> Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

<sup>40</sup> Artículo 3.DOS.1º letra b, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Estarán sujetas al impuesto *“las entregas de bienes<sup>41</sup> 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”* según lo establecido en el artículo 4 de LIVA.

En nuestro caso está constituido por la venta de un vehículo realizada por un empresario profesional del ramo, quedando fuera de dicho ámbito la compraventa de vehículos de segunda mano entre particulares.

### **SUJETO PASIVO.**

El sujeto pasivo del IVA en los supuestos de entrega de bienes se encuentra regulado en el artículo 84 LIVA. Estarán obligados a la declaración y al abono de este impuesto los empresarios o profesionales, indistintamente se trate de personas físicas o jurídicas, los cuales concierten operaciones de entrega de bienes con otro u otros sujetos.

Como consecuencia directa de aplicación de seguridad jurídica se introduce la figura del responsable solidario de la deuda tributaria derivada del impago del impuesto por el sujeto pasivo. Así responderán de ella los destinatarios de las entregas de bienes, o de las operaciones en general repercutidas por el IVA, que intervengan dolosamente en la no realización del abono del tributo.

Por último respecto a la figura del sujeto pasivo hay que hacer referencia a la repercusión del IVA. Dice el artículo 88 LIVA: *“Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe de este impuesto sobre aquél por quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto legalmente y con independencia de las estipulaciones que hubiera entre*

---

41 En el artículo 8 LIVA se establece la definición del concepto de entrega de bienes: *“la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”*.

Quedan incluidos en el ámbito de bienes corporales el gas, el calor y el frío y la energía.

*ellos*”. La repercusión es la técnica a través de la cual el sujeto pasivo del impuesto, en el caso del IVA el empresario o profesional que entrega un bien, traslada la obligación del pago de dicho impuesto a un tercero. Por ello el obligado a asumir la cuantía del IVA, y sujeto que ostenta la capacidad económica que se quiere grabar, será el adquirente del bien.

### **DEVENGO DEL IVA.**

En el artículo 75 se indica el momento exacto en el que surge la obligación del pago del IVA: *“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”*. Se alude a la puesta en posesión del adquirente cuando la entrega se plasme a través de un contrato de venta condicionado con una cláusula suspensiva, como por ejemplo el pacto de reserva de dominio.

### **BASE IMPONIBLE.**

Sobre la determinación de la base imponible en la entrega de bienes, junto con la prestación de servicios, se dedica el Capítulo I del Título V de la Ley reguladora del IVA. Esta disposición relaciona dicha base imponible, sobre la que una vez determinada se aplicará el tipo impositivo que corresponda, con el importe total de la contraprestación que se lleve a cabo en las operaciones de entrega de bienes<sup>42</sup>.

### **TIPO DE GRAVAMEN.**

El ordenamiento tributario español establece a grandes rasgos tres tipos de gravamen, también denominados impositivos:

- El 21% es el tipo general, aplicable a todos los casos en los que no se prevén los otros tipos más reducidos.
- Tipo reducido del 10%.

---

<sup>42</sup> Se consideran inmersos dentro del concepto de contraprestación los gastos de comisiones, portes y transporte, y seguros, entre otros, que deriven de la prestación principal.

Se aplica fundamentalmente a algunos productos alimenticios y a los productos sanitarios. También a las semillas y plantas, y los edificios susceptibles de utilización como vivienda.

- **Tipo superreducido del 4%.**  
Se aplica a artículos de primera necesidad, como el pan, la leche, las frutas y las verduras; así como los medicamentos de uso humano y **los vehículos para personas con movilidad reducida.**

### **1.3. IVA EN RELACIÓN CON LA DISCAPACIDAD.**

El impuesto sobre el valor añadido guarda una relación especial con el ámbito de la discapacidad otorgando, en algunos casos, un trato favorable y más beneficioso para las personas que acrediten su inclusión en dicho colectivo. Además de los beneficios fiscales en la adquisición de vehículos por o para uso de personas que presenten diversidad funcional, tema a tratar en el siguiente apartado, existen otros tantos cuya finalidad es mejorar, en todo lo posible, la vida de estas personas, teniendo en cuenta siempre el principio de capacidad económica.

#### **1.3.1. TIPO IMPOSITIVO APLICABLE.**

El tipo impositivo en cuanto se refiere a los vehículos en estudio (adquisición, adaptación o reparación) viene establecido en el artículo 91 de la mentada **Ley del IVA** que regula los tipos reducidos. Afectan a la materia en estudio, y por tanto a tener en cuenta, **el artículo 91, Dos, 1, 4º (referido a la entrega del vehículo) y 91, Dos, 2, 1º (reparación y adaptación)**, ambos incluidos en el tipo reducido del 4%, vulgarmente conocido como iva superreducido.

*Artículo 91. Tipos impositivos reducidos.*

**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:

.....

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 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.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

1.º Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas comprendidos en el párrafo primero del número 4.º del apartado dos.1 de este artículo y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con discapacidad y de los vehículos a motor a los que se refiere el párrafo segundo del mismo precepto, independientemente de quién sea el conductor de los mismos.

Estos beneficios fiscales fueron introducidos en la Ley del IVA por la Ley 6/2006 de 24 de abril, pues hasta entonces solamente se beneficiaban los vehículos expresamente diseñados y concebidos para su conducción por personas discapacitadas<sup>43</sup>. Se produjo entonces un cambio radical no sólo por la ampliación material (cualquier vehículo) sino además por el concepto subjetivo de ir dirigido *al transporte habitual* de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida. Anteriormente la Ley requería el “uso exclusivo” por el discapacitado. Esta reforma instauró los beneficios fiscales para el colectivo afectado por discapacidad y en concordancia con los principios constitucionales de favorecer la integración social en cuanto al terreno económico se refiere.

El primer requisito establecido en la Ley es el de que **ha de ser un vehículo a motor**. En este extremo difiere del impuesto sobre determinados medios de transporte (impuesto de matriculación) del que se hablará más adelante, pues éste último requiere que el vehículo sea un automóvil. Quedarían pues fuera del beneficio fiscal los ciclomotores<sup>44</sup>. Además la Ley hace una regulación separada en cuanto al tipo de vehículo se refiere. Así tendremos:

### **Vehículos para personas con movilidad reducida**

Así, por un lado y en el primer párrafo habla de los “*vehículos para personas con movilidad reducida*” (los especialmente concebidos y diseñados para el uso por personas discapacitadas del Anexo de la Ley de Tráfico) estableciendo in fine el “*uso exclusivo*” por dichas personas. Es decir, **uso exclusivo y excluyente** ya que la utilización por personas no discapacitadas estaría vulnerando la Ley. Creo que aquí el legislador peca de escrupuloso pues en la sociedad de hoy en día no creo que dichos vehículos, por sus características propias en cuanto a diseño y prestaciones, fueran utilizados por otras personas no discapacitadas, cosa que si ocurre en el resto de

---

<sup>43</sup> Recogidos en el apartado 5.1 de este trabajo

<sup>44</sup> RD 2822/1998 de 23 de diciembre, Reglamento General de Vehículos, anexo II. 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.

vehículos “normales”. Obsérvese que también incluye en este precepto las sillas de ruedas y aunque éstas han evolucionado técnicamente de una forma notable, no pensemos sólo en la tradicional empujada manualmente, sino en las modernas con motor eléctrico en sus diversos diseños que incluso han dado lugar a diversas interpretaciones sobre todo a nivel municipal en cuanto a temas de circulación por si se las considera o no vehículos a dichos efectos. Concluyendo, que resultaría muy extraño ver a una persona no discapacitada utilizando una silla de ruedas.

Este concepto de la exclusividad de la utilización tendría más aplicación en la referencia al resto de vehículos.

### **Autotaxis y autoturismos**

Así en el párrafo segundo del mencionado punto 4º se incluyen los vehículos **autotaxi y autoturismo especialmente concebidos o adaptados para facilitar el transporte de personas en silla de ruedas**<sup>45</sup>. Este apartado hace referencia a los vehículos diseñados para el transporte de personas “en silla de ruedas” pero es que además incluye a los “*previamente*” adaptados. Cabe interpretar este precepto en el sentido de que la adaptación sea realizada con anterioridad a la entrega del vehículo. Es decir, si la adaptación se realiza con anterioridad a su facturación, el vehículo completo se beneficiará del iva superreducido, mientras que si dicha adaptación se realiza con posterioridad a dicha entrega sólo será posible obtener el beneficio fiscal en esta partida.

La sentencia del TSJ de Castilla y León (Burgos) de 16/02/2011 establece una clara delimitación en cuanto a qué personas son causantes del beneficio fiscal<sup>46</sup>. Se

---

45 Expresados en el epígrafe 5.2 de este trabajo.

46Id Cendoj: 09059330022011100018 Fundamento jurídico SÉPTIMO.- Pero, además de ello, la concesión que tiene el actor y que resulta igualmente de ese certificado es la de "Vehículos de Transporte Colectivo" y según el pliego de prescripciones técnicas que obra en el expediente administrativo, estos vehículos están indicados, entre otras situaciones, en los casos de tratamientos prolongados y periódicos de hemodiálisis, rehabilitación radioterapia o siempre que la imposibilidad física del paciente o causas médicamente justificadas lo aconsejen. Por lo tanto, una cosa el traslado de enfermos que, como consecuencia de la enfermedad que atraviesan, precisan de silla de ruedas o respecto de los cuales quepa predicar la circunstancia de movilidad reducida y, otra distinta son las personas que, con independencia de una enfermedad o sin ella, precisan de sillas de ruedas o deben de ser consideradas, conforme a las

debate en la sentencia la adquisición de seis ambulancias. Distingue entre personas enfermas que transitoriamente se encuentren impedidas para moverse con normalidad de las que ese impedimento tiene carácter de permanencia. Así las cosas, las primeras no serían aptas para generar beneficios fiscales. No obstante, de la letra de la Ley (*“transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas”*) y para esta clase de vehículos, se requiere que además de la utilización de silla de ruedas se tenga la condición de discapacitado, sin embargo, el último párrafo del fundamento jurídico séptimo omite la necesidad de ser discapacitado cuando habla de usar silla de ruedas.

