



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/57532/2026/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **22/09/2026**

Asunto:

Impuestos especiales. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT). Aplicación de la exención prevista en el artículo 66.1 d) de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales a la primera matriculación de un vehículo para uso exclusivo de Minusválido. CAMBIO DE CRITERIO.

Criterio:

Es posible aplicar la exención prevista en el artículo 66.1 d) de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales a la primera matriculación de un vehículo para uso exclusivo de minusválido en casos en que, ya efectuada la matriculación y autoliquidado el impuesto, se aporta el certificado de minusvalía o discapacidad, con fecha posterior a la matriculación pero con efecto desde una fecha anterior, pudiendo a tal fin el obligado tributario solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

Unificación de criterio

Nota:

Supone un cambio de criterio respecto al mantenido en resolución TEAC de 28 de enero de 2001 (recurso 7219/1999).

El criterio es contrario al establecido por la Dirección General de Tributos (DGT) en consulta V1679-2025 con fecha de salida 17/09/2025.

Referencias normativas:

Ley 38/1992 Impuestos Especiales IIEE

65.1.a)

66.1.d)

RD 1165/1995 Reglamento de los Impuestos Especiales IIEE

135

136

137

Conceptos:

Certificado

Exenciones

Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

Impuestos Especiales IIEE

Matriculación

Minusvalía

Reconocimiento

Solicitud

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 22 de septiembre de 2026

PROCEDIMIENTO: 00-57532-2026-00

CONCEPTO: IMP.ESP. SOBRE DETERM. MEDIOS DE TRANSPORTE. IEDMT

NATURALEZA: RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

RECURRENTE: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA - Q2826000H

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 30 de marzo de 2026, recaída en la reclamación nº 28/17454/2025 interpuesta frente al acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

La obligada tributaria DOÑA X presentó el 26 de febrero de 2025 autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) a resultas de la realización del hecho imponible del citado impuesto consistente en la primera matriculación definitiva en España de un vehículo nuevo provisto de motor para su propulsión, ingresando la cuota resultante de la misma.

Ulteriormente en fecha 9 de julio de 2025, DOÑA X presentó solicitud de rectificación de la citada autoliquidación solicitando la devolución del ingreso indebido realizado con ocasión de dicha autoliquidación del IEDMT al considerar que tendría derecho a haber aplicado la exención prevista en el artículo 66.1 d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales referida a la matriculación de "vehículos automóviles a nombre de minusválidos para su uso exclusivo".

DOÑA X aportó con su solicitud de rectificación una resolución de fecha 29 de mayo de 2025 emitida por la Directora General de Atención a Personas con Discapacidad de la Consejería de Familia, Juventud y Asuntos Sociales de la Comunidad de Madrid, en virtud de la cual se le reconocía un grado de discapacidad del 49%, de acuerdo con el Real Decreto 888/2022, de 18 de octubre, de carácter permanente y con efectos desde el 13/01/2025 (fecha de presentación de la solicitud del reconocimiento del grado de discapacidad).

DOÑA X adujo ante la Administración Tributaria que en el momento de la adquisición del vehículo, cumplía con todos los requisitos para la exención del IEDMT al habersele reconocido el grado de discapacidad retroactivamente con efectos desde una fecha anterior a la adquisición del vehículo.

La Administración de Fermín Caballero de la Delegación Especial de Madrid-AEAT desestimó la solicitud de rectificación por considerar que la aplicación de los supuestos de exención está condicionada a que se presente a través del modelo 05 y antes de la matriculación definitiva del vehículo en cuestión, una solicitud de reconocimiento por parte de la Administración Tributaria del derecho a la exención. Al haber incumplido la interesada el requisito de solicitud previa del reconocimiento del derecho a la exención, puesto que tal solicitud fue formulada el 8 de julio de 2025, la misma no tendría derecho a rectificar su autoliquidación:

<<Se acuerda DESESTIMAR la solicitud debido al incumplimiento del requisito del art.66.2.LIE para la aplicación de la exención del art.66.1.d) LIE. Efectivamente, el art.66.1.d) LIE señala que se encuentran exentos del impuestos aquellas personas físicas con un grado de discapacidad mayor de un 33%:

<<(....)>>

Sin embargo, este precepto se encuentra supeditado al cumplimiento del requisito del reconocimiento previo por parte de la Administración de la exención, conforme al art.66.2.LIE, que expone:

<<(....)>>

Este reconocimiento previo se realiza por medio de la presentación y acuerdo del modelo 05 previo a la presentación de la Autoliquidación por el modelo 576. En el caso que nos ocupa, el modelo 05 se presenta con fecha 8 de julio de 2025, con posterioridad a la presentación del modelo 576, que se autoliquidó con fecha 26 de febrero de 2025.

TERCERO. Se acuerda desestimar la presente solicitud>>

SEGUNDO. Frente al acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación, DOÑA X interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Madrid, tramitada con número de RG 28/17454/2025, dictando el TEAR resolución en sentido estimatorio el 30 de marzo de 2026:

Resolución TEAR de Madrid impugnada de 30 de marzo de 2026 (RG 28/17454/2025):

<<SEGUNDO. Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La cuestión planteada se centra en determinar si resulta ajustada o no a Derecho la resolución de la Administración y, en consecuencia, si procede la rectificación de la autoliquidación y la devolución instada por la interesada en relación al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, correspondiente al vehículo P(...) con número de bastidor V(...).

TERCERO.- El artículo 65.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE) dispone que:

(...)

En cuanto a la exención objeto de la presente reclamación, el artículo 66 LIE, dispone en su apartado 1.d) lo siguiente

(...)

El apartado 2 del artículo 66, dispone que:

(...)

