

El recurso extraordinario de revisión y el reconocimiento de la discapacidad

Análisis de la [RTEAC de 23 de abril de 2019, RG 728/2016](#)

Isidoro Martín Dégano

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. UNED

Extracto

La aplicación del tipo del 4 % en el IVA por la adquisición de vehículos para personas con discapacidad requiere de su previa solicitud y acreditar en ese momento la discapacidad. El interesado no pudo hacerlo porque la consejería autonómica todavía no había resuelto el expediente. Cuando finalmente se le reconoce la discapacidad, esta se retrotrae al momento de la solicitud, fecha anterior a la solicitud del beneficio. El TEAC entiende que esta resolución no entra en el primer motivo («aparición de documentos esenciales») para interponer un recurso extraordinario de revisión.

1. Supuesto de hecho

La aplicación del tipo superreducido del IVA para la adquisición de vehículos para transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida está sometida a diversos requisitos (art. 91.dos.1.4.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido –LIVA–). Entre ellos, el solicitar el beneficio fiscal a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y acreditar en ese momento la condición de persona con discapacidad. Esta última se consigue por medio de una resolución de la correspondiente consejería autonómica o del IMSERSO en Ceuta y Melilla.

En el caso analizado se solicitó el beneficio, pero no se pudo acreditar la condición de persona con discapacidad, pues la consejería todavía no había resuelto el expediente. En consecuencia, la AEAT denegó el tipo superreducido y el sujeto pasivo aplicó el general. Posteriormente, la consejería reconoció el grado de discapacidad, retrotrayendo sus efectos a una fecha anterior a la solicitud del beneficio fiscal. El interesado interpuso un recurso extraordinario de revisión por entender que la «aparición» de esta declaración de discapacidad (de valor esencial) entraba dentro del primer motivo previsto en el artículo 244 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), actuando como un órgano unipersonal, considera que el artículo 244 invocado por el interesado no es aplicable a este supuesto de hecho.

2. Doctrina del TEAC

Antes de exponer la posición del TEAC en esta resolución, conviene reseñar los siguientes antecedentes fácticos para comprender mejor el supuesto analizado:

- *30 de julio de 2013*: Solicitud del reconocimiento de la discapacidad ante la Consejería de Política Social de la Xunta de Galicia.
- *11 de agosto de 2014*: Solicitud ante el Departamento de Gestión Tributaria de la delegación de Pontevedra del reconocimiento del derecho a la aplicación del tipo

del 4 % en el IVA para la adquisición de un vehículo para transporte de personas con discapacidad.

- *25 de agosto de 2014*: Denegación del beneficio fiscal por no acreditar la condición de persona con discapacidad.
- *31 de enero de 2015*: Adquisición del vehículo al tipo general del 21 %.
- *17 de noviembre de 2015*: Resolución de la Consellería de Política Social de la Xunta de Galicia, concediendo un grado de minusvalía del 70 % con fecha de retroactividad 30 de julio de 2013.
- *7 de diciembre de 2015*: Interposición de un recurso extraordinario de revisión ante el TEAC.

En relación con estos hechos y las consecuencias que de ellos se derivan conviene aclarar la retroactividad del reconocimiento de la discapacidad para los legos en la materia. La forma de determinar el grado de discapacidad será aplicando el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad. El artículo 10.2 de esta norma prevé expresamente que los efectos del reconocimiento se retrotraerán a la fecha de presentación de la solicitud de valoración. En consecuencia, aunque en la resolución del TEAC no se cita expresamente, hay que entender que la fecha de solicitud de la declaración de discapacidad fue el 30 de julio de 2013, fecha a la que se retrotrae dicho reconocimiento.

Una vez expuestos los antecedentes, el TEAC recuerda, en primer lugar, que nos encontramos ante un beneficio fiscal rogado, por lo que resulta aplicable el procedimiento previsto para los mismos en el Real Decreto 1065/2007 por el que se aprobó el Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (arts. 136 y 137 –RGGI–). Respecto a su posible retroactividad, el TEAC cita el artículo 136 del citado reglamento, que dispone que: «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».

Antes de continuar con la exposición de la doctrina administrativa conviene hacer dos observaciones al respecto de lo hasta ahora señalado por el TEAC. Aunque ninguna tiene transcendencia en el supuesto concreto que estamos analizando, sí lo pueden tener para otros similares. La primera carece de importancia, pues debe de existir un error de hecho, ya que el artículo transcrito es el 137 del RGGI y no el 136. Pero la segunda es de más calado. Lo que nos dice la norma reglamentaria es que será de aplicación subsidiaria en defecto de la normativa del propio impuesto o, en su caso, de la correspondiente ordenanza fiscal en los impuestos locales. Y el TEAC no recoge ninguna especialidad al respecto. Sin embargo, el artículo 26 bis.2 del Reglamento del IVA (Real Decreto 1624/1992, de 29 de

diciembre –RIVA–) contiene una norma específica sobre los efectos del reconocimiento del beneficio fiscal:

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* [la cursiva es nuestra].