### **Resto de vehículos**

Tanto en este tipo de vehículos como en el visto anteriormente desaparece el concepto de la exclusividad y entra en juego **el concepto de la habitualidad**, mientras el primero es un concepto concreto y fácilmente aplicable, el segundo no deja de ser un concepto un tanto abstracto y por ende sede de conflictos en cuanto a su interpretación. Así pues, esta habitualidad impide o no que el vehículo sea utilizado a otros fines además de al transporte de personas discapacitadas. El impuesto de matriculación que se verá más adelante sí que impide dicha utilización ya que la Ley lo acota con la apostilla de la exclusividad, cosa que en principio la Ley del IVA no establece. En todo caso habría que acudir al espíritu de la misma y el fin perseguido por la norma.

Estamos así mismo ante **un beneficio fiscal rogado** que, como ya se ha explicado anteriormente, requiere el reconocimiento previo por parte de la Administración Tributaria, la cual lo concederá o no en función del destino acreditado del vehículo. Asimismo se nos indica en dicho artículo el grado de discapacidad mínimo para poder aprovecharse del mismo: ***“un grado de discapacidad igual o***

---

previsiones del citado artículo 26 como personas con movilidad disminuida. Finalmente, del resultado de la prueba documental cabe extraer la conclusión de que el actor dispone de varios vehículos, concretamente 34, que se utilizan para el traslado de enfermos, sin que conste de manera fehaciente que los que ahora nos ocupan se destinen de manera exclusiva o preferente a un determinado tipo de enfermos en silla de ruedas o con dificultades en la movilidad en los términos exigidos legalmente. 5 En definitiva, lo que resulta de las pruebas presentadas es que los vehículos del actor se dedican al traslado de enfermos, mientras que el tipo reducido del 4% exige que las personas trasladadas en el vehículo o bien tengan que usar una silla de ruedas o se integren en alguno de los tipos que dispone la norma para que puedan ser considerados como personas de movilidad reducida.

*superior al 33 por ciento*". Como ya se sabe para acreditar esta situación es competente el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad autónoma. Esto según la ley pues el Reglamento abre la puerta a una serie de circunstancias que también acreditan ese grado de discapacidad. De esa interpretación se extrae no sólo padecer una discapacidad sino que la misma debe conllevar una dificultad o impedimento para el uso del transporte público.

### **1.3.2. PERIODO ENTRE LA REFORMA DE LA LEY DEL IVA Y LA DE SU REGLAMENTO.**

Ante la parquedad normativa expresada en la Ley y la falta de concreción reglamentaria (a partir de la reforma legislativa indicada y hasta la promulgación de la reforma del Reglamento, con entrada en vigor en cuanto se refiere a esta materia el 21 de noviembre de 2.007) la Subdirección de Técnica Tributaria dictó en junio de 2006 la **“NOTA DE PROCEDIMIENTO PARA EL RECONOCIMIENTO DEL DERECHO A LA APLICACIÓN DEL TIPO DE IVA DEL 4% EN LA ADQUISICIÓN O ADAPTACION DE VEHÍCULOS A MOTOR QUE DEBAN TRANSPORTAR HABITUALMENTE A PERSONAS CON MINUSVALÍA EN SILLA DE RUEDAS O CON MOVILIDAD REDUCIDA”**<sup>47</sup>.

En esta Nota, a parte de dicho procedimiento, se especifican las condiciones que deben reunir los beneficiarios de este trato favorable en el IVA. El procedimiento de solicitud, en todo caso, se puede iniciar por el adquirente del vehículo aun cuando no sea él el propio discapacitado, con la condición, eso sí, de la suscripción, a título de interesado, del minusválido que cause el derecho. Una vez iniciado, y según el artículo 1 de la Ley 6/2006 de 24 de abril, se requiere, por parte del interesado, el padecimiento

*47“Ante la falta de una mayor concreción por vía reglamentaria y, debido a la necesidad de compatibilizar el adecuado reconocimiento en el más breve plazo posible de quien resulte acreedor de este beneficio fiscal, con la exigencia de verificar los requisitos de acreditación que aseguren que los destinatarios finales de dicho beneficio son, en verdad, los discapacitados que tienen dificultades en el acceso a los transportes públicos y no otros, se han elaborado, con carácter urgente, para su general utilización en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria, las líneas básicas de un procedimiento de acreditación de las condiciones de discapacidad y del modo en que se van a materializar los acuerdos de concesión”.*

de una minusvalía en grado igual o superior al 33 por ciento<sup>48</sup>. Además como segundo requisito se debe acreditar una movilidad reducida o necesidad de utilización de una silla de ruedas de forma permanente para desplazarse, y siempre en relación con el impedimento o dificultad de la utilización del transporte público. Los órganos competentes para ello serán los que se establezcan legalmente para cada supuesto y en relación al tipo y grado de discapacidad analizada.

A pesar de ello en el presente documento se establecen unos criterios sobre los que asentar la valoración de la indispensable movilidad reducida:

- Cualquier persona cuya movilidad este afectada por una incapacidad física, una deficiencia intelectual o por una situación especial derivada de la edad que le dificulte la actividad de desplazarse utilizando el transporte público, tomando como referencia a un pasajero común sin ningún tipo de discapacidad<sup>49</sup>.
- Personas ciegas o con deficiencia visual afiliadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (O.N.C.E.)<sup>50</sup>.
- El titular de una tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad<sup>51</sup>.

---

<sup>48</sup> El grado de minusvalía se acreditar a través de una certificación o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de la Comunidad Autónoma, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de las mismas (Real Decreto 1971/1999 de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad).

#### RECONOCIMIENTO AUTOMÁTICO PARA:

- Los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o de gran invalidez.
- Los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.
- Cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad sea declarada judicialmente. En este caso la minusvalía acreditada es del 65% aunque no alcance dicho grado.

<sup>49</sup> Para facilitar la determinación de esta dificultad se ha aprobado un baremo general, ubicado en el Anexo 3 del propio RD 1971/1999.

<sup>50</sup> El medio general para acreditar la pertenencia a esta entidad es a través de un certificado emitido por la propia Corporación de Derecho Público.

<sup>51</sup> La competencia de expedición de estas tarjetas corresponde a las Corporaciones Locales. Su actuación debe ajustarse al modelo europeo y serán válidas en todo el territorio nacional (Disposición Adicional Cuarta de la Ley 19/2001 de 19 de Diciembre de reforma del Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial aprobado por Real Decreto Legislativo 339/1990 de 2 de Marzo).

En cuanto al PROCEDIMIENTO determinado en esta NOTA para el reconocimiento del tipo de IVA al 4% se divide en 3 partes: INICIACIÓN, INSTRUCCIÓN y TERMINACIÓN, las cuales paso a resumir y reseñar lo más característico de ellas.

## 1- INICIACIÓN.

Es un trámite que se inicia siempre a instancia de parte. No siempre, de hecho no es nada frecuente, que sea el propio minusválido el sujeto solicitante por lo que la persona interesada debe reunir unas condiciones especiales y guardar relación directa con éste, probando una serie de requisitos para que no se le deniegue la apertura del procedimiento de solicitud, entre el que destaca la finalidad de ese vehículo para el transporte habitual de la persona que hace nacer este derecho fiscal<sup>52</sup>.

El momento de tramitar la solicitud no queda fijado a ningún plazo concreto si bien debe ser con anterioridad a la adquisición del propio vehículo. A consecuencia de la dilación de este procedimiento los efectos del reconocimiento de este derecho fiscal se retrotraen al día en que se instó debidamente dicha solicitud<sup>53</sup>.

---

52 Algunos ejemplos de medios de prueba indicados en la propia NOTA son los siguientes:

- *El certificado de empadronamiento en la misma vivienda en que resida el discapacitado.*
- *Si, de la consulta efectuada en las bases de datos tributarias, resultara coincidencia entre los domicilios fiscales del discapacitado y el adquirente.*
- *Ser cónyuge del discapacitado o tener con él una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive.*
- *Tener la condición de tutor, representante legal o guardador de hecho del minusválido.*

53 Por consiguiente, si ya se ha adquirido el vehículo una vez admitida la concesión de este beneficio tributario y se ha pagado por ello el tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido, además del requisito de presentación con carácter previo de la solicitud, el interesado podrá utilizar cualquiera de las dos vías siguientes para instar la devolución de las cuotas de IVA repercutidas en exceso:

- 1- Acudir a la figura jurídica de la devolución de ingresos indebidos, regulada en el artículo 221 de Ley 58/2003, General Tributaria y en el Real Decreto 520/2005 por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo de la Ley 58/2003 en Materia de Revisión en Vía Administrativa. Según el art 14.2 de dicho Real Decreto tienen derecho a esta devolución las personas o entidades que hayan soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades.

Además se deben reunir una serie de requisitos exigidos en dicho artículo:

- *Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.*

El soporte material de la petición es de libre elección si bien hay un modelo a rellenar en el Anexo I<sup>54</sup> y el lugar de presentación será la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial radique el domicilio fiscal de la persona o Entidad adquirente del vehículo<sup>55</sup>. Así mismo este escrito debe ir acompañado de unos documentos como, entre otros, el certificado acreditativo de minusvalía.

## 2- INSTRUCCIÓN.

El órgano encargado de realizar una serie de tramitaciones del expediente será el mismo ante el que se haya entregado la solicitud (Delegación o Administración de la AEAT correspondiente en función del domicilio fiscal de la persona física o jurídica adquiriente o la Unidad de Gestión de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes a la que se pertenezca). Entre las comprobaciones a ejecutar por dichos órganos se pueden destacar la condición de persona con movilidad reducida o la relación existente entre adquirente y discapacitado.