El desarrollo reglamentario de este precepto se contiene en el Título II, artículos 135, 136 y 137 del Reglamento de

Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (en adelante, RIE), que disponen lo siguiente: (...)

Centrándonos, en primer lugar en la acreditación suficiente del grado de minusvalía, conviene señalar que la regulación básica de carga de la prueba en el ámbito tributario se encuentra en el artículo 105 de la Ley 58/2003 (LGT), según el cual "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Han sido reiterados los pronunciamientos judiciales que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos, aplicación de tipos impositivos inferiores, etc. Lo anterior obviamente ha de conjugarse con la normalidad y facilidad probatoria, de manera que se tenga en cuenta cuál es la parte más próxima a las fuentes de prueba y a la que resulta más fácil la demostración de los hechos controvertidos. Además, en la vía económico administrativa rige el principio de interés de la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario mediante algún tipo de ficción o presunción. Por ello corresponde al interesado aportar la prueba del hecho que justifica la aplicación del beneficio fiscal establecido en la norma reguladora de los Impuestos Especiales, y en concreto, en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el presente caso, la interesado ha presentado ante la Administración, certificación del grado de minusvalía emitido por la Directora General de Atención a Personas con Discapacidad de la Consejería de Familia, Juventud y Asuntos Sociales de la Comunidad de Madrid, certificación cuya fecha de validez (13/01/2025) es anterior a la presentación de la declaración tributaria por este impuesto (26/02/2025). El primer requisito por tanto, se cumple.

En cuanto al segundo requisito se refiere, la aplicación del beneficio fiscal, dice la norma, está condicionada al reconocimiento previo del derecho a la exención. En relación a este requisito, consideramos que el reconocimiento previo del derecho es una condición necesaria para su ejercicio, y que en tanto no se cumpla no procederá la aplicación de la exención del impuesto; pero disintimos en cuanto al efecto que conlleva el hecho de que la solicitud se formule con posterioridad al momento de la matriculación del vehículo, pues consideramos que tal circunstancia no supone la pérdida definitiva del beneficio fiscal a que se tiene derecho, sino una demora en su ejercicio hasta el momento en que su hubiere obtenido.

Este criterio, expresado de uno u otro modo, se recoge en diversas sentencias de los distintos Tribunales Superiores de Justicia que han tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión. Entre ellas, y sin ánimo exhaustivo, pueden citarse las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid, de 17 de febrero de 2014 (Recurso 1152/2010) y 16 de marzo de 2012 (Recurso 875/2008), la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de febrero de 2014 (Recurso 86/2012), la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga, de 15 de julio de 2013 (Recurso 340/2010), la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares de 31 de mayo de 2013 (Recurso 232/2012) y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 10 de febrero de 2012 (Recurso 1006/2007), en la que este Tribunal rectifica el criterio mantenido en sentencias anteriores. Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de febrero de 2014 (Recurso 86/2012), establece lo siguiente, en su Fundamento de Derecho CUARTO:

" CUARTO: Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, hay que partir de que el art. 66. de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece lo siguiente: "La aplicación de las exenciones a que se refieren las letras a), b), c), d), f), i) y k) del apartado anterior estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente. En particular, cuando se trate de la exención a que se refiere la letra d) será necesaria la previa certificación de la minusvalía o de la invalidez por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las entidades gestoras competentes.

La aplicación de la exención a que se refiere la letra e) del apartado anterior requerirá la previa certificación de su procedencia por el Ministerio de Asuntos Exteriores.

En los demás supuestos de exención será necesario presentar una declaración ante la Administración tributaria en el lugar, forma, plazo e impreso que determine el Ministro de Hacienda".

El recurrente alega que junto con la solicitud de rectificación de la autoliquidación aportó el Certificado de Minusvalía, alega un error en la gestoría.

Consta en el expediente administrativo el Dictamen Técnico facultativo del Equipo de valoración y Orientación del Centro Base de Madrid, de 21 de mayo de 1996, de la Dirección General de Servicios Sociales de la Comunidad de Madrid, en el que se reconoce un grado de minusvalía del 37%, (que es el documento referente a la minusvalía que se aportó con la solicitud de rectificación de la autoliquidación).

Sobre la cuestión debatida se han pronunciado varias Salas de lo Contencioso Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, pudiendo citarse entre las últimas sentencias la del Tribunal Superior de Justicia Illes Balears de 31 de mayo de 2013 (N.º de Recurso: 232/2012), en la que se expresa lo siguiente: "Por lo tanto, la única cuestión a decidir es si para la devolución interesada resulta un obstáculo infranqueable el que la exención no fuera acordada por la Administración tributaria con anterioridad a la matriculación del vehículo, tal como exigen el artículo 66.1 de la Ley 38/1996, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales , y los artículos 135 y siguientes del RD 1165/1995.

La Sala considera que dándose en el momento de la matriculación los requisitos exigibles en el artículo 66-1, la falta del reconocimiento previo de la Administración no supone la pérdida del derecho a obtener ese beneficio fiscal que constituye la exención legalmente recogida. En efecto ostentando la condición de minusválido porque así lo tiene reconocido el sujeto, se da ya el supuesto para poder aplicar ese beneficio, y el no hacerlo obviamente determinó que no se procediera a esa exención pero ello no equivale a que se haya perdido el derecho a poder solicitar el ingreso indebido que, de haberse solicitado en su momento, habría permitido aplicar la exención, porque en ese caso la liquidación por el importe efectuado al no apreciarse el beneficio fiscal se transforma por su condición incuestionable de minusválido ya en el momento de la matriculación y cumpliendo el resto de requisitos, en un ingreso indebido, y no haberse aplicado en su momento no equivale a la pérdida del derecho a poder recuperar lo indebidamente pagado. Pretender que ese reconocimiento previo tiene carácter constitutivo para poder aplicar la exención, no ha de aceptarse porque tal y como refiere la Sentencia 76/2012 de 10 de Febrero del TSJ de Murcia " (...) lo que el precepto quiere decir, únicamente, es que la Administración tributaria no es la competente para el reconocimiento de la concurrencia en una determinada persona de un grado de minusvalía, ni tiene la competencia técnica, ni la competencia formal, que hay que tener en cuenta de la