Es decir, en el IVA –frente a la previsión general del RGGI– el reconocimiento del beneficio fiscal no tiene efectos desde su concesión, sino que se retrotrae al momento anterior, al de la solicitud¹. Sobre esta previsión incidiremos más adelante.

Prosigamos ya con la exposición de la doctrina del TEAC para este caso. Tras reproducir el artículo 137 del RGGI, la resolución considera que no se puede invocar el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la LGT. De conformidad con lo previsto en esta norma se fija la siguiente doctrina:

El documento aportado por la interesada, si bien es de fecha posterior al acuerdo denegatorio, no constata un hecho anterior al mismo que pruebe el error en la no concesión del beneficio fiscal, sino al contrario, demuestra la corrección del acuerdo impugnado ya que el invocado beneficio exige que previo al momento de la adquisición del vehículo para personas con movilidad reducida, el interesado hubiera solicitado la aplicación del tipo reducido y la Administración competente se lo hubiera concedido por cumplir con todos y cada uno de los requisitos exigidos por el legislador en el citado artículo 91.dos.1.4.º de la Ley del IVA, lo que no ocurre en este caso, en el que la concesión del beneficio fiscal se pretendía con posterioridad al momento de adquisición del vehículo para personas con movilidad reducida.

¹ Para A. Longás Lafuente (2019, p. 1.559) esta retroactividad tiene incidencia cuando la AEAT se retrase en la notificación de la concesión de este tipo en el IVA y se pronuncie con posterioridad a la adquisición del vehículo (y consiguiente devengo y pago del impuesto al tipo general), y siempre que la solicitud se haya presentado con anterioridad a la adquisición. En estos casos, este autor, entiende que el interesado puede obtener la devolución de las cuotas del impuesto repercutidas en exceso. En nuestra opinión la norma es aplicable no solo al retraso por contestar fuera de plazo, sino también a los supuestos en los que se apure el plazo de los seis meses que la AEAT tiene para resolver las solicitudes de beneficios rogados (art. 136.4 RGGI) y se compre el vehículo antes.

Por su parte J. E. Varona Alabern (2017, p. 214) contrapone la normativa del IVA a la general del artículo 137 del RGGI y destaca que resulta mucho más equitativo. En su opinión, el artículo 137 «ignora el perjuicio que puede ocasionar al contribuyente un retraso culpable en el reconocimiento de este beneficio por la Administración».

3. Comentario crítico

La resolución del TEAC no nos parece correcta por dos motivos. Uno más específico, que afecta al caso concreto que estamos analizando: la interpretación del primer motivo previsto en el artículo 224 de la LGT para interponer un recurso extraordinario de revisión. El otro, más general, está en relación con la aplicación de los beneficios fiscales rogados previstos para la discapacidad.

Respecto del primero no llegamos a entender bien la doctrina que acabamos de transcribir. En nuestra opinión caben tres interpretaciones. La primera sería que el TEAC desconoce los efectos retroactivos del reconocimiento de la discapacidad establecidos en el artículo 10.2 del citado Real Decreto 1971/1999 por los que aquel tiene lugar en el momento en que se solicita la iniciación del expediente. En nuestro caso, el 30 de julio de 2013 y no el 17 de noviembre de 2015 (fecha de la resolución). Por tanto, la resolución que determina la discapacidad sí estaría constatando un hecho anterior a la solicitud del beneficio fiscal (a diferencia de lo que defiende el TEAC). Esta interpretación estaría amparada en la omisión de esta norma reglamentaria en la resolución del TEAC. Por otra parte, podría entenderse que el TEAC peca de un formalismo insostenible. Si hemos entendido bien, el TEAC considera que la AEAT actuó correctamente pues en el momento de la solicitud del beneficio fiscal no estaba acreditada la discapacidad, lo cual es innegable. Es de suponer que el interesado advertiría a la AEAT que había solicitado la discapacidad aunque no se menciona nada sobre ello en la resolución del TEAC. Pero, en nuestra opinión, no es eso lo que se discute, sino si la posterior declaración de discapacidad, *con efectos retroactivos reconocidos expresamente por la norma*, constituye un nuevo documento a efectos de interponer el recurso extraordinario de revisión. Y, ante este interrogante, su respuesta nos parece confusa o poco adecuada. La única explicación lógica (aunque muy improbable, dado que la resolución no realiza mención alguna) es que el certificado por el que se le reconoce al interesado una discapacidad del 70 % no reconozca que esa persona utilice silla de ruedas o tenga movilidad reducida. Recordemos que, además de tener la condición de persona con discapacidad (se alcanza con el grado del 33 %), el tipo superreducido requiere ir en «silla de ruedas» o tener «movilidad reducida»². En este

² En el anexo 2 del citado Real Decreto 1971/1999 se recoge un baremo para determinar la existencia de dificultades para utilizar transportes colectivos estableciendo una serie de categorías objetivas o situaciones que, por sí mismas, o combinadas con otras, determinan la existencia de dificultades de movilidad. La resolución por la que se determina el grado de discapacidad indica, en su caso, si también se tienen esas dificultades. Este es el baremo por el que en el ámbito fiscal se entiende que el contribuyente tiene movilidad reducida.