- 
- *Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.*
  - *Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.*
  - *Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.*

- 2- Otro cauce para la devolución del exceso de repercusión del IVA es la solicitud al propio vendedor del vehículo de la modificación de la factura emitida con la posterior reintegración del importe de las cuotas repercutidas en exceso (artículo 89.Cinco, b) de la LIVA).

54 Sea cual fuere el método usado deberá estar firmado por el adquirente y por la persona que presenta el grado de minusvalía o la necesidad de desplazamiento en silla de ruedas el compromiso exclusivo a la utilización del vehículo afectado para el transporte de dicha persona.

55 Si la persona o Entidad adquirente está adscrita a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a una Unidad de Gestión de Grandes Empresas, el lugar de presentación será, respectivamente, la sede de dicha Delegación Central o de la Dependencia Regional de Inspección que corresponda.

### 3- TERMINACIÓN.

El órgano que decide conceder o no la solicitud<sup>56</sup> de aplicación del tipo superreducido del 4 por ciento se especifica en las figuras siguientes:

- Al titular de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.
- Al Delegado Especial de la sede de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas.
- Al Delegado o Administrador de la AEAT de la oficina que hay tramitado el expediente

Por último se establecen en esta NOTA 2 tipos de procesos a ejecutar por el vendedor a la hora de vender un vehículo sobre el que se aplique este beneficio fiscal diferenciando el manual hasta la fecha 01-07-2007 del implantado posteriormente a través de una Aplicación electrónica<sup>57</sup>.

Dicha NOTA venía a tratar de esclarecer los nuevos conceptos introducidos: **“la habitualidad y el alcance de la discapacidad”**.

Por su parte el **REGLAMENTO QUE DESARROLLA EL IMPUESTO DEL IVA** regulado por el Real Decreto 1624/92 de 29 de diciembre. En cuanto se refiere al tema en estudio se modificó en reformas posteriores el artículo 26 bis por el RD 1466/07 de 2 de noviembre<sup>58</sup> que vino a incluir en el tipo superreducido lo concerniente a la adquisición de vehículos para el transporte de discapacitados. Esta disposición otorgó carácter legal a la práctica que venía ejerciendo la Agencia Tributaria recogida en la NOTA anteriormente citada.

---

56 En caso de denegación se exige una explicación motivada al respecto.

57 Con el sistema informático se facilita notablemente este trámite en el que se deja constancia de la compra de un vehículo destinado a transportar a personas minusválidas o en silla de ruedas, y por tanto tributa de una manera especial, quedando sujeto el vendedor a la simple diligencia de introducir el código electrónico específico del expediente junto a su N.I.F y el número de matrícula y bastidor del vehículo.

Todo lo anterior es aplicable a los supuestos de adaptación de vehículos y respecto a las entidades que ejerzan profesionalmente dicho trabajo.

58 Publicado el 20 de noviembre de 2007 y en vigor a partir del 21 de noviembre de ese mismo año.

**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 concurran los siguientes requisitos:*

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

El mismo reglamento establece una excepción y una matización a este primer requisito:

- No se requerirá el transcurso del plazo de cuatro años en el supuesto de siniestro total del vehículo afectado por este beneficio.
- No se considera la adquisición en análogas condiciones cuando esta la llevé a cabo 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 es el adquirente el que debe probar las condiciones dispares que desvirtúan el requisito de los cuatro años.

El segundo requisito (a parte de los cuatro años y las análogas condiciones) es el siguiente: *“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.*

Para iniciar el procedimiento de concesión del beneficio fiscal es necesario acreditar que el vehículo se destinará al fin exigido en la Ley del IVA: transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida<sup>59</sup>. La discapacidad o movilidad reducida, como ya se ha explicado en apartados anteriores serán acreditadas por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) u órgano competente de la Comunidad Autónoma correspondiente, sin perjuicio de aquellas personas que ostentará dicha cualidad con el solo motivo de encajar en cualquiera de los siguientes supuestos de hecho:

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

- o Los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o de gran invalidez.*
- o Los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.*
- o 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.*

---

<sup>59</sup> En el propio reglamento se destacan algunos medios de prueba:

- 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.*

*Se considerarán personas con movilidad reducida:*

- *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.*
- *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.*

También como se refleja en la lectura del artículo 91.DOS.1.4º el requisito general para poder aplicarse este privilegio tributario es acreditar la finalidad del vehículo para el **transporte HABITUAL de personas en silla de ruedas o con movilidad reducida**. Para la acreditación de la habitualidad, el Reglamento abre la posibilidad de una serie de medios de prueba pero creo que debe subyacer como requisito fundamental el que el vehículo sirva los usos y atenciones de la persona discapacitada y que se entienda por transporte habitual el que primeramente se recogió en las varias consultas dictadas por la Dirección General de Tributos en el año 2.006 (año de la reforma de la Ley y anteriores al Reglamento) que interpretaba dicho concepto en el sentido de “transporte repetido y continuado excluyendo el que se produce de manera extraordinaria”. Fue en dichas consultas donde se establecieron los medios de prueba que posteriormente recogió el Reglamento. Ahora bien, entiendo que la exégesis del precepto debe conducir no sólo a una interpretación totalmente objetiva en cuanto al medio de prueba sino además no perder de vista la subjetividad de que la finalidad última para beneficiarse de dicho sistema impositivo sea el favorecer a la persona discapacitada y no el de eludir el pago del impuesto.

Señala el Reglamento la necesidad de espaciar en el tiempo la adquisición de vehículos estableciendo una cadencia de cuatro años. Entiendo que el legislador podría optar por establecer un plazo inferior pero nunca superior a los cuatro años pues precisamente éste es el periodo de prescripción de las infracciones en materia tributaria.

Sobre este requisito la ley alude a la expresión legal “en análogas condiciones”. Este asunto ya ha sido objeto de estudio por el Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>60</sup> resolviendo reclamaciones económico-administrativas contra los escritos denegatorios del reconocimiento del derecho al tipo impositivo superreducido en el IVA del 4% en la adquisición/adaptación de vehículos destinados al transporte de personas con minusvalía o movilidad reducida, cuando no se da el requisito del plazo de 4 años. Pues bien esta expresión jurídica indeterminada “análogas condiciones” debe ser individualizada en cada caso concreto sin poder establecer una lista de dichas condiciones al ser muy difícil abarcar y determinar todas ellas. Hay una cosa clara en todo esto y es que deben relacionarse directamente con el hecho concreto que nos lleva a la posible concesión del beneficio fiscal como es la adquisición del vehículo. Las condiciones de la persona que adquiere de nuevo otro vehículo en un tiempo inferior a 4 años para este fin y la adquisición del vehículo en sí no son relevantes pues si no coinciden no genera problemas prácticos. Por ello quedan excluidos automáticamente los supuestos en los que se adquiera un nuevo vehículo para el transporte de personas con minusvalía si no han transcurrido 4 años, el sujeto adquirente es el mismo y no concurren otras circunstancias que alteren este requisito temporal. Entre las circunstancias que se deben analizar están, por ejemplo, la actividad para la que se destina la adquisición del vehículo: si esta difiere de la del vehículo anterior no se puede hablar de “análogas condiciones”. También se debe atender a las personas beneficiadas directamente del vehículo (destinatarios) ya que si se habla de otro colectivo al de la adquisición anterior se tendrá derecho a la aplicación del tipo del 4 por ciento en el IVA. Por último otra causa que puede anular el requisito de 4 años es el ámbito territorial o geográfico en el que se desarrollará el transporte de las personas con diversidad funcional.

---

<sup>60</sup> Este órgano tiene carácter estatal y su sede se encuentra en Madrid. Se encarga de resolver los recursos atribuidos en 1ª instancia a él y las reclamaciones interpuestas contra resoluciones de tribunales territoriales.

Por ejemplo en única instancia tiene la competencia para decidir sobre las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan frente a los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda o de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. También actúa resolviendo en segunda instancia sobre los recursos de alzada ordinarios contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales.

Su doctrina es vinculante para todos los órganos de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía (artículo 239.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

Estas circunstancias no están tasadas legal o reglamentariamente y es al propio adquirente del vehículo sujeto al caso, que no tiene por qué coincidir con la persona destinataria del mismo que presenta minusvalía y que hace nacer este derecho fiscal, al que corresponde justificar el destino del mismo<sup>61</sup>.

En cuanto se refiere a la **tramitación que se ha de seguir ante la Agencia Tributaria para la obtención del beneficio fiscal**, ésta viene regulada en los artículos 136 y 137 de la sección 5ª (Procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado) del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio que 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.

En el artículo 136 cuatro son los puntos que hay que resaltar sobre este procedimiento para la concesión de beneficios rogados:

- Siempre se debe iniciar a instancia de parte, nunca de oficio por la propia Administración. Esta solicitud dirigida al órgano competente debe estar acompañada de los documentos requeridos para obtener el beneficio fiscal..
- La comprobación de los requisitos exigidos en la ley del beneficio fiscal determinado se hará en referencia a los documentos anteriormente descritos, pudiéndose requerir, por la Administración, nuevos datos al solicitante.
- En el caso de ser denegatoria la resolución de concesión el interesado dispondrá de diez días antes de la notificación definitiva para alegaciones en su favor.
- Una vez presentadas las alegaciones, en caso de denegación, o aprobada la concesión el procedimiento llegará a su fin en forma de resolución, respetando el plazo establecido para ello en la normativa del beneficio fiscal que se esté tratando o , en su defecto, el plazo de seis meses. En caso contrario estará en juego la institución del silencio administrativo negativo, entendiéndose desestimada la solicitud.

---

61 De conformidad con la LIVA art.91.dos.1.4º, párrafo tercero.

En el artículo siguiente, 137, se reflejan los efectos derivados de los beneficios fiscales de carácter rogado, siendo la regla general la siguiente: “*el reconocimiento de los beneficios fiscales surtirá efectos desde el momento que establezca la normativa aplicable o, en su defecto, desde el momento de su concesión*”.

## **2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS (ITPO).**

Este impuesto está incluido en el denominado Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados<sup>62</sup>, regulado en el Texto Refundido que aprueba el RD Legislativo 1/1993, denominado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRITPAJD) y por el RD 828/1995.