un cierto grado de minusvalía, ni tiene la competencia técnica, ni la competencia formal, que hoy está en manos de las Comunidades Autónomas. No significa pues que la resolución por la que se reconoce el grado de minusvalía deba ser previa a la realización del hecho imponible, sino simplemente que Hacienda no puede reconocer la exención sin que exista una resolución previa (previa al reconocimiento de la exención, no previa a la realización del hecho imponible) de la Administración competente." En definitiva el beneficio fiscal que se recoge pretende favorecer la movilidad de minusválidos que tengan ya declarada su condición de tal y cumplan con los requisitos que se establecen en la ley, y esa ha de ser la interpretación teleológica que ha de darse al texto normativo que analizamos y aplicamos.

En este sentido son múltiples las sentencias de Tribunales Superiores de Justicia que en casos idénticos al presente reconocen y aceptan la posibilidad de devolver el ingreso indebido siempre y cuando se acredite que las condiciones o requisitos de discapacidad reconocida y demás que previene el artículo 66 se daban en el momento de la matriculación. Y a tal efecto podemos citar las Sentencias de 10/2/2012 de Murcia, 10/11/2012 y 17/6/2010 de Cataluña, 17/7/2009 de Valencia y 29/7/2011 de Andalucía con sede en Granada entre otras muchas.

En el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 9/7/09 (recurso 196/20069 declara que<<La Sala entiende que 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, esta por error, ya fuera propio o inducido por la propia Administración no se solicitó con tal carácter previo a la solicitud del vehículo.

Y ello porque en el presente caso, aunque en la declaración tributaria del contribuyente este no solicitó la exención, ya reunía todos los requisitos precisos para ello, de forma que a tal omisión no puede en ningún caso atribuírsele la consecuencia de pérdida del derecho, ya que tal consecuencia debiera estar para su operatividad expresamente prevista en la norma, no siendo ello así, y teniendo en cuenta, se insiste, que el reconocimiento de la situación de minusvalía se había efectuado por el órgano competente para ello>>. Conclusión similar a la postulada, incluso con efectos anteriores del reconocimiento de la discapacidad, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de fecha 17 de junio de 2010 (recurso 2374/08)."

Pues bien, los criterios de las indicadas sentencias son plenamente aplicables al presente caso, en el que el recurrente tenía reconocida la incapacidad con anterioridad a la primera matriculación del vehículo, aunque erróneamente hubiera presentado la autoliquidación abonando el importe del referido impuesto, lo que determina el cumplimiento de los requisitos establecidos en el apartado 2 del art. 66 citado, lo cual implica que el ingreso debe considerarse indebido, contrariamente a como se razona en la resolución de 25 de noviembre de 2010 en la que se deniega la solicitud de rectificación de su autoliquidación.

En consecuencia, procede la estimación del recurso contencioso administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución desestimatoria presunta, por silencio administrativo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, así como la resolución de la que trae causa, de resolución de recurso de reposición de 25 de noviembre de 2010 de la Administración de Arganda de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se desestima solicitud de rectificación de autoliquidación en concepto de Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte correspondiente al año 2008, declarando el derecho del recurrente a la devolución del ingreso de este impuesto derivado de esta autoliquidación por importe de 1.023,46 euros más los intereses legales correspondientes."

Además, resulta pertinente citar la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central n.º 00 02080 2023, de 27 de septiembre de 2024 (que reitera el criterio ya establecido en la resolución n.º 00 6793 2021, de 22 de noviembre de 2023). En ella, el TEAC analiza un supuesto relativo a la aplicación del tipo impositivo reducido del IVA en la adquisición de un vehículo destinado a personas con movilidad reducida y concluye que, aun cuando en el momento de la compra no existía todavía reconocimiento administrativo para la aplicación del beneficio fiscal, procede calificar como indebido el ingreso realizado si con posterioridad se acredita un grado de discapacidad con efectos retroactivos anteriores a la adquisición:

" (...) En el caso que nos ocupa, a la fecha de adquisición del vehículo no existía el reconocimiento para la aplicación del tipo impositivo reducido, por lo que el sujeto pasivo repercutió el IVA al tipo general correctamente. Por tanto, el ingreso fue debidamente realizado. Sin embargo, con posterioridad, el órgano competente de la Comunidad autónoma reconoció un grado de minusvalía de la ahora recurrente del 75% con afección visual, con efectos desde 29 de diciembre de 2017, esto es, con efectos anteriores a la solicitud de reconocimiento previo y a la adquisición del vehículo, siendo esta dolencia equiparable a la movilidad reducida.

(...)

Por tanto, conforme a la doctrina de este Tribunal anteriormente expuesta, habiéndose emitido el 17 de junio de 2020 por la Conselleria de Igualdad y Políticas Inclusivas el Certificado que acredita un grado de minusvalía de la ahora recurrente del 75% con afección visual con efectos desde 29 de diciembre de 2017, esto es, con efectos anteriores a la solicitud de reconocimiento previo y a la adquisición del vehículo, y siendo esta dolencia equiparable a la movilidad reducida, procede calificar dicho ingreso como indebido y, por tanto, conforme a la resolución de este TEAC de 17 de marzo de 2016 (R.G. 00-03868-2013), configuradora de doctrina, cuando como consecuencia de la repercusión indebidamente realizada nos encontremos ante un ingreso indebido, la interesada podía optar por la posibilidad prevista en la letra a) del artículo 89.Cinco de la Ley del IVA e iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la LGT para la obtención de la devolución del ingreso efectuado indebidamente.