Cuando se aprobó el tipo superreducido para estos supuestos por la Ley 6/2006, de 24 de abril, ante la ausencia de un desarrollo reglamentario, la Subdirección General de Técnica Tributaria elaboró una nota de 23 de junio 2006 para facilitar los trámites de gestión de este beneficio fiscal. En ella se afirma que se entiende por personas con movilidad reducida las personas que entren dentro de la aplicación del bare-

caso, el reconocimiento de la discapacidad no sería suficiente aunque se tuviera un grado muy elevado, como lo es el 70 %. Nada se dice al respecto en la resolución del TEAC. Pero, sería extraño que el interesado desconociera esos dos requisitos o, conociéndolos, presentara el recurso extraordinario, aun sabiendo que no los puede acreditar. Más extraño resulta que en la resolución del TEAC no se haga alusión a ellos, pues hubiera sido mucho más sencillo rechazar el recurso al no tener acreditada la movilidad reducida o necesitar una silla de ruedas. En todo caso, si la última interpretación propuesta sobre la resolución del TEAC fuera la correcta, nuestra argumentación seguiría siendo válida para todos los supuestos en los que tan solo se requiera un grado de discapacidad (exención en el impuesto especial de vehículos –art. 66.1.d de Ley 38/1992, de 28 de diciembre– o en el municipal de matriculación –art. 93.1.e del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo–) y no otras condiciones añadidas sobre la movilidad.

Centrémonos, ahora, en el asunto principal que nos ocupa: ¿estamos ante uno de los tres motivos de interposición del recurso extraordinario de revisión? Es cierto que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido muy estricta en la interpretación de estos motivos por ser una vía de impugnación extraordinaria. Pero, en nuestra opinión, el reconocimiento de la discapacidad cumple con todos los requisitos previstos en el primer apartado del artículo 244 de la LGT. Recordemos su redacción:

- a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.

Siguiendo a Ruiz Toledano (2018) podemos sintetizar el primer motivo en los siguientes requisitos:

mo del anexo 3 del Real Decreto 1971/1999 (actualmente reenumerado como 2 por el artículo único.6 del Real Decreto 1364/2012, de 27 de septiembre) y «a pesar de no contemplarlo el citado baremo, en todo caso, [...] 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».

Esta forma de acreditar la movilidad reducida se ha trasladado al vigente artículo 26 bis del RIVA, por el que también se considerarán personas con movilidad reducida:

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

1. Es evidente que el reconocimiento del grado de discapacidad es un documento probatorio.
2. Tiene un valor esencial para la decisión del asunto. Si se hubiera conocido la discapacidad del interesado con carácter previo a la solicitud del beneficio fiscal, su denegación no se hubiera producido. Hay que tener en cuenta que, a efectos tributarios, los medios para acreditar la discapacidad están tasados, por lo que en este caso la resolución de la consejería autonómica sobre el grado de discapacidad era determinante, pues no se podía probar de otra forma³.
3. Evidencia el error cometido. La declaración de discapacidad supone que el momento de la solicitud del beneficio fiscal ya se cumplía con el requisito de tener tal condición, pues sus efectos se retrotraen a la fecha de la solicitud (anterior a la petición del tipo superreducido). Por tanto, el documento se refiere a hechos o circunstancias anteriores a la denegación del beneficio fiscal, pues en ese momento ya se padecía el grado de discapacidad exigido y, por tanto, los constata. En definitiva, pone en evidencia un hecho desconocido que no se tuvo en cuenta al tiempo de denegarse el tipo.

³ Tanto el artículo 72 del Reglamento del IRPF como el artículo 26 bis del RIVA establecen que el grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el IMSERSO o el órgano competente de las comunidades autónomas.