El presente tributo es objeto de estudio en este trabajo ya que la adquisición de vehículos, por cualquier persona, incluidas las que presentan discapacidad, no tiene por qué ser en un establecimiento con un empresario o profesional sino que existe la posibilidad legal de acudir a una compraventa entre particulares, adquiriendo un “vehículo de segunda mano”.

Se trata de un impuesto indirecto al igual que el IVA, quedando obligado a su pago si se efectúa el consumo previsto para ello, gravando la circulación de la riqueza, bien por actos de consumo o por actos de transmisión. El ITPO grava las adquisiciones por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos, así como la constitución de derechos

---

<sup>62</sup> En él se incluyen el mencionado Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO), el Impuesto sobre Operaciones Societarias (IOS) e Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD), el cual presenta tres modalidades diversas (documentos notariales, documentos mercantiles y documentos administrativos).

reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas (art. 7 TRITPAJD<sup>63</sup>).

Siguiendo con el articulado de la ley que lo regula (TRITPAJD) se llega a un punto referencia del impuesto como es la asignación del deber de su pago, es decir, el sujeto pasivo. Esta obligación, adquirida a título de contribuyente, varía en función del tipo de hecho imponible del que deriva el impuesto, con independencia de la parte estipulada para ello en el contrato. Por tanto se atenderá a lo establecido en esta ley y a no a lo indicado en el contrato sobre el sujeto pasivo. Al tratar el tema de la compra de un vehículo nos interesa el criterio establecido en el apartado “a” del artículo 8: *“en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere”*<sup>64</sup>. Por tanto en el supuesto que tratamos de la compra por parte de una persona con diversidad funcional referida al coche de otro particular, con el que se realiza un contrato de compraventa, estará obligado a su abono la propia persona con discapacidad y según lo establecido en los puntos a tratar a continuación. A pesar de la idea general que subyace en esta exposición sobre la imposición de beneficios y facilidades respecto al colectivo incluido en el ámbito de aplicación de la diversidad funcional en este impuesto no se contempla ninguna medida directa relacionada con la adquisición de bienes muebles por parte de estas personas<sup>65</sup>.

El artículo 10 regula la base imponible sobre la que aplicar el tipo de gravamen para calcular la cuantía del impuesto. En el caso de la adquisición de bienes o constitución o cesión de derechos se atenderá al valor real de los mismos. Se permite deducir del mismo las cargas que minoren este valor pero no las deudas afectadas a esos

---

<sup>63</sup> El presente artículo regula el hecho imponible del impuesto además de una serie de supuestos que se equiparan a ser considerados como transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto, siempre que no provengan de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Tampoco se incluye las entregas de bienes y servicios sujetas al IVA.

<sup>64</sup> Por ejemplo en el caso de constituir un derecho real estaría obligado al abono del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas aquel a cuyo favor se realice este acto (artículo 8 apartado “c” del TRITPAJD).

<sup>65</sup> Las Comunidades Autónomas han regulado, haciendo uso de sus atribuciones normativas tributarias, algunas medidas beneficiosas en relación con la discapacidad. Actualmente existen rebajas del tipo impositivo de las transmisiones de viviendas que constituyan la vivienda habitual de la persona discapacitada.

bienes y derechos aunque se haya constituido prenda o hipoteca para su garantía. A modo orientativo este valor real se equipara al valor de mercado de los bienes<sup>66</sup> y en el caso específico de vehículos existen unas tablas de valoración elaboradas y actualizadas por Hacienda en las que se valoran según el año y modelo.

El tipo impositivo aplicable a la base reguladora anteriormente explicada para obtener la cuota tributaria susceptible de pago se presenta en el artículo 11 y 12 del TRTPACJ. A efectos de la adquisición de un vehículo hay que dirigirse al artículo 11 apartado 1 letra A. En él se establece el tipo impositivo a aplicar en la transmisión de bienes muebles remitiéndose a la normativa de la Comunidad Autónoma correspondiente<sup>67</sup>. Aun así se prevé en este artículo 11 el caso de la inexistencia de normativa autonómica al respecto estableciendo un tipo impositivo del 4 por 100 para la transmisión de bienes muebles y semovientes. Hay que señalar que existe una excepción a esto anterior cuando en el mismo contrato se incluye, indistintamente, bienes muebles e inmuebles sin especificar el valor de cada uno de ellos. En estos supuestos, nos dice el apartado 2 del mencionado artículo 11 que se tiene que aplicar el tipo de gravamen correspondiente a los inmuebles.

### **3. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE (IMPUESTO DE MATRICULACIÓN).**

---

<sup>66</sup> En ocasiones este importe presenta serias dificultades, como en el caso de los inmuebles. Como consecuencia de ello se establece una obligación legal a las Comunidades Autónomas de informar sobre la tasación de estos a efectos fiscales.

Existen instrumentos informáticos que facilitan este trámite como, por ejemplo, la web de la Dirección General de Tributos de las Consejerías de Hacienda.

<sup>67</sup> Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) es un tributo estatal, de naturaleza indirecta, que grava la primera matriculación definitiva en España de determinados medios de transporte. Se regula en la Ley 38/1992 de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, en su artículo 65 y siguientes, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas reguladoras del Concierto y del Convenio Económico existentes en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra<sup>68</sup>.

El órgano competente encargado de este impuesto es la Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales de la Dependencia Regional correspondiente al domicilio del contribuyente o el Servicio de Vigilancia Aduanera adscrito a la misma Dependencia<sup>69</sup>.

El conocido como “impuesto de matriculación de vehículos“, objeto de análisis por este trabajo, está incluido en el colectivo del impuesto sobre determinados medios de transporte. Su abono se exige a toda persona que adquiera un vehículo a motor, nuevo o usado, para circular por vías o terrenos públicos y no es de pago periódico, ya que solo se exige en el momento del trámite de la primera matriculación en España y este es un acto único posterior a la compra de un vehículo. Por ello se puede decir que el Estado ha creado este impuesto que, como su propio nombre indica, se deberá abonar al matricular por primera vez los vehículos no excluidos en la ley de Impuestos Especiales.

---

68 Artículo 65.4, Ley 38/1992 de 28 de diciembre de Impuestos Especiales.

- El Concierto económico vasco es un instrumento jurídico por el cual se regulan las relaciones tributarias y financieras entre la Administración General del Estado de España y este territorio.
- Así mismo con el caso de Navarra nos encontramos otra figura como es el Convenio Económico con esta. A través de él se acuerda con la Administración general Tributaria el régimen de aportación al sostenimiento del gasto público y se concede la potestad para regular y mantener su propio régimen tributario.

69 Dicha entidad está adscrita al Ministerio de Hacienda y sus 2 funciones primordiales son:

- Gestión de aduanas y de los impuestos especiales; coordinación en la actuación de los equipos de Aduanas e Impuestos Especiales de nuestro territorio.
- La inspección de los tributos que tengan encomendada por la normativa vigente.

## **3.1. DESARROLLO GENERAL DEL IMPUESTO DE MATRICULACIÓN DE VEHICULOS.**

### **HECHO IMPONIBLE.**

El artículo 65.1.a) sujeta a dicho impuesto “la primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevo o usados, provistos de motor para su propulsión”, exceptuando aquellos sobre los que se concede el beneficio fiscal de no sujeción al impuesto (v.gr. artículo 65.1 apartado 6º: los vehículos para personas con movilidad reducida). Como cláusula de seguridad se sujetan al pago del impuesto de matriculación a aquellos referidos en dicho artículo 65 cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en España.

### **EXENCIONES.**

A grandes rasgos este tributo presenta una serie de exenciones sobre la primera matriculación de determinados vehículos entre los que destacan los siguientes<sup>70</sup>:

- Los vehículos automóviles considerados como taxis, autotaxis o autoturismos por la legislación vigente.
- Los vehículos automóviles matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo.

### **SUJETOS PASIVOS.**

El sujeto pasivo, y por tanto las personas que deberán soportar su pago, son aquellas, tanto físicas como jurídicas, a cuyo nombre se inscriba la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

---

<sup>70</sup> Artículo 66 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

## **DEVENGO.**

El momento del devengo de este impuesto, es decir, el momento en el que nace la obligación de ingresarlo en la Administración Tributaria se produce con la presentación por parte del sujeto pasivo la solicitud de la primera matriculación definitiva en España del medio de transporte. En el caso de los supuestos que no se lleve a cabo el trámite de matriculación en los 30 días siguientes a su adquisición y se circule con él el impuesto de matriculación deberá pagarse al día siguiente a la finalización de dicho periodo<sup>71</sup>.

## **BASE IMPONIBLE.**

La base imponible, sobre la que aplicar el tipo impositivo correspondiente para calcular la cuota tributaria, varía en función de si el medio de transporte adquirido es nuevo o usado (artículo 69 de la Ley de Impuestos Especiales):

- Si es nuevo la base imponible coincidirá con la base imponible del IVA o del impuesto equivalente de la operación de adquisición del mismo<sup>72</sup>.
- Si es usado la base imponible estará constituida por el precio de mercado del medio de transporte adquirido en el momento del devengo del impuesto de matriculación<sup>73</sup>.

---

71 Hay un supuesto en el que dicho plazo de 30 días se puede ampliar otros 30 hasta sumar un máximo de 60 días cuando se trate de medios de transporte que se utilicen en España como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular al territorio español siempre que resulte de aplicación la exención contemplada en el apartado 1.n) del artículo 66.

72 En el caso de no devengar ninguno de estos dos impuestos se atenderá al importe de la contraprestación satisfecha por el adquirente (artículo 78 de la LIVA).