Conforme a lo expuesto, procede estimar las pretensiones de la interesada y anular la resolución impugnada."

Sobre la base de las consideraciones expuestas, y puesto que en el presente caso no se cuestiona la concurrencia de los requisitos materiales (grado de discapacidad, tipo de vehículo, destino, o el cumplimiento de los apartados 1º y 2º del artículo 66.1.d) de la LIE), procede anular la resolución impugnada y reconocer a la reclamante el derecho a la aplicación de la exención en la matriculación del vehículo, debiendo la Administración proceder a la devolución de la cuota ingresada, con los intereses de demora correspondientes, si bien, todo ello sin perjuicio de la potestad que tiene la Administración, de comprobar posteriormente el efectivo cumplimiento del uso exclusivo del vehículo a favor de la persona con minusvalía, así como que el vehículo no haya sido objeto de una transmisión posterior por actos «inter vivos» durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación, tal y como dispone el artículo 66.1.d) de la LIE.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado>>

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de Madrid, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en fecha 14 de abril de 2026, ha interpuesto la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT el día 4 de junio de 2026, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

La Directora recurrente delimita del siguiente modo la controversia jurídica a resolver en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

<<Determinar si resulta posible la rectificación de una autoliquidación del IEDMT para aplicar la exención prevista en el artículo 66.1.d) de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, mediante la aportación de un certificado de discapacidad emitido por el INSS o las entidades gestoras competentes con posterioridad al momento de la primera matriculación del vehículo, pero que reconoce la discapacidad con efectos anteriores a ese momento.>>

Controversia jurídica que, a su juicio, debe resolverse a la luz del artículo 65.1 y 66 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y los artículos 135, 136 y 137 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Tras exponer la normativa aplicable, la Directora recurrente recoge la consulta vinculante de la DGT V1679-25 de 17 de septiembre de 2025 en la que el citado Órgano Directivo ha afirmado en relación con la exención prevista por la matriculación de determinados medios de transporte a nombre de la persona con minusvalía que aquí nos ocupa que *"En ningún caso podrá obtenerse la citada exención con posterioridad a la matriculación del vehículo en cuestión, ni podrá solicitarse con posterioridad a la matriculación del vehículo la devolución por ingresos indebidos."*

Seguidamente la Directora recurrente cita una resolución de este TEAC (RG 00/07219/1999) de 28 de enero de 2001 en la que afirmamos:

<<CUARTO. En el caso que ahora se contempla, atendiendo a los hechos acaecidos, se desprende: 1) Que la Administración de de la A.E.A.T. mediante acuerdo de fecha 23 de enero de 1998 concedió al interesado la exención postulada, al ser solicitada mediante la presentación del modelo 05 el día 21 de enero de 1998; 2) Que el vehículo en cuestión se encontraba matriculado a nombre del interesado desde el día 5 de enero de 1998; y 3) Que esta circunstancia era desconocida para la citada Administración en el contexto del procedimiento para el reconocimiento previo de la exención; prueba de ello es la entrega al interesado, junto con el acuerdo de concesión, de un "Ejemplar para el Organismo competente en materia de matriculación", ejemplar necesario para proceder a la matriculación del vehículo en cuestión y sobre el cual el Órgano competente para la matriculación debe de consignar la matrícula del vehículo.

QUINTO. Las circunstancias expuestas conducen, a la vista de la normativa aplicable, a determinar que en el presente expediente el interesado no realizó ningún ingreso indebido por el Impuesto Especial en el momento de matricular su vehículo. Ello es así dado que, tal como se ha expuesto, la Ley 38/92 y su Reglamento definitivo de desarrollo establecen reiteradamente que para poder obtener el beneficio fiscal referenciado es necesario el cumplimiento de una serie de requisitos, siendo uno de ellos la obtención del reconocimiento previo por parte de la Administración; reconocimiento que deberá producirse antes de la matriculación definitiva no pudiendo, en ningún caso, matricularse definitivamente el medio de transporte en tanto en cuanto no se haya producido el reconocimiento del citado beneficio. Consecuentemente ha de estimarse el recurso promovido por el DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS y unificar criterio en el sentido acabado de exponer>>

Asimismo, cita dos resoluciones adicionales en las que el TEAR de Madrid ha entendido que es posible solicitar la devolución de los ingresos indebidamente realizados a resultas de no aplicar la exención del impuesto sobre matriculación cuando ulteriormente se reconoce la minusvalía de la persona a cuyo nombre se ha matriculado con efectos retroactivos previos a la fecha de presentación de la solicitud de matriculación del vehículo.

Seguidamente, la Directora afirma que *"la Agencia Tributaria no puede conceder la exención del IEDMT en los supuestos de primera matriculación a nombre de minusválidos para su uso exclusivo de vehículos si el obligado tributario no acredita la minusvalía con certificación del órgano competente y sin el reconocimiento previo de la misma"*, extremo que concluye también en atención a la existencia de criterio interpretativo vinculante emanado de la Dirección General de Tributos (consulta V1679-25 de 17 de septiembre de 2025) y de la resolución de este TEAC 7219/1999, de 28 de enero de 2001.