No obstante, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 % en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 % cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

Sobre este particular, la Administración tributaria es estricta en cuanto a las posibilidades probatorias del grado de minusvalía. Así, en la contestación de 26 de marzo de 2001 a la consulta núm. 626/2001 (NFC037800), la DGT niega la validez de un certificado clínico expedido por la Fundación Instituto Valenciano de Oncología, centro donde se trató la grave enfermedad de la mujer del consultante, y que le impidió acudir a pasar la oportuna revisión en el órgano competente de la comunidad autónoma antes de fallecer. También es significativa la contestación de la DGT a la consulta de 7 de abril de 2005 (V0577/2005) (NFC020729), la cual se remite como único documento probatorio al certificado del IMSERSO o entidad autonómica competente, e indica adicionalmente lo siguiente:

En este mismo sentido, se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central, en fecha 17 de febrero de 2005, en resolución de recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, al acordar que «el grado de minusvalía únicamente puede acreditarse mediante certificado o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas», añadiendo dicho tribunal «sin que, a efectos de este impuesto puedan reputarse válidos reconocimientos de minusvalía efectuados por otros facultativos u organismos realizados, incluso, en el ejercicio de competencias públicas».

En este sentido, y más reciente, la contestación de la DGT de 24 de octubre de 2018 a la consulta V2766/2018 (NFC070490).

4. Documento posterior al acto recurrido o de imposible aportación al tiempo de dictarse el mismo. Creemos que en este caso se cumplen las dos condiciones, pues el reconocimiento de la discapacidad es posterior a la denegación del tipo superreducido, y no se pudo aportar en ese momento, pues la consejería autonómica todavía no había resuelto el expediente a pesar de que se había solicitado con más de un año de antelación. Su aportación, por tanto, era imposible, al no depender de la voluntad del interesado.

Por último, la interpretación del TEAC resulta contradictoria con la que ha seguido la Administración tributaria en, al menos, dos ocasiones.

En primer lugar, con la manifestada por la Dirección General de Tributos (DGT) en la contestación de 17 de marzo de 2015 a la consulta núm. 10/2015 (NFC054104). En ella se plantea la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos por el impuesto municipal de vehículos de tracción mecánica por quien entiende que tendría derecho a la exención por la matriculación de un vehículo a nombre de un discapacitado (art. 93.1.e del Real Decreto Legislativo 2/2004). Estamos ante el mismo supuesto que nos ocupa: contribuyente que solicita la acreditación de persona con discapacidad al que se le contesta con posterioridad al devengo del impuesto. La DGT considera que la denegación de la exención fue correcta y que, dado que la ordenanza fiscal no prevé la aplicación retroactiva de la exención, se aplicará el artículo 137 del RGGI por el que la exención tendrá efectos desde la fecha en que esta se reconozca. Sin embargo, la DGT propone al contribuyente una solución cuando reciba el certificado de discapacidad. Así, señala que pudo interponer el recurso extraordinario de revisión por el primero de los tres motivos: «aparición de documentos nuevos de valor esencial». El problema es que no lo hizo en el plazo de los tres meses desde el conocimiento del documento que reconocía la discapacidad y el acto devino firme.

Pero, sobre todo, es contradictoria con la resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018 (RG 629/2014 –NFJ073989–). Si bien no estamos ante el mismo supuesto de hecho, sí presentan una importante analogía. El caso analizado por el TEAC se refiere a una persona física que durante el año 2011 fue residente fiscal en Italia por motivos laborales. La AEAT llevó a cabo un procedimiento de comprobación relativo al IRPF correspondiente a dicho ejercicio en el que concluyó que su residencia fiscal se mantenía en España, por lo que habría infringido su obligación de presentar declaración por este tributo. En el curso del procedimiento de comprobación, el contribuyente alegó que era residente en Italia y para acreditar tal condición solicitó a las autoridades fiscales italianas un certificado de residencia fiscal que, sin embargo, no fue expedido hasta varios meses después de finalizado el procedimiento en España, cuando ya habían transcurrido los plazos para interponer los recursos ordinarios previstos en la LGT, a los que no acudió por no disponer de la prueba necesaria. El TEAC aclara la interpretación del primero de los motivos por los que se puede interponer el recurso extraordinario. Y entiende que un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales extranjeras con posterioridad a la finalización de un procedimiento de comprobación

en España, pero solicitado con anterioridad, puede encuadrarse en el mencionado supuesto tasado, permitiendo accionar este recurso extraordinario⁴. Así, afirma:

[...] se trata de un documento probatorio inexistente en el momento en el que se desarrolló el procedimiento de comprobación, cuya existencia a tiempo de ser aportada a la AEAT no dependía del contribuyente, una vez solicitada su expedición por él, sino de las autoridades italianas que debían emitirlo [...]. Dicho documento evidencia un hecho nuevo, que pone de relieve o aflora nuevos hechos no conocidos o ignorados al tiempo de dictarse la resolución que se enjuicia, y que, de haberse atendido a ellos, tiene un valor esencial para la resolución del asunto, puesto que si se hubiera podido aportar a lo largo del procedimiento, la resolución del mismo habría sido distinta.