73 Este valor de mercado se puede determinar en función de los precios medios de venta que se tomen de referencia en el momento del devengo. Si se utiliza esta técnica la Administración Tributaria no podrá comparar dicha cantidad con la determinada por otros medios previstos en la Ley General Tributaria. En la actualidad hay que acudir a los estipulados en la *Orden Ministerial HAP/2763/2015, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.*

## **TIPOS IMPOSITIVOS.**

En el artículo 70 de esta Ley de Impuesto Especiales se regulan los tipos impositivos aplicables en función de las emisiones de dióxido de carbono que emita el medio de transporte sujeto al impuesto. El método para determinar el tipo impositivo es sencillo: en este artículo se engloban los distintos medios en 9 epígrafes y una vez determinado esto se acude a la normativa de la Comunidad Autónoma correspondiente para observar el porcentaje en cuestión<sup>74</sup>. En el caso de disponer de normativa autonómica al respecto se acudirán a los cuadros presentados en el propio artículo 70.

### **3.2. IMPUESTO DE MATRICULACIÓN EN LOS VEHÍCULOS ADQUIRIDOS POR PERSONAS CON DIVERSIDAD FUNCIONAL.**

Al centrarse el presente análisis en la fiscalidad de la adquisición de un vehículo por un discapacitado voy a examinar detenidamente la regulación que afecta directamente a la diversidad funcional. De manera directa la Ley de Impuestos Especiales regula la fiscalidad de la primera matriculación de los vehículos de las personas que presentan una minusvalía acreditada, resaltando tres apartados:

- Exención a aquellos vehículos que se matriculen a nombre de un sujeto con discapacidad.
- Exención a los llamados autotaxis o autoturismos.
- Supuesto de no sujeción a los conocidos como “vehículos para personas con movilidad reducida”.

---

<sup>74</sup> Artículo 43 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Dicho artículo regula las competencias normativas de las CC.AA en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, las cuales podrán incrementar el porcentaje contenido en el artículo 70 con un máximo del 15 por ciento.

### 3.2.1 SUPUESTO DE NO SUJECIÓN DEL ART. 65.1.A).6º.

En primer lugar y a tenor del artículo 65.1.a).6º LIIIEE **no quedan sujetos** al pago del impuesto de matriculación “**los vehículos para personas con movilidad reducida**”. El propio artículo 65.2.a) se remite a la definición contenida en la letra A del anexo II, letra A, del ya citado e importante Real Decreto 2822/1998 que aprueba el Reglamento General de Vehículos: “*vehículo cuya tara no sea superior a 350 kg. 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*”<sup>75</sup>.

Los sujetos pasivos a cuyo nombre se efectuó la primera matriculación de un vehículo en España y deseen solicitar este derecho de no sujeción deberán cumplimentar el modelo 06, disponible en la página web de la Agencia Tributaria<sup>76</sup>.

### 3.2.2 EXENCIÓN DEL ART. 66.1.d).

En segundo lugar el artículo 66.1.d) concede una **exención** de pago a “**los vehículos automóviles matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo**”.

Al contrario que pasa en el IVA, en el Impuesto de matriculación la exención solo se aplica a **automóviles**, definido en el Anexo II del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos: “Vehículo de motor que sirve, normalmente, para el transporte de personas o cosas, o de ambas a la vez, o para la tracción de otros vehículos con aquel fin. Se excluyen de esta definición

<sup>75</sup> Como ya se vio estos vehículos tributan al tipo superreducido del 4 por ciento en el Impuesto Sobre el Valor Añadido y en relación con el Impuesto municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica (Impuesto de Circulación), analizado seguidamente, están exentos de pago.

<sup>76</sup> La Orden EHA/3851/2007 de 26 de diciembre aprobó el “modelo 06 del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Declaración de exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo”.

los vehículos especiales.” Por ello no se incluye en la exención la matriculación de un Quad pero si en el caso de una motocicleta, ya que este último si se considera un vehículo automóvil.

Además se deben cumplir unos requisitos tasados en la propia ley:

- o **Deben haber transcurrido cuatro años, como mínimo, desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones.**

La expresión de “análogas condiciones” ya ha sido analizada extensamente en el Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que no presenta mayores problemas casuísticos, si bien cabe recordar que el supuesto de acreditación de la producción de un siniestro total del vehículo o el robo del mismo anula dicho requisito al diferir las condiciones resultantes.

- o **Prohibición de transmisión del vehículo por actos “inter vivos” en ese plazo de cuatro años posteriores a la adquisición.**

Al igual que lo anterior esta matización responde a una finalidad antifraude impidiendo la utilización ilegal de la normativa tributaria para beneficiarse sin estar incluido en el ámbito objetivo de la misma. Lo que se pretende es la restricción temporal para que una persona que si tenga derecho a este beneficio fiscal adquiera un vehículo y por un acto jurídico (donación, compra venta, etc) le transmita su uso o propiedad a otra persona viva que esté excluida según las Leyes Tributarias. De no respetarse el plazo de cuatro años y la restricción de la transmisión inter vivos, el adquirente deberá abonar a la Administración la cuantía dineraria que no pagó como sujeto exento del impuesto. A tenor de lo redactado en este precepto se deriva la imposibilidad legal de prohibir, por tanto, la transmisión de un vehículo exento a persona distinta del titular minusválido por un acto mortis causa, aunque no haya transcurrido el plazo de 4 años exigido en el mismo artículo.

La persona que no respete estos dos requisitos exigidos y transmita el vehículo por acto “inter vivos” en el plazo de cuatro años inmediatamente anterior a la exención del impuesto de matriculación deberá ingresar las cuotas no pagadas derivadas de la propia exención. Eso sí, una vez liquidado el impuesto de matriculación por el valor del vehículo transmitido se podrá obtener una nueva afectando a otro vehículo matriculado con posterioridad y relacionado con la misma persona minusválida.

Sobre esta exención hay que destacar varias notas características.

Respecto del ámbito subjetivo de dicho artículo no se especifica el alcance del término “minusválido”. Como es normal en la práctica jurídica tributaria se debe acudir a la interpretación o definición que se hace de manera sistemática en otros impuestos. En este caso hay que atender a lo dispuesto en el Reglamento del IRPF (artículo 67). Pues bien la institución de la minusvalía a efectos fiscales abarca a aquellas personas que presenten un grado igual o superior al 33 por ciento<sup>77</sup>.

Una vez claro el ámbito subjetivo hay que examinar el objetivo, es decir, lo referido a las características del vehículo afectado por el impuesto de matriculación. A la vista de lo expuesto en este precepto (art. 66.1 letra D) no se condiciona la forma técnica del vehículo sino la condición de matricularse a nombre de la persona minusválida. Es por ello que la conducción del mismo la puede realizar una persona distinta a la que presenta ese impedimento en el desplazamiento y no excluir la exención del impuesto. Sobre este punto se hablará en el epígrafe siguiente en que se tratan los litigios presentados ante los tribunales, derivados del impuesto de matriculación.

Por último el apartado 2 del artículo 66 de la LIIEE y el artículo 135 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales prescribe que la aplicación de las exenciones del impuesto sobre determinados medios de transporte, incluida esta de la letra D del artículo 66.1 referida a los vehículos de los minusválidos, *“estará condicionada a su **previo reconocimiento por la Administración tributaria** en la forma que se determine reglamentariamente”*. Es, por tanto, una exención rogada que debe ser previamente solicitada y seguir un trámite de concesión que, concretamente, se regula en los artículos 135, 136 y 137 del ya mencionado RD 1165/1995, de 7 de julio, que aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales. Además respecto a esta concreta exención se hace necesario la

---

<sup>77</sup> Remisión aclarada en la Consulta a la Agencia Tributaria nº 112302.

Recordar que la entidad encargada de expedir dicha acreditación será el IMSERSO u órgano competente de la CC.AA respectiva. Aun así hay casos en los que no hace falta dicha acreditación: a los pensionistas de la s.s. que tengan reconocida una pensión por incapacidad permanente total, absoluta o por gran invalidez y los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

**previa certificación de la minusvalía o de la invalidez**<sup>78</sup>. En el artículo 136 se regula la solicitud para tener derecho al impago del impuesto sobre la primera matriculación definitiva del medio de transporte. Se deberá presentar ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del interesado<sup>79</sup> y con anterioridad al trámite de matriculación. El formato material será el modelo escrito que se apruebe para tal procedimiento por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas<sup>80</sup> destacando, al menos, datos del solicitante como el nombre, número de identificación fiscal y domicilio fiscal y los datos técnicos del medio de transporte (la clase, marca y modelo)<sup>81</sup>. Será la propia Administración tributaria la encargada de verificar si se cumple el requisito del transcurso de los cuatro años desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones y una vez sea concedida la solicitud de exención se presentará ante el órgano competente en materia de matriculación.

---

78 Documento expedido por el Instituto Nacional de Servicios Sociales (IMSERSO) o por las entidades de las Comunidades Autónomas competente.

Recordar que hay casos en los que no hace falta esta certificación: pensionistas de la seguridad social que tengan reconocidas una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para servicio o inutilidad

79 (Informa 112417).

La solicitud de exención o no sujeción del IEDMT se puede presentar en cualquiera de los lugares a que se refiere el artículo 38.4 de la ley 30/92, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento común (*en los registros de los órganos administrativos a que se dirijan; en los registros de cualquier órgano administrativo, que pertenezca a la Administración General del Estado, a la de cualquier Administración de las Comunidades Autónomas, a la de cualquier Administración de las Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares, a los Ayuntamientos de los Municipios a que se refiere el artículo 121 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, o a la del resto de las entidades que integran la Administración Local si, en este último caso, se hubiese suscrito el oportuno convenio; en las oficinas de Correos, en la forma que reglamentariamente se establezca; y en las representaciones diplomáticas u oficinas consulares de España en el extranjero*), si bien el órgano competente para su conocimiento será el delegado del domicilio fiscal del interesado.

80 ORDEN del Ministerio de Hacienda de 2 de abril de 2001 en la que se aprueba el modelo nº 05 de solicitud de aplicación en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes de los supuestos de no sujeción, exención y reducción de la base imponible que requieren el reconocimiento previo de la Administración tributaria.