Finalmente, la Directora se refiere al artículo 91.Dos.1.4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que prevé que se aplicará el tipo impositivo reducido del 4% a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de vehículos para personas con movilidad reducida; tipo impositivo cuya aplicación requiere el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo. En relación con esta cuestión afirma:

<<En las resoluciones 00/2080/2023, 00/00144/2024 y 00/03097/2025, relativas a la aplicación en el IVA del tipo reducido en la entrega de vehículos para personas con movilidad reducida, el TEAC fija el siguiente criterio

"Se admite la aplicación del tipo impositivo reducido en la adquisición de un vehículo para una persona con movilidad reducida sin contar con el certificado que acreditara dicha circunstancia en el momento de la adquisición, pero que fue obtenido posteriormente con efectos desde una fecha anterior a la de adquisición del vehículo."

En estas resoluciones, el TEAC cambia su criterio previo, mantenido en resoluciones previas (de 28 de abril de 2009, RG 00-1659-2007, de 15 de diciembre de 2009, RG 00-03646-2008, y de 23 de abril de 2019, RG 00-00728-2016), para lo que toma en consideración el criterio fijado, a su vez, por el Tribunal Supremo en materia de IRPF para aplicación del mínimo por discapacidad (STS de 19/06/2025 (rec. 4452/2023) y STS de 08/03/2023 (rec. 1269/2021). En reconocimiento de las anteriores Resoluciones del TEAC, la DGT en la consulta V2652-24, de 27 de diciembre de 2024, ha corregido el criterio que venía manteniendo en IVA, idéntico al reconocido en IEDMT (exigencia de certificación y reconocimiento previo de la minusvalía), para adoptar el criterio del TEAC.

En conclusión, en supuestos similares en el IVA y en IEDMT, ante la solicitud a posteriori de la aplicación de un beneficio fiscal por la adquisición de un vehículo de uso exclusivo por minusválidos, el TEAC y la DGT reconocen la posibilidad de solicitud a posteriori de la aplicación del tipo reducido de IVA del 4% en casos en que la certificación de la minusvalía o incapacidad es posterior a la adquisición pero con efectos anteriores a la misma. Sin embargo, en el caso de la matriculación en el IEDMT, el criterio de ambos organismos es el contrario, sin posibilitar la devolución de ingreso indebido a los mismos supuestos. Como ya se ha expuesto, estos criterios son de obligado cumplimiento para la Agencia Tributaria>>.

Concluye la Directora solicitando de este TEAC *<<la unificación de criterio a fin de determinar si es posible aplicar la exención prevista en el artículo 66.1 d) LIE a la primera matriculación de un vehículo para uso exclusivo de minusválido en casos en que, ya efectuada la matriculación y autoliquidado el impuesto, se aporta el certificado de minusvalía o discapacidad, con fecha posterior a la matriculación pero con efecto desde una fecha anterior, solicitando la correspondiente devolución de ingresos indebidos.>>*

CUARTO. En fecha 3 de julio de 2026 se notificó a la obligada tributaria que en su día ostentó ante el TEAR la condición de

interesada (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

La controversia jurídica que se suscita en el presente expediente radica en determinar si es posible aplicar la exención prevista en el artículo 66.1 d) de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales a la primera matriculación de un vehículo para uso exclusivo de un minusválido en los casos en que, habiéndose efectuado la matriculación y autoliquidado el impuesto, se aporta después el certificado de minusvalía o discapacidad con efecto desde una fecha anterior, solicitando la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

Controversia jurídica que hemos de resolver a la luz de la normativa aplicable.

Así, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE) consagra su Título II (artículos 65 a 74) al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, IEMDT).

De dicho marco regulatorio nos interesa destacar que en virtud del artículo 65.1 a) LIE está sujeta a este impuesto la primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión:

Artículo 65 LIE. Hecho imponible. Redacción vigente desde 31/10/2013:

<<1. Estarán sujetas al impuesto:

a) La primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión, excepto la de los que se citan a continuación:

1.º Los vehículos comprendidos en las categorías N1, N2 y N3 establecidas en el texto vigente al día 30 de junio de 2007 del anexo II de la Directiva 70/156/CEE, del Consejo, de 6 de febrero de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre la homologación de vehículos a motor y de sus remolques, que no estén incluidos en otros supuestos de no sujeción y siempre que, cuando se trate de los comprendidos en la categoría N1, se afecten significativamente al ejercicio de una actividad económica. La afectación a una actividad económica se presumirá significativa cuando, conforme a lo previsto en el artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el sujeto pasivo tuviera derecho a deducirse al menos el 50 por ciento de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación del vehículo, sin que a estos efectos sea relevante la aplicación de cualquier otra restricción en el derecho a la deducción derivada de las normas contenidas en dicha Ley.

Cuando la matriculación se produzca en Canarias, se presumirá la afectación significativa a una actividad económica cuando no resulten aplicables a las cuotas soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación del vehículo las exclusiones y restricciones del derecho a deducir previstas en el artículo 30 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, sin que a estos efectos sea relevante la aplicación de cualquier otra restricción en el derecho a la deducción derivada de las normas contenidas en dicha Ley.

No obstante, estará sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva en España de estos vehículos cuando se acondicionen para ser utilizados como vivienda.

2.º Los vehículos comprendidos en las categorías M2 y M3 establecidas en el mismo texto al que se refiere el número 1.º anterior y los tranvías.

3.º Los que, objetivamente considerados, sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, siempre que sus modelos de serie o los vehículos individualmente hubieran sido debidamente homologados por la Administración tributaria. A estos efectos, se considerará que tienen exclusivamente alguna de estas aplicaciones los vehículos que dispongan únicamente de dos asientos (para el conductor y el ayudante), en ningún caso posean asientos adicionales ni anclajes que permitan su instalación y el espacio destinado a la carga no goce de visibilidad lateral y sea superior al 50 por ciento del volumen interior.