No vemos inconveniente en destacar la similitud entre la «aparición» del certificado de residencia fiscal y el de discapacidad. La diferencia está en que uno lo emite una Administración extranjera y el otro la propia Administración española, eso sí, ambos con considerable demora. Pero esta diferencia nos parece irrelevante a estos efectos. Es más, el interesado del supuesto que estamos analizando solicita la discapacidad antes de pedir el beneficio fiscal (¡más de un año antes!), mientras que el contribuyente no residente lo hace durante la comprobación inspectora (no la tenía ya pedida por si acaso se producía este tipo de actuación).

Si no se aceptase nuestra interpretación respecto de la posibilidad de interponer un recurso extraordinario de revisión o bien hubiera transcurrido el plazo de tres meses para hacerlo, creemos que existiría otra vía para defender la aplicación del beneficio fiscal.

⁴ Las sentencias de la Audiencia Nacional de 12 de diciembre de 2017 (rec. núm. 166/2017) (NFJ074065) y 28 de febrero de 2018 (rec. núm. 167/2017) (NFJ074066) rechazan que el certificado de residencia fiscal expedido por la República de Kazajstán se pueda invocar como uno de los supuestos del artículo 244 de la LGT, pero el supuesto de hecho es distinto. En estos casos, el contribuyente no hizo referencia alguna a dicho certificado durante los procedimientos de comprobación ni en los recursos de reposición o reclamaciones administrativas. Solo después de que el acto devino firme se alegó la «aparición» de este documento emitido con posterioridad para acreditar la residencia en dicho país.

Las dos sentencias finalizan con una afirmación que puede servir de apoyo a la citada resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018:

Distinto podría resultar el litigio si la actora, en lugar de consentir la firmeza de las liquidaciones hubiera continuado con los recursos ordinarios incidiendo sobre la base probatoria que ahora sustenta. En ese caso, la discusión se habría centrado en la acreditación de su residencia fiscal y de cómo fue determinada por la Administración. Entonces sí se podría valorar la virtualidad de la certificación de residencia emitida en virtud del Convenio de doble imposición respecto de ejercicios anteriores a su entrada en vigor y cabría, en su caso, considerarlo elemento de prueba suficiente para acreditar la residencia en contra de lo expuesto por la Administración.

Como ya hemos mencionado, nos encontramos ante un beneficio fiscal rogado, por lo que se pueden retomar los argumentos de la ya clásica polémica sobre el incumplimiento de los requisitos formales para el disfrute de la exención y, en concreto, si la presentación de la solicitud fuera de plazo impide la obtención del beneficio. En definitiva, se trata de determinar si el acto que reconoce el beneficio fiscal tiene efectos meramente declarativos o constitutivos⁵. Tradicionalmente la posición doctrinal mayoritaria ha sido la de entender que el derecho a la exención no deriva del acto administrativo que la reconoce, sino de que concurren los requisitos para su existencia. Es decir, la exención tiene su origen en la Ley y no puede hacerse depender del cumplimiento del requisito formal de la solicitud. Como atinadamente afirma, Herrera Molina (1990, p. 315),

[...] una cosa es que el disfrute de la exención no pueda iniciarse hasta que se produzca la declaración administrativa, y otra bien distinta que esa solo surta *efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha del correspondiente acuerdo tomado por el órgano administrativo competente*.

Por su parte, los tribunales de justicia mantuvieron distintas posturas. En favor de la primera fue significativa la Sentencia de 3 de enero de 2000 del Tribunal Superior de Cataluña (rec. núm. 1557/1995 –NFJ037659–) por lo clarificadora y fundamentada que resultaba. En ella se distinguía entre los requisitos para la existencia de la exención y las condiciones para su aplicabilidad, encuadrando entre estas últimas el reconocimiento previo por la Administración; por eso –concluye– no puede aplicarse sin este último, pero nada impide que tras la matriculación del vehículo se solicite dicho reconocimiento, que en caso de obtenerse convertiría en indebido el ingreso efectuado en su día, procediendo su devolución⁶. Pero hubo muchas otras que defendieron que el reconocimiento previo de la exención es un requisito constitutivo, por lo que no cabe aplicar la exención *a posteriori* mediante la rectificación de la autoliquidación⁷. Por su parte, la DGT siempre mantuvo, y lo ha seguido haciendo, la necesidad de solicitar la exención y cumplir todos los requisitos en ese momento para poder disfrutar de ella, de tal manera que no es posible aplicar

⁵ Ya F. Sainz de Bujanda (1961, p. 453) defendía que la exención tenía su origen en la propia Ley, por lo que su disfrute no podía derivar del acto administrativo que la reconocía. En un sentido similar Martín Queralt (1975, p. 163).