81 Además se debe acompañar otra documentación indicada en el artículo 137 del R.D. 1165/1995, de 7 de julio:

1. *Copia de la ficha de inspección técnica del vehículo [...] y:*

- c) *Cuando se trate de vehículos automóviles que se matriculen a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, el certificado de la minusvalía o de la invalidez emitido por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las entidades gestoras competentes.*

Los sujetos pasivos a cuyo nombre se efectuó la primera matriculación de un vehículo en España y deseen solicitar esta exención deberán cumplimentar el modelo 05, diferenciándose del anterior modelo (06) en la exigencia del previo reconocimiento por parte de la Administración Tributaria<sup>82</sup>.

### **3.2.3 EXENCIÓN DEL ART. 66.1.A).**

Al igual que ocurre con el IVA, en el impuesto de matriculación también se ha regulado sobre aquellos vehículos automóviles considerados como taxis, autotaxis o autoturismos.

Como ya se explicó en la exención anterior se requiere el previo reconocimiento por la Administración tributaria, así como la presentación del modelo 05.

## **3.3 CUESTIONES PROBLEMÁTICAS Y JURISPRUDENCIA APLICABLE.**

### **3.3.1 ARTÍCULO 66.1.D) LEY DE IMPUESTOS ESPECIALES: EL “USO EXCLUSIVO” DEL VEHÍCULO.**

El artículo 66.1.d) de la LIIEE condiciona la aplicación de la exención del impuesto de matriculación a aquellos vehículos que se matriculen a nombre de una persona con minusvalía. Respecto a este precepto han sido muchas las cuestiones

---

<sup>82</sup> ORDEN de 2 de abril de 2001 por la que se aprueba el modelo 05 de solicitud de aplicación en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes de los supuestos de no sujeción, exención y reducción de la base imponible que requieren el reconocimiento previo de la Administración tributaria.

controvertidas que se han suscitado ante los Tribunales españoles pues no se excluye la conducción del medio de transporte por una persona ajena a la que presenta minusvalía o movilidad reducida siempre y cuando su uso sea en beneficio de la primera.

En la práctica jurídica se ha establecido una corriente jurisprudencial al respecto exigiendo ese uso exclusivo en favor de la persona con discapacidad del vehículo afectado. Para entenderlo mejor se pasa a analizar la expresión terminológica “uso exclusivo”. La palabra “uso” se corresponde con los sinónimos “utilización”, “empleo” o “provecho”, entre otros.

Pues bien la finalidad de este precepto legal es beneficiar a la propia persona con diversidad funcional que, como ya se explicó al comienzo de este trabajo, es la que puede presentar alteraciones en su capacidad económica. Sin embargo hay que distinguir entre un uso o utilización directa o indirecta del vehículo.

La primera excluiría la conducción por una persona que no presentará el grado mínimo de minusvalía que se exige en la ley por lo que no se puede hablar de la exigencia de un uso directo. La segunda, es decir, la utilización indirecta del medio de transporte objeto de la exención va más allá, en el sentido de que lo que se pretende realmente es el beneficio de la acción de conducir por la persona con discapacidad, indistintamente del sujeto conductor.

Una vez aclarado la perspectiva jurídica tributaria que se da a la palabra “uso” hay que atender al segundo condicionante, relacionado, así mismo con este verbo, como es el término “exclusivo”. La Administración Tributaria ha cerrado la puerta a cualquier interpretación que no sea la consideración restrictiva que exige la estancia a bordo de la persona minusválida siempre que se utilice el vehículo<sup>83</sup>. Derivado de esto anterior se

---

83 STSJ Murcia de 26-3-1998 [JT 1998\703].

*“Entiende la Administración que para tener derecho a la exención es preciso que el vehículo esté destinado al uso exclusivo del minusválido, lo que obliga a éste a encontrarse siempre a bordo del vehículo cuando circule, con independencia de que lo conduzca otra persona.*

*Una interpretación literal de las manifestaciones transcritas lleva necesariamente a entender que el vehículo también es utilizado por el hijo del actor, pero para sus asuntos particulares, hecho contrario a lo querido por el legislador, dado el exclusivo uso del vehículo que se exige al minusválido para poder disfrutar de la exención”.*

Esta solución es la misma empleada en otras sentencias como las dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia los días 26 de marzo de 1998, 14 de noviembre de 2001, 16 de septiembre de 2002 y 28 de enero de 2004.

han retirado concesiones de este privilegio en algunos casos en los que se ha probado el uso del vehículo por una tercera persona para su uso y beneficio particular, aunque este haya sido de manera eventual y efímera y se haya seguido destinando el medio de transporte a las necesidades de la persona discapacitada<sup>84</sup>.

Si bien el panorama jurisprudencial es este ya se han visto atisbos de una aplicación menos extremista de esta normativa. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 12 de Abril de 2005, nos dice que *“la propia dicción de la norma está planteando la existencia de una restricción y de una vinculación del uso a las necesidades propias del minusválido, las cuales, como ya se ha dicho, podrán verse satisfechas por un uso por tercero y en su ausencia, sin que tal satisfacción permita que, una vez lograda la misma, el vehículo pueda destinarse a otros menesteres que no sean estrictamente coincidentes con aquella satisfacción. Este fin es el objeto, y también la limitación lógica, del uso del vehículo y lo que salga del mismo implica un incumplimiento de los presupuestos de la exención que priva del derecho a gozar del mismo y que, en caso de haberla obtenido, obliga al correspondiente reintegro”*. En conclusión aunque el minusválido no se encuentre a bordo del vehículo si el empleo de este satisface sus necesidades se estaría ante ese uso exclusivo requerido en ley (v. gr. la utilización del vehículo para trasladar a la persona con discapacidad y su posterior recogida).

---

84 Sentencia dictada por el TSJ de Murcia el día 15 de mayo de 2002.

Como antecedentes de hecho queda probado que los funcionarios del Servicio de Vigilancia Aduanera observaron un vehículo afectado por esta exención del impuesto de matriculación y procedieron a identificar al conductor. Este resultó ser una persona ajena a su titular si bien alegó que *“tenía en su poder el vehículo porque había tenido que ir a la farmacia a por unas medicinas para la titular del mismo”*.

Al quedar también constatado que después había utilizado el vehículo para regresar a su puesto de trabajo y salir de él cuatro horas después de acudir a la farmacia *“la inspección entendió que la utilización del vehículo suponía el incumplimiento de requisito que imponía el art. 66.1.d de la Ley 38/92, de 28 de los IIEE, al supeditar la exención del Impuesto sobre determinados medios de transporte a que los vehículos matriculados a nombre de minusválidos se dediquen a su exclusivo uso, obligando a la persona que presenta la discapacidad a encontrarse siempre a bordo del vehículo cuando circule, con independencia de que lo conduzca otra persona”*.

### **3.3.2 ARTÍCULO 66.2 DE LA LEY DE IMPUESTOS ESPECIALES: LA CERTIFICACIÓN PREVIA DE MINUSVALÍA.**

Otro caso que ha generado discusión jurídica es el requisito imperativo del artículo 66.2 de la Ley de Impuestos Especiales exigiendo, para la concesión de la exención por la Administración tributaria una certificación previa de la minusvalía. A simple vista no parece ser objeto de muchas polémicas interpretativas. Sin embargo la vía resolutoria utilizada por la Administración Tributaria, al igual que en la controversia anterior, es muy contundente con una perspectiva muy autoritaria.

Sobre este asunto chocan dos corrientes interpretativas. La primera tiene que ver con la realizada por la Administración Tributaria, de carácter formalista y utilizada en la actualidad, denegando cualquier concesión de esta exención a las personas que no presenten la certificación de minusvalía con anterioridad a la solicitud de la misma. Según la Administración lo que demanda es la certificación de minusvalía antes de la solicitud de la exención en vez del momento en que se concede dicha exención. Esto choca con la realidad administrativa en la que es muy frecuente que se produzcan dilaciones en los trámites y procesos de gestión en relación con las Administraciones Públicas.

La segunda interpretación, utilizada ya por varios Tribunales Superiores de Justicia de forma generalizada, responde a una visión más realista desde el punto de vista de la práctica burocrática y de beneficiar a las personas que presentan una discapacidad. La sentencia resolutoria más reciente sobre esta cuestión problemática es la STSJ ICAN 1604/2015, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Santa Cruz de Tenerife. En ella se acude a la respuesta dada por diversos TSJ exponiendo lo siguiente: *"la interpretación correcta que debe darse a la exigencia del previo reconocimiento de la exención, es que este normalmente debe realizarse antes de la matriculación del vehículo, pero no impide la operatividad de la exención si reuniendo los requisitos sustantivos precisos para ello al momento de la matriculación del vehículo, ésta por error, ya fuera propio o inducido por la propia Administración, no se solicitó con tal carácter previo a la solicitud del vehículo"*. Por tanto si se prueba que la fecha de solicitud del certificado de minusvalía fue anterior al de la exención del impuesto de

matriculación, aunque no se disponga de ella, el reconocimiento de la condición de minusválido actúa con efectos retroactivos y se debe proceder según a ello<sup>85</sup>.

### **3.3.3 EXCEPCIONES AL REQUISITO DEL ART 66.1.D): PLAZO DE 4 AÑOS DESDE LA ADQUISICIÓN DE OTRO VEHÍCULO EN ANÁLOGAS CONDICIONES PARA DISFRUTAR DE LA EXENCIÓN.**

El artículo 65.1.d) fija la exención del impuesto de matriculación de los vehículos matriculados a nombre de minusválidos o al transcurso de cuatro años, como mínimo, desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones. A pesar de esta exigencia legal varias son las excepciones que se pueden encontrar en la realidad fiscal.

El primer caso excepcional, resuelto por la propia Agencia Tributaria a través de su herramienta INFORMA, pregunta nº 112336, prevé el caso de una transmisión “inter vivos” dentro del plazo de 4 años entre dos personas que acrediten minusvalía. Este supuesto no conlleva problemas interpretativos ya que estamos ante un nuevo supuesto de no sujeción (si se trata de un vehículo para personas con minusvalía del artículo 65 LIIIE) o, en su caso, exención del impuesto de matriculación, excluyendo la autoliquidación del impuesto por parte de la Administración Tributaria.