4. Los ciclomotores de dos o tres ruedas y los cuadriciclos ligeros.

5.º Las motocicletas y los vehículos de tres ruedas que no sean cuatriciclos siempre que, en ambos casos, su cilindrada no exceda de 250 centímetros cúbicos, si se trata de motores de combustión interna, o su potencia máxima neta no exceda de 16 kw, en el resto de motores.

6.º Los vehículos para personas con movilidad reducida.

7.º Los vehículos especiales, siempre que no se trate de los vehículos tipo «quad» definidos en el epígrafe 4.º del artículo 70.1.

8.º Los vehículos mixtos adaptables cuya altura total desde la parte estructural del techo de la carrocería hasta el suelo sea superior a 1.800 milímetros, siempre que no sean vehículos todo terreno y siempre que se afecten significativamente al ejercicio de una actividad económica. La afectación a una actividad económica se presumirá significativa cuando, conforme a lo previsto en el artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el sujeto pasivo tuviera derecho a deducirse al menos el 50 por ciento de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación del vehículo, sin que a estos efectos sea relevante la aplicación de cualquier otra restricción en el derecho a la deducción derivada de las normas contenidas en dicha Ley.

Cuando la matriculación se produzca en Canarias, se presumirá la afectación significativa a una actividad económica cuando no resulten aplicables a las cuotas soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación del vehículo las exclusiones y restricciones del derecho a deducir previstas en el artículo 30 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, sin que a estos efectos sea relevante la aplicación de cualquier otra restricción en el derecho a la deducción derivada de las normas contenidas en dicha Ley.

No obstante, estará sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva en España de estos vehículos cuando se acondicionen para ser utilizados como vivienda.

9.º Los destinados a ser utilizados por las Fuerzas Armadas, por los Cuerpos o Fuerzas de Seguridad del Estado, de las

Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, así como por el Resguardo Aduanero, en funciones de defensa, vigilancia y seguridad.

10.º Las ambulancias y los vehículos que, por sus características, no permitan otra finalidad o utilización que la relativa a la vigilancia y socorro en autopistas y carreteras.

b) La primera matriculación de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de ocho metros de eslora, en el registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en caso de no ser inscribibles en dicho registro, la primera matriculación en el registro de la correspondiente Federación deportiva. Estará sujeta en todo caso, cualquiera que sea su eslora, la primera matriculación de las motos náuticas definidas en el epígrafe 4.º del artículo 70.1.

La eslora a considerar será la definida como tal en la versión vigente al día 30 de junio de 2007 del Real Decreto 544/2007, de 27 de abril, por el que se regula el abanderamiento y matriculación de las embarcaciones de recreo en la Lista séptima del Registro de matrícula de buques.

Tienen la consideración de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos:

(...)

c) La primera matriculación de aviones, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de Aeronaves, excepto la de las que se citan a continuación:

(...)

d) Estará sujeta al impuesto la circulación o utilización en España de los medios de transporte a que se refieren los apartados anteriores, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España conforme a lo previsto en la disposición adicional primera, dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en España. Este plazo se extenderá a 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.

A estos efectos, se considerarán como fechas de inicio de su circulación o utilización en España las siguientes:

(...)

2. a) La delimitación y determinación de los vehículos a que se refieren el apartado 1.a) anterior y el apartado 1 del artículo 70 se efectuará, en lo no previsto expresamente en dichos preceptos, con arreglo a las definiciones y categorías contenidas en la versión vigente al día 30 de junio de 2007 del Anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre.

b) A efectos de esta Ley, se considerarán nuevos aquellos medios de transporte que tengan tal consideración de acuerdo con lo establecido en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque la primera matriculación se produzca en Canarias.

c) La aplicación de los supuestos de no sujeción a que se refieren los números 9.º y 10.º del apartado 1.a) anterior, estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración Tributaria en la forma que se determine reglamentariamente. Cuando el hecho imponible sea la circulación o utilización de medios de transporte en España la aplicación de estos supuestos de no sujeción estará condicionada, además, a que la solicitud para el referido reconocimiento previo se presente dentro de los plazos establecidos en el artículo 65.1.d).

En los demás supuestos de no sujeción será necesario presentar una declaración ante la Administración tributaria en el lugar, forma, plazo e impresos que determine el Ministro de Economía y Hacienda. Se exceptúan de lo previsto en este párrafo los vehículos homologados por la Administración tributaria.

3. La modificación, antes de transcurridos cuatro años desde la realización del hecho imponible, de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en la presente Ley, dará lugar a la autoliquidación e ingreso del impuesto especial con referencia al momento en que se produzca dicha modificación, salvo que tras la modificación resulte aplicable un supuesto de no sujeción o de exención de los previstos en esta Ley. Para que la transmisión del medio de transporte que en su caso se produzca surta efectos ante el órgano competente en materia de matriculación, será necesario, según el caso, acreditar ante dicho órgano el pago del impuesto, o bien presentar ante el mismo la declaración de no sujeción o exención debidamente diligenciada por el órgano gestor, o el reconocimiento previo de la Administración Tributaria para la aplicación del supuesto de no sujeción o de exención.

El período al que se refiere el párrafo anterior de este apartado se reducirá a dos años cuando se trate de medios de transporte cuya primera matriculación definitiva hubiera estado exenta en virtud de lo dispuesto en las letras b) y c) del apartado 1 del artículo 66 de esta Ley.

Asimismo, la autoliquidación e ingreso a que se refieren los párrafos anteriores de este apartado no será exigible cuando la modificación de las circunstancias consista en el envío del medio de transporte fuera del territorio de aplicación del impuesto con carácter definitivo, lo que se acreditará mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación.