Aplicando esta doctrina a los supuestos de beneficios fiscales reconocidos a las personas con discapacidad Lozano Serrano (2001) y Simón Acosta (2001).

⁶ El citado tribunal mantuvo su criterio en la Sentencia de 18 de noviembre de 2004 (rec. núm. 797/2000 –NFJ019724–). Estas sentencias fueron seguidas, entre otras, por las del TSJ de Navarra de 17 de abril de 2000 (rec. núm. 1433/1997 –NFJ 009733–) y de la Comunidad Valenciana de 5 de diciembre de 2002 (rec. núm. 535/2000) y 20 de abril de 2011 (rec. núm. 3942/2008 –NFJ045469–).

⁷ Sentencias del TSJ de Castilla-La Mancha de 21 de julio de 1998 y de 29 de septiembre de 2001 y del TSJ de Asturias de 8 de marzo de 2001.

la exención a periodos impositivos ya devengados a la fecha en que se presente la solicitud del beneficio rogado⁸.

Frente a los argumentos en favor de los efectos retroactivos de la exención se puede oponer que la aprobación por el RGGI del «Procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales rogados» ha cambiado radicalmente la situación. En este reglamento, por primera vez, una norma tributaria regula de forma expresa, y con carácter general, los efectos del reconocimiento de los beneficios rogados⁹. Así, en el citado artículo 137 se recoge que: «El reconocimiento de los beneficios fiscales [rogados] surtirá efectos desde el momento que establezca la normativa aplicable o, en su defecto, desde el momento de su concesión». Así pues, salvo que la norma estatal (el RIVA sí lo prevé, pero el del impuesto especial no) o la ordenanza municipal del impuesto de vehículos de tracción mecánica fijara otra cosa respecto de los efectos del reconocimiento del beneficio fiscal rogado (por ejemplo, que extendiera sus efectos al momento de la solicitud), los efectos tributarios favorables deberían computarse únicamente desde el momento de la concesión. Podría parecer, por tanto, que ya no cabe defender los efectos meramente declarativos con legislación vigente, no pudiéndose solicitar la devolución del impuesto pagado. Esta es la posición defendida por Varona Alabern (2017, p. 214), si bien critica la opción legislativa por otorgar un excesivo protagonismo a los aspectos formales frente a los sustantivos, lo que puede frustrar la finalidad perseguida por el legislador. Pero, en su opinión, estando vigente esta norma reglamentaria, debe aceptarse su virtualidad y solo cabe hacer propuesta *de lege ferenda* para su mejora¹⁰.

⁸ Entre otras, por ser las más recientes, las contestaciones a las consultas V0726/2019, de 1 de abril (NFJ071723) y V0828/2019, de 16 de abril (NFC072127).

⁹ La aprobación de esta norma supone un cambio radical respecto de la normativa previa. Anteriormente la base legal era que, a falta de una regulación expresa en la normativa tributaria, se debía acudir con carácter supletorio a lo establecido en las disposiciones generales del Derecho administrativo. En particular, al artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Esta norma establecía que los actos administrativos desprenderán efectos desde el momento en que se dicten. No obstante, en su apartado tercero, reconocía que, excepcionalmente, podría otorgarse eficacia retroactiva cuando beneficien al interesado, «siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y esta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas».

De acuerdo con esta norma el criterio era, por tanto, que el derecho a la aplicación de los beneficios fiscales se generaba desde que se dieran las condiciones necesarias para su disfrute y no desde que se solicitara. De esta manera, si la solicitud se efectuaba después de la fecha en que se cumplían los requisitos, el reconocimiento del beneficio tendría eficacia retroactiva a dicho momento, sin perjuicio de los efectos de la prescripción. Sobre este cambio legislativo Del Amo Galán (2016, p. 39).

¹⁰ Recoge este autor varias sentencias de tribunales superiores de justicia (entre otras las de Madrid de 14 de febrero de 2014 [rec. núm. 86/2012 –NFJ054743–] y Cataluña de 4 y 10 de noviembre de 2010) en las que se admite la exención en estos casos. Pero se sorprende de que todas silencien el artículo 137 del RGGI que impediría *de lege data* la exención. En nuestra opinión, la razón es que dicha norma no estaba vigente en el momento de autos.

En nuestra opinión, no deberíamos resignarnos, como hace este autor, a aceptar la interpretación literal. Al margen de cuestionar la habilitación reglamentaria para condicionar de tal modo ciertas exenciones¹¹, creemos que cabría defender otra interpretación del artículo 137 de la LGT. Al menos para uno de los supuestos que estamos analizando: el de la solicitud de la exención habiendo ya presentado la solicitud de la acreditación de la discapacidad y estando a la espera de su resolución¹².