---

<sup>85</sup> Existe, como ya se vio y se explicó en este mismo trabajo, un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, regulado en el artículo 221 de Ley 58/2003, General Tributaria y en el Real Decreto 520/2005 por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo de la Ley 58/2003 en Materia de Revisión en Vía Administrativa.

Además se puede proceder a la solicitud de la rectificación de la autoliquidación. Este expediente se tramitará por el órgano competente y se otorga un plazo de 15 días para alegaciones. Se resolverá por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo máximo de 6 meses y contra esta resolución cabrá reclamación Económico-administrativa o recurso de reposición.

Son muchos los actos ilícitos que pueden afectar a los vehículos. Uno de ellos puede tratar sobre el robo de un vehículo exento de dicho impuesto sin haber transcurrido el plazo de 4 años que, en principio, permitiría gozar de nuevo del derecho a este beneficio en relación con el impuesto de matriculación. La solución que promueve la Administración no contradice la coherencia fiscal y permite al minusválido optar de nuevo a la exención del impuesto de matriculación sobre la adquisición de un segundo vehículo. Para ello siguiendo el trámite general se deberá dar de baja definitiva el vehículo que en el caso expuesto se solventa con la presentación de la baja temporal expedida por el órgano competente en materia de matriculación junto con la denuncia interpuesta ante las autoridades policiales y certificado de la propia compañía aseguradora<sup>86</sup>.

## 4 IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA (IMPUESTO DE CIRCULACIÓN).

El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, conocido comúnmente como el de circulación, es un *“tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría”* (artículo 92.1 Ley Reguladora de las HHLL). Se regula en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales<sup>87</sup>.

Sus tres notas más características son las siguientes:

- Es un impuesto de carácter anual, al contrario que ocurría con el impuesto de matriculación. Su devengo surge con el comienzo de cada año natural debiéndose abonar al Ayuntamiento correspondiente.

---

86 INFORMA N° 112316.

87 Texto normativo que estará vigente hasta el día 30 de Junio de 2017.

- Es un impuesto directo, en el sentido que graba la capacidad de circular, no el uso efectivo del vehículo.
- Es un impuesto municipal<sup>88</sup>. Su gestión corresponde a los ayuntamientos respetando los límites establecidos por el Estado y la cuantía variará en función del tipo y potencia del vehículo, como veremos más adelante<sup>89</sup>.

## 4.1 DESARROLLO GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA.

### HECHO IMPONIBLE.

El presupuesto fáctico que la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece para configurar este tributo cuya realización produce el devengo del impuesto es la titularidad de un vehículo de tracción mecánica, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría (art. 92.1 LRHLL). La tracción se define como “el acto y la consecuencia de tirar de una cosa con el objetivo de desplazarla o de hacerla mover”. En este caso se requiere que ese desplazamiento derive de la energía mecánica producida por un motor por lo que se excluye de este impuesto cualquier otro medio de transporte de tracción animal (carro de caballos) o tracción humana (bicicleta). Por otro lado un vehículo será apto para la circulación si este se encuentra matriculado en cualquiera de los registros públicos establecidos al efecto y no se haya dado de baja, incluyendo de matriculación de carácter turista<sup>90</sup>.

---

<sup>88</sup> La Administración General otorga a las CC.AA y a los ayuntamientos ciertas potestades en la gestión de determinados impuestos, regulado todo ello en la Ley de Financiación de las CC.AA. Con motivo de evitar la doble imposición (dos impuestos distintos recaen sobre el mismo hecho imponible y deben ser liquidados en el mismo período impositivo) se excluye la posibilidad de estos entes territoriales de crear sus propios tributos sobreros hechos imponibles ya gravados por el Estado. A parte como bien se establece en esta ley esa potestad de actuación debe jugar dentro de unos límites preestablecidos.

<sup>89</sup> Artículo 97: “La gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo”.

<sup>90</sup> En el apartado 3 del mismo artículo 92 se prevén unos supuestos de no sujeción:

## **EXENCIONES.**

Varias son las exenciones que puede conceder la Administración Municipal en relación con este impuesto, destacando las siguientes<sup>91</sup>:

- o *Los vehículos oficiales del Estado, comunidades autónomas y entidades locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana.*
- o *Las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos<sup>92</sup>.*
- o *Los vehículos para personas de movilidad reducida a que se refiere el apartado A del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre.*
- o *Los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano, siempre que tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor.*

## **SUJETOS PASIVOS.**

Las personas obligadas a efectuar el ingreso de este impuesto ante la Administración Municipal encargada de su gestión son aquellas, tanto físicas como jurídicas, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación. Así mismo, y como se establece en el artículo 94, se incluyen las entidades mencionadas en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: “las

- 
- Los vehículos que habiendo sido dados de baja en los Registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza.
  - Los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil no sea superior a 750 kilogramos.

91 Supuesto tasados en el artículo 93 LRHHLL.

92 Este tipo de vehículos pueden considerarse afectos al ámbito de la discapacidad en el sentido de su posible uso para el traslado a los centros médicos donde se someterán al tratamiento prescrito.

*herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”.*

## **PERÍODO IMPOSITIVO Y DEVENGO.**

El periodo impositivo, es decir, el plazo temporal durante el cual se va produciendo el hecho imponible y a su fin se produce el devengo del impuesto, coincide con el año natural. Esto presenta la excepción de la primera adquisición: el período impositivo se inicia el día en que se haya efectuado esa operación. Por su parte el devengo u obligación de pago coincidirá con el primer día de dicho periodo impositivo<sup>93</sup>.

## **CUOTA TRIBUTARIA.**

Al contrario que sucede en muchos de los impuestos de nuestro sistema tributario la cuota tributaria o importe de pago no se calcula aplicando un determinado tipo impositivo a una base imponible sino que se establecen las cantidades exactas en función de la clase y potencia del determinado vehículo. En dicha ley se establecen las cuantías en un cuadro, que deberá aplicarse en caso de que los ayuntamientos no hagan uso de su facultad de gestión limitada. El Estado se reserva la posibilidad de modificar dicho cuadro a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Al ser un impuesto municipal se establecen unos límites a la potestad de gestión los ayuntamientos: *“podrán incrementar las cuotas fijadas mediante la aplicación sobre ellas de un coeficiente, el cual no podrá ser superior a 2”*.

---

<sup>93</sup> Se puede acudir a la figura del prorrateo por trimestres en los casos de primera adquisición, baja definitiva o robo del vehículo.

## 4.2 EFECTOS DE LA DISCAPACIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA.

En el artículo 93, referido a las exenciones del impuesto de circulación, letra E es donde encontramos la particularidad afectante al colectivo de la diversidad funcional. Se verán liberados del pago de este tributo los siguientes presupuestos:

- **Los vehículos para personas de movilidad reducida** a que se refiere el apartado A del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre<sup>94</sup>.
- **Los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo.** Como ocurre en el impuesto de matriculación, no se regula nada sobre el aspecto técnico de estos vehículos, no exigiéndose una adaptación acorde a la anatomía física de la persona con discapacidad y no excluyendo la posibilidad de conducción por una persona distinta a esta. Eso si la matriculación debe estar a nombre de la persona discapacitada<sup>95</sup>, derivando de ello la exigencia de destinarlo al uso exclusivo de esta persona. Este “uso exclusivo” ya ha sido analizado en relación con el artículo 66.1.d) relativo al impuesto de matriculación por lo que sólo cabe recordar la aceptación por los Tribunales tanto del uso directo del vehículo (conduciendo el propio discapacitado) como del indirecto (conducción por otra persona pero siempre en beneficio del discapacitado).

Una vez delimitado el objeto de este supuesto de exención se observa un límite a su aplicación: **no causará derecho ninguna persona que, estando incluida en alguno de los dos supuestos anteriores, ya goce de un vehículo afectado por esta exención.** Así, si una persona discapacitada ya solicitó esta liberación de pago en relación con un

---

94 Vehículo para personas con movilidad reducida: aquellos cuya “*tara no sea superior a 350 kg. 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 equipará a los ciclomotores de tres ruedas*”.

95 La matriculación es indicativa de la persona titular del vehículo, pudiéndose efectuar a nombre de un menor, de una persona que presente diversidad funcional o de un sujeto que carezca de permiso de circulación.

vehículo y se le concedió no podrá volver a beneficiarse de lo dispuesto en el artículo 93 en la adquisición de un segundo vehículo, con la salvedad de causar baja al actual.

Al contrario que sucedía con el impuesto sobre determinados medios de transporte, incluido el impuesto de matriculación de vehículos, en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales sí se especifica sobre el grado de minusvalía requerida para ostentar el título de discapacitado y optar al beneficio fiscal del artículo 93, siendo este de cuantía igual o superior al 33 por ciento. Sin embargo no se diferencia entre discapacidad física o psíquica ni se alude al requisito de la necesidad de una silla de ruedas para el desplazamiento de la persona con discapacidad, por lo que se deja la puerta abierta a las posibilidades de exención.

Por último hay que hacer mención al apartado 2 del artículo 93 TRLRHL. En él se nos dice que estamos ante un beneficio fiscal rogado, obligando a los interesados en esta exención a instar su concesión por escrito, conteniendo lo siguiente:

- Datos identificativos de persona a cuyo nombre está matriculado el vehículo.
- Descripción de las características del vehículo y la numeración de la matrícula.
- La causa del beneficio.
- El certificado de la minusvalía, expedido por el órgano competente.
- Justificación del destino del vehículo, utilizando cualquier medio de prueba admitido en nuestro Ordenamiento Jurídico.

Al ser un impuesto municipal será la Administración local la encargada de examinar las condiciones requeridas y la responsable de la concesión o denegación<sup>96</sup> de la exención.

---

<sup>96</sup> Contra el documento denegatorio de la exención se puede interponer recurso de reposición ante la propia Administración municipal, con la posibilidad de acudir alternativa o sucesivamente al Tribunal económico- administrativo local. Como última vía se observa la contencioso- administrativa.