La expedición de un permiso de circulación o utilización por el órgano competente en materia de matriculación para un medio de transporte que se reintroduzca en el territorio de aplicación del impuesto tras haber sido enviado fuera del mismo con carácter definitivo y acogido a lo dispuesto en el párrafo anterior o en el apartado 3 del artículo 66, tendrá la consideración de primera matriculación definitiva a efectos de este impuesto.

4. El ámbito espacial de aplicación del impuesto es todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas reguladoras del Concierto y del Convenio Económico, en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

5. No estará sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva de los medios de transporte cuya circulación o utilización haya estado sujeta al impuesto con arreglo a lo establecido en la letra d) del apartado 1 del artículo 65 de esta Ley, siempre que dentro de los plazos establecidos:

a) el impuesto correspondiente a esa sujeción haya sido objeto de autoliquidación e ingreso, o bien,

b) el impuesto correspondiente a esa sujeción haya sido objeto de liquidación por parte de la Administración Tributaria e ingresado el importe correspondiente, o bien,

c) la Administración Tributaria haya reconocido previamente la procedencia de la aplicación de un supuesto de no sujeción o de exención, en los casos en que así esté previsto, o bien,

d) se haya presentado una declaración ante la Administración Tributaria relativa a una exención del impuesto, en los casos en que así esté previsto >>

Delimitado el hecho imponible, la citada Ley establece supuestos de exención, devolución y reducción en el artículo siguiente, 66 LIE, siendo relevante a los efectos que aquí nos ocupa la exención prevista en el apartado 1 d) LIE:

Artículo 66 LIE. Exenciones, devoluciones y reducciones. Redacción vigente a partir del 01/01/2014:

<<1. Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España, de los siguientes medios de transporte:

(...)

d) Los vehículos automóviles matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, siempre que concurran los siguientes requisitos:

1.º Que hayan transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones. No obstante, este requisito no se exigirá en supuestos de siniestro total de los vehículos, debidamente acreditado.

2.º Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos «inter vivos» durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación.

(...)>>

Regulación legal que es objeto de desarrollo reglamentario en el Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (en adelante, RIE) que recoge, asimismo, en el Título II la regulación referida al IEDMT en los artículos 135 a 137:

Artículo 135 RIE. Reconocimiento previo de supuestos de no sujeción y de exención. Redacción vigente desde 01/01/2015:

<<La aplicación de los supuestos de no sujeción a que se refieren los números 9.º) y 10.º) de la letra a) del apartado 1 del artículo 65 de la Ley y de los supuestos de exención a que se refieren las letras a), b), c), d), f), g), h), k), m) y ñ) del apartado 1 del artículo 66 de la Ley, estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el presente Título. La matriculación definitiva del medio de transporte estará condicionada a la acreditación ante el órgano competente en materia de matriculación del referido reconocimiento previo de la Administración tributaria>>.

Artículo 136 RIE. Solicitud de reconocimiento previo. Redacción vigente desde 01/01/2015:

<<A efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, las personas o entidades a cuyo nombre se pretenda efectuar la primera matriculación definitiva del medio de transporte o a las que se refiere la disposición adicional primera de la Ley, presentarán, con anterioridad, ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, un escrito, sujeto al modelo que determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, solicitando la aplicación de tales supuestos. En dicho escrito se hará constar, como mínimo, el nombre, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del solicitante, la clase, marca y modelo del medio de transporte y el supuesto de no sujeción o de exención cuyo reconocimiento se solicita>>.

Artículo 137 RIE. Documentación a aportar. Redacción vigente desde 01/01/2018:

<<1. Al escrito al que se refiere el artículo anterior se acompañará copia de la ficha de inspección técnica del vehículo, o en el caso de embarcaciones o aeronaves, certificación de sus características técnicas, expedidas por el vendedor y, además, según los casos, la siguiente documentación:

(...)

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.

Por la propia Administración tributaria se verificará, como requisito para el reconocimiento de la exención, que han transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones a efectos de la aplicación del tipo normal del Impuesto sobre el Valor Añadido o del disfrute de la exención en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

(...)

2. Los órganos gestores podrán requerir la presentación de cualquier otra documentación que deba obrar en poder del solicitante en razón de la no sujeción o exención cuya aplicación solicita, así como efectuar comprobaciones de los vehículos para constatar la adecuación de los mismos a su destino o finalidad>>

TERCERO. Juicio de este TEAC.

De acuerdo con la normativa anteriormente expuesta, la primera matriculación definitiva de un vehículo está sujeta al IEDMT ex artículo 65 LIE, si bien se prevén determinados supuestos de exención, entre otros, el que aquí nos ocupa referido a la matriculación del vehículo a nombre de minusválidos para su uso exclusivo de acuerdo con el artículo 66.1 d) LIE.

La simple lectura de la normativa legal y reglamentaria pone de manifiesto que la citada exención está supeditada a una serie de requisitos: a saber, que hayan transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones salvo siniestro total; que no sea objeto de una transmisión posterior por actos «inter vivos» durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación y, asimismo, que haya un «previo reconocimiento por la Administración tributaria» el cual se producirá, de acuerdo con la regulación reglamentaria recogida en el artículo 136 RIE como consecuencia de una solicitud previa formulada por la persona o entidad a cuyo nombre se vaya a efectuar la primera matriculación definitiva del medio de transporte debiéndose aportar, entre otros extremos, el certificado de la minusvalía emitido por el INSS o por las entidades gestoras competentes (artículo 137 RIE).