En su momento ya defendimos una interpretación finalista, sustentada en los principios constitucionales, de los beneficios fiscales relacionados con la discapacidad¹³. Estos encuentran su fundamento en los principios de capacidad económica (art. 31 de la Constitución Española –CE–) e integración de las personas con discapacidad (art. 49 CE), los cuales deben tenerse muy presentes para la interpretación de la norma fiscal. Si la finalidad del beneficio fiscal es atender a la discapacidad del sujeto pasivo, bien sea por tener este una menor capacidad económica o para favorecer su integración social o laboral, habrá que estar al momento en que se manifieste la misma con independencia de cuándo se reconozca administrativa o judicialmente esta situación. Esta interpretación finalista de las normas tributarias ha sido subrayada recientemente por el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 77/2015, de 27 de abril (NCJ059909), en relación con la aplicación de un tipo reducido del impuesto sobre transmisiones en la adquisición de viviendas por familias numerosas¹⁴.

Por todo ello, pensamos que el acto de concesión del beneficio fiscal no puede tener efectos constitutivos en esta clase de normas, sino meramente declarativos. Una cosa es

¹¹ El artículo 137 del RGGI podría plantear problemas de legalidad ordinaria toda vez que la regulación reglamentaria y procedimental de un beneficio tributario no debiera limitar significativamente su virtualidad. Sobre todo en los casos de incumplimiento negligente o demora por parte de la Administración a la hora de emitir la resolución sobre el grado de discapacidad.

¹² Para los supuestos en que no se ha solicitado el beneficio fiscal, aun teniendo reconocida la discapacidad, y la solicitud se produce con posterioridad al devengo el TEAC lo ha negado siempre. Por ejemplo, en el caso del tipo superreducido del IVA cuya solicitud de aplicación se produjo con posterioridad a la adquisición y pago del tipo general (resolución de 12 de marzo de 2008, RG 2613/2017 –NFJ029014–).

¹³ Alonso-Olea García, Lucas Durán y Martín Dégano (2006); Alonso-Olea García, Lucas Durán, Martín Dégano (2009, pp. 238, 522 y 546); y Lucas Durán y Martín Dégano (2006, p. 32).

¹⁴ En ella se concede el amparo a un adquirente de un inmueble que no había solicitado el reconocimiento de familia numerosa a la comunidad autónoma en el momento del devengo, aunque sí podía acreditar tal condición por el libro de familia. La sentencia afirma:

Una vez que el legislador ha optado por garantizar la protección económica de las familias numerosas mediante la aplicación de un tipo reducido por la adquisición de su vivienda habitual, los órganos judiciales en su aplicación no pueden interpretar las disposiciones legales aplicables de un modo incompatible con la Constitución, cuando es posible otra interpretación alternativa –como hizo el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Madrid– sin violentar la letra de la ley. Al no hacerlo el órgano judicial ha impedido servir a la finalidad constitucional de asegurar la protección económica de la familia (art. 39.1 CE), en este caso, de la familia numerosa.

que no se pueda disfrutar de la exención hasta que no se reconozca administrativamente el grado de discapacidad exigido, y otra distinta es que solo a partir del período impositivo en que se obtiene dicho reconocimiento se pueda disfrutar de la exención. Así pues, la falta del justificante que acredita la discapacidad no debe suponer la pérdida definitiva del derecho a la exención, particularmente cuando ya se ha iniciado el procedimiento del Real Decreto 1971/1999 antes de solicitar la aplicación del beneficio fiscal. Si no fuera así, la exención dependería, en determinados casos, de la mayor o menor eficacia administrativa en la tramitación del expediente, circunstancia que debe reputarse inadmisibles¹⁵. Recordemos que entre la solicitud de la discapacidad (30 de julio de 2013) y su reconocimiento (17 de noviembre de 2015) transcurren dos años y tres meses. Esta situación podría generar una diferencia de trato entre quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales que carece de base objetiva y razonable incurriendo en un formalismo injustificado: por un lado, quienes pidieron la exención porque en el momento del devengo ya tenían acreditada la discapacidad; por otro, quienes pidieron la exención pero todavía no les habían acreditado la discapacidad y después se la concedieron con efectos anteriores al devengo. En nuestra opinión esta desigualdad en la aplicación de la Ley tendría su origen en la mayor o menor celeridad de la Administración en resolver el expediente que acredite la discapacidad.