### 4.3 SUPUESTOS FÁCTICOS CONTROVERTIDOS Y SU RESOLUCIÓN POR LOS TRIBUNALES.

Una de las cuestiones que mayores problemas interpretativos ha generado en la práctica fiscal es el momento en el que nace, el **devengo, del derecho a la exención al pago del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica** (V. gr. Una persona solicita la exención del pago del IVTM y se le deniega ya que no aporta certificado de minusvalía. Un tiempo más tarde el órgano competente expide dicho documento y se le reconoce el grado de minusvalía mínimo para dicha exención con efectos retroactivos al momento de la solicitud del beneficio fiscal). Sobre este asunto se ha procedido por parte de la Administración Tributaria, a través de su órganos gestor de tributos locales, a dar una solución en forma de consulta vinculante<sup>97</sup> realizada el 18 de febrero de 2005 (nº V0248-05). De ella se extraen las siguientes reflexiones.

El artículo 93.2 TRLRHL cataloga este beneficio fiscal como rogado, obligando a instar su concesión por escrito ante el ayuntamiento correspondiente. Sin embargo se añade lo siguiente: “esta exención se aplicará en tanto se mantengan dichas circunstancias, tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad como a los destinados a su transporte”. Declarada la exención por la Administración municipal, se expedirá un documento que acredite su concesión.

Añade la consulta del 18 de febrero de 2005: *“La concesión de la exención prevista en la letra e) del apartado 1 del artículo 93 del texto refundido podrá tener efectos sobre los períodos impositivos no prescritos en los que la exención fuera aplicable, siempre y cuando en el acto administrativo de concesión resulte probada la concurrencia de los requisitos para su aplicación a las fechas de devengo correspondientes a esos períodos”*. Una vez aclarado lo anterior este escrito informativo se remite al artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: *“1. Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa. 3. Excepcionalmente, podrá otorgarse eficacia retroactiva*

---

<sup>97</sup> Este tipo de consultas tienen efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

*a los actos cuando se dicten en sustitución de actos anulados, y, asimismo, cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas”.*

Por todo se puede afirmar que la Administración Tributaria puede otorgar con eficacia retroactiva la exención al pago del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica cuando se pruebe que en la fecha de solicitud ya concurrían los requisitos legalmente tasados para ello (vehículo matriculado a nombre de la persona con minusvalía, uso exclusivo del vehículo para la persona con minusvalía, etc)<sup>98</sup>. En definitiva una persona puede instar un procedimiento de ingresos indebidos<sup>99</sup> para la devolución de las cuotas ingresadas, y no prescritas, en concepto de IVTM, si acredita la condición de minusválido, y los demás requisitos de la exención al pago del IVTM, con efectos retroactivos al momento del devengo de dicho impuesto.

Una de las sentencias que reflejan esto anterior es la dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Navarra. En ella se resuelve a favor de la concesión de la exención al impuesto de matriculación aun cuando el interesado la solicite fuera de plazo, siempre que ostente los requisitos legales para ello (Sentencia de 17 de abril de 2000)<sup>100</sup>.

---

<sup>98</sup> *“El derecho a la aplicación de los beneficios fiscales se genera desde que se dan las condiciones necesarias para su disfrute y no desde que se soliciten, de manera que, si la solicitud se efectúa después de la fecha en que se produzcan dichas condiciones, el reconocimiento del beneficio fiscal tendrá eficacia retroactiva a dicho momento, sin perjuicio, como se ha comentado, de los efectos de la prescripción”.*

<sup>99</sup> Artículos 14 y siguientes del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

<sup>100</sup> Mismo criterio que lo establecido en la STSJ 1604/2015, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Santa Cruz de Tenerife, sentencia analizada en el epígrafe 3.3.2 del impuesto especial sobre determinados medios de transporte: *“la exigencia del previo reconocimiento de la exención, es que este normalmente debe realizarse antes de la matriculación del vehículo, pero no impide la operatividad de la exención si reuniendo los requisitos sustantivos precisos para ello al momento de la matriculación del vehículo, ésta por error, ya fuera propio o inducido por la propia Administración no se solicitó con tal carácter previo a la solicitud del vehículo.”*

## **VI. CONCLUSIONES.**

La discapacidad es un asunto social que en la actualidad debe tener un soporte normativo y jurídico de protección. Este colectivo denominado también “diversidad funcional” posee un trato favorable ya que no existen dudas sobre la alteración que produce en la capacidad económica y social en las personas incluidas en él. Desde el punto de vista tributario son varios los beneficios fiscales de los que pueden servirse las personas que presentan discapacidad, además de las condiciones y requisitos legales exigidos en las leyes reguladoras de los impuestos. En concreto en la adquisición de un vehículo para el uso destinado a estas personas (objeto del presente trabajo) se alteran los impuestos referidos a este supuesto: IVA, impuesto sobre determinados medios de transporte (impuesto de matriculación) e impuesto de circulación. En ellos se presenta la posibilidad de conceder por parte de la Administración Tributaria exenciones, beneficios de no sujeción o tipos impositivos más reducidos para estas personas que acrediten el grado mínimo de discapacidad.

La primera idea que se deriva de este trabajo es el papel fundamental que lleva a cabo la Administración Tributaria y sus órganos competentes de diferentes materias. En muchos casos estos beneficios fiscales tiene carácter rogado por lo que el interesado debe instar una solicitud de concesión ante esta institución. Asimismo el ente encargado de la acreditación del grado de discapacidad o minusvalía, requisito primario y básico en el asunto que estamos tratando, es el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) o el órgano competente de la Comunidad Autónoma correspondiente.

Una de las cuestiones que pueden derivarse del objeto de este trabajo es la posibilidad o no de permitir la conducción del vehículo adquirido por esta vía de la discapacidad a otras personas distintas de la que hace nacer el derecho fiscal. En el caso de los vehículos que poseen la categoría de “vehículos para personas con movilidad reducida” no hay lugar a duda ya que estos presentan unas características técnicas peculiares y adaptadas para el uso de manera personal por estas personas. Sin embargo hay otros vehículos de los que solo se exige que estén matriculados a nombre de la persona con discapacidad o minusvalía. Respecto a éstos la ley no restringe o reserva la conducción a ninguna persona en particular pero, a su vez, prevé una cláusula anti fraude condicionando su uso de manera exclusiva al sujeto causante del beneficio fiscal.

## **VII. BIBLIOGRAFIA.**

- BANCO DE DATOS DEL IVA INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES.  
*www.estadief.meh.es*
- Carmelo Lozano Serrano. “LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE PARA VEHÍCULOS DE MINUSVÁLIDOS”. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, número 17/2001. Editorial Aranzadi.
- Francisco Margallo Polo. “BENEFICIOS FISCALES PARA PERSONAS CON DISCAPACIDAD”. Primera edición: 2002 Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSERSO).
- “IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA (CONSULTA GENERAL DE LA SUBDIRECCIÓN GENERAL DE

TRIBUTOS LOCALES 0010-15, DE 17 DE MARZO DE 2015)”. Boletín jurídico GTT, 15 de mayo de 2015.

- “IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE”. <http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es>.
- Isidoro Martín Dégano (profesor de Derecho Financiero de la Uned) y Manuel Lucas Durán (profesor de Derecho Financiero de la Universidad de Alcalá). “GUÍA DE LA FISCALIDAD DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL ÁMBITO DEL TRABAJO: LAS PERSONAS Y LAS EMPRESAS” Cofinanciada por la Fundación ONCE y el Fondo Social Europeo en el marco del Programa Operativo Plurirregional 2000-2006 de Lucha Contra la Discriminación. Landwell – Pricewaterhousecoopers. Noviembre 2007.
- “IVA REPERCUTIDO”. [www.GestiónPyme.com](http://www.GestiónPyme.com) Jorge García. “DIFERENCIA ENTRE IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS”. [www.AmbitoFinanciero.com](http://www.AmbitoFinanciero.com). Agosto 2013.
- Juan José Nieto Montero “LA PROTECCIÓN DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD A TRAVÉS DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN EL DERECHO ESPAÑOL” Revista Direito e Desenvolvimento – a. 2, n.4, julho/dezembro 2011.
- “LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA PARA PERSONAS CON INCAPACIDAD”. Resolución de Actuación de Oficio Julio 2011. <http://www.sindic.cat/es>.
- Leopoldo Gandarias Cebrián. “IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE”. Fundación Iberoamérica down21.
- Lucas Durán, m. y Martín Dégano. “I. FISCALIDAD MUNICIPAL DE LOS VEHÍCULOS UTILIZADOS POR PERSONAS CON DISCAPACIDAD”. Revista Tributos Locales, nº 64/2006.

- Manuel Arroyo Colomo “INCIDENCIA DE LA FISCALIDAD EN LAS PERSONAS DISCAPACITADAS: PROBLEMÁTICA ACTUAL”. Revista de Estudios Jurídicos nº 15 /2015 (Segunda Época) ISSN 2340-5066. Universidad de Jaén (España).
  
- “NOTA DE PROCEDIMIENTO PARA EL RECONOCIMIENTO DEL DERECHO A LA APLICACIÓN DEL TIPO DE IVA DEL 4% EN LA ADQUISICIÓN O ADAPTACION DE VEHÍCULOS A MOTOR QUE DEBAN TRANSPORTAR HABITUALMENTE A PERSONAS CON MINUSVALÍA EN SILLA DE RUEDAS O CON MOVILIDAD REDUCIDA”.  
*www.dincat.cat/es*
  
- RETROACTIVIDAD DE LA EXENCIÓN POR MINUSVALÍA EN EL IMPUESTO MUNICIPAL DE CIRCULACIÓN (4 abril, 2014)  
*www.tributolocal.es.*
  
- “TRATAMIENTO FISCAL DE LA DISCAPACIDAD”: *www.Discapnet.es*
  
- *www.agenciatributaria.es*