Podría argüirse que el TEAC ha interpretado en algunos supuestos que el reconocimiento de la Administración tributaria de determinadas exenciones rogadas en el ámbito del IVA es requisito ineludible para el disfrute de la misma, por razones de control administrativo previo, de seguridad jurídica en las actividades económicas y por existir intereses de terceros que no pueden desprejiciarse; este sería el caso de la antigua exención referida a la construcción de templos de la Iglesia católica¹⁶, que conlleva la obligación de realizar prorrateo al constructor y, por ende, la no deducibilidad plena de las cuotas de IVA soportadas, por lo tanto un quebranto económico para el empresario que debe conocer antes de fijar un precio definitivo y no *a posteriori*. En todo caso, habría que tener en cuenta que en el artículo 26 bis.dos.2 del RIVA se establece que el reconocimiento del tipo superreducido para vehículos de personas con discapacidad, caso de producirse, surtirá efecto desde la fecha de su solicitud. Es decir, el disfrute del beneficio no es desde su concesión, sino que se retrotrae a un momento anterior (el de su solicitud). Esta norma tiene incidencia en un supuesto concreto. Para Longás Lafuente (2019, p. 1.559) se produce cuando la AEAT se retrase en la notificación de la concesión de este tipo en el IVA y se pronuncie con posterioridad a la adquisición del vehículo (y consiguiente devengo y pago del impuesto al tipo general), y siempre que la solicitud se haya presentado con anterioridad a la adquisi-

¹⁵ A esta misma conclusión y con los mismos argumentos principalistas llega M.^a L. Esteve Pardo (2012, *passim*) interpretando específicamente el artículo 137 del RGGI en relación con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Para esta autora el «momento de su concesión [del beneficio]» no debe entenderse como la fecha de la resolución de la Administración tributaria, sino la fecha en que la Administración reconoce la condición de persona con discapacidad.

¹⁶ Resoluciones de 23 de octubre de 1997 y de 24 de junio de 1998.

ción. Realmente, en nuestra opinión, los efectos retroactivos no solo se aplicarían cuando se supere el plazo de seis meses para contestar la solicitud de los beneficios rogados (art. 136.4 RGGI), sino también para cuando se apure hasta el final el mismo y antes se hubiera comprado el vehículo. En estos casos, este autor, entiende que el interesado puede obtener la devolución de las cuotas del impuesto repercutidas en exceso, por lo que los inconvenientes citados parecen subsanables. Es decir, la norma reglamentaria prevé la posibilidad de un retraso de la AEAT y la retroacción al momento de la solicitud del beneficio fiscal, lo cual favorece lógicamente al interesado¹⁷. Sin embargo, según la interpretación del TEAC que estamos comentando, cuando el retraso corresponde a otra Administración (la que emite el certificado de discapacidad), la Administración tributaria se desentiende y no acepta la posibilidad de la retroacción.

Referencias bibliográficas

- Alonso-Olea García B., Lucas Durán M. y Martín Dégano, I. (2006). *La protección de las personas con discapacidad en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Alonso-Olea García B., Lucas Durán M. y Martín Dégano I. (2009). *La protección de las personas con discapacidad y en situación de dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*. Cizur Menor: Thomson-Aranzadi.
- Del Amo Galán, O. (2016). Procedimiento de aplicación de los beneficios fiscales en los tributos locales. *Carta Tributaria*, 14.
- Esteve Pardo, M.^a L. (2012). Las exenciones rogadas en el ámbito tributario local. Sobre el efecto declarativo o constitutivo del acto administrativo de reconocimiento. *Tributos Locales*, 105.
- Herrera Molina, P. M. (1990). *La exención tributaria*. Madrid: Colex.
- Longás Lafuente, A. (2019). *El impuesto sobre el valor añadido (2). Comentarios y casos prácticos*. (9.^a ed.). Madrid: CEF.
- Lozano Serrano, C. (2001). La exención del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte para vehículos de minusválidos. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 17.
- Lucas Durán M. y Martín Dégano I. (2006). Fiscalidad municipal de los vehículos

¹⁷ Varona Alabern (2017, p. 199) contrapone la normativa del IVA a la general del artículo 137 del RGGI y destaca que resulta mucho más equitativa. En su opinión, el artículo 137 «ignora el perjuicio que puede ocasionar al contribuyente un retraso culpable en el reconocimiento de este beneficio por la Administración».

utilizados por personas con discapacidad.
Tributos Locales, 64.

Martín Queralt, J. (1975). El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias. *Revista Española de Derecho Financiero*, 5.

Ruiz Toledano, J. I. (2018). El recurso extraordinario de revisión ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. *Revista Técnica Tributaria*, 123 (revista digital sin paginar).

Sainz de Bujanda, F. (1961). Teoría jurídica de la exención tributaria. En *Hacienda y*

Derecho, v. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

Simón Acosta, E. (2001). Sobre los efectos constitutivos de la declaración de retiro por incapacidad permanente para la exención de cantidades percibidas con anterioridad. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 4.

Varona Alabern, J. E. (2017). El tratamiento de la discapacidad en los impuestos indirectos estatales y en los impuestos locales. En *Aspectos fiscales de la dependencia y de la discapacidad*. Aranzadi.