A la vista de la literalidad de la norma, dichos requisitos fueron considerados como requisitos necesarios para disfrutar de la exención por este Tribunal Central en la resolución de fecha 28 de enero de 2001 (recurso 7219/1999) concluyendo que para poder obtener este beneficio fiscal se necesitaba el previo reconocimiento por parte de la Administración, previo en el sentido de anterior en el tiempo a la matriculación definitiva del vehículo:-

Resolución TEAC de 28 de enero de 2001 (recurso 7219/1999):

<<CUARTO. En el caso que ahora se contempla, atendiendo a los hechos acaecidos, se desprende: 1) Que la Administración de la A.E.A.T. mediante acuerdo de fecha 23 de enero de 1998 concedió al interesado la exención

postulada, al ser solicitada mediante la presentación del modelo 05 el día 21 de enero de 1998; 2) Que el vehículo en cuestión se encontraba matriculado a nombre del interesado desde el día 5 de enero de 1998; y 3) Que esta circunstancia era desconocida para la citada Administración en el contexto del procedimiento para el reconocimiento previo de la exención; prueba de ello es la entrega al interesado, junto con el acuerdo de concesión, de un "Ejemplar para el Organismo competente en materia de matriculación", ejemplar necesario para proceder a la matriculación del vehículo en cuestión y sobre el cual el Órgano competente para la matriculación debe de consignar la matrícula del vehículo.

QUINTO. Las circunstancias expuestas conducen, a la vista de la normativa aplicable, a determinar que en el presente expediente el interesado no realizó ningún ingreso indebido por el Impuesto Especial en el momento de matricular su vehículo. Ello es así dado que, tal como se ha expuesto, la Ley 38/92 y su Reglamento definitivo de desarrollo establecen reiteradamente que para poder obtener el beneficio fiscal referenciado es necesario el cumplimiento de una serie de requisitos, siendo uno de ellos la obtención del reconocimiento previo por parte de la Administración; reconocimiento que deberá producirse antes de la matriculación definitiva no pudiendo, en ningún caso, matricularse definitivamente el medio de transporte en tanto en cuanto no se haya producido el reconocimiento del citado beneficio. Consecuentemente ha de estimarse el recurso promovido por el DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS y unificar criterio en el sentido acabado de exponer>>.

Así, es relevante tomar en consideración que en dicha resolución afirmamos que de obtenerse el reconocimiento por la Administración Tributaria del derecho a la exención una vez acaecida la matriculación del vehículo, no tendría derecho el obligado tributario a la devolución de ingresos indebidos; siendo, a tal fin, coherente jurídicamente con la anterior resolución el criterio vinculante emanado por la Dirección General de Tributos (DGT) en consulta V1679-2025 con fecha de salida 17/09/2025 en la que se afirmó que el reconocimiento posterior del grado de discapacidad de un contribuyente pero con efectos retroactivos a una fecha previa a la matriculación del vehículo no le legitimaba para instar la rectificación de la autoliquidación ni a que se calificara el ingreso realizado como indebido y ello en tanto en cuanto se había incumplido el requisito de que se hubiera obtenido un reconocimiento previo por la Administración Tributaria de su derecho a la exención:

Consulta DGT V1679-2025 con fecha de salida 17/09/2025:

<<Descripción de hechos

Una persona con discapacidad matriculó, el 13 de julio de 2022, un vehículo a su nombre sin acogerse al beneficio de la exención del artículo 66.1 d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

En fecha 14 de junio de 2024 recibió el reconocimiento del grado de discapacidad con efectos de 3 de junio de 2022.

Cuestión planteada

Posibilidad de obtener la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte con posterioridad a la matriculación del vehículo.

Contestación completa:

En relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el artículo 66 apartado 1, letra d) de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), establece:

<<(...)>>

Por su parte, los artículos 135, 136 y 137, apartado 1, letra c) del Reglamento de Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), establecen lo siguiente:

<<(...)>>

En consecuencia, a la vista de los preceptos transcritos, para poder acogerse al beneficio de la exención establecido en el artículo 66.1.d) de la Ley 38/1992, será necesario presentar, con anterioridad a la matriculación del vehículo a nombre de la persona con discapacidad, un escrito sujeto al modelo 05 aprobado por la Orden HAC/171/2021, de 25 de febrero, por la que se aprueba el modelo 05, "Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Solicitud de no sujeción, exención y reducción de la base imponible", y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación (BOE de 27 de febrero), al cual se acompañará de copia de la ficha técnica del vehículo y la documentación necesaria para acreditar el grado de minusvalía.

En ningún caso podrá obtenerse la citada exención con posterioridad a la matriculación del vehículo en cuestión, ni podrá solicitarse con posterioridad a la matriculación del vehículo la devolución por ingresos indebidos.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1, del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria>>.

Sentado lo anterior, es preciso tomar en consideración que con posterioridad a la citada resolución de este TEAC, el Tribunal Supremo en el marco de los impuestos especiales y, de acuerdo con los pronunciamientos emanados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ha venido aceptando para algunos beneficios fiscales que el mero incumplimiento de las exigencias formales a las que los mismos estaban supeditadas no pueden conllevar la desaparición ineluctable del citado beneficio cuando se acredite que se han cumplido los fines de la norma reguladora del mismo ya que, de lo contrario, se estarían sustantivizando los requisitos formales.

Un ejemplo paradigmático de tal línea interpretativa lo constituye la STS de 27 de febrero de 2018 (rec. Casación 914/2017) que, en relación con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, concluyó que no cabía negar la aplicación del tipo impositivo reducido cuando se acreditara que el producto objeto del impuesto se había destinado a alguno de los fines para los cuales la norma prevé la aplicación de un tipo impositivo reducido:

STS de 27 de febrero de 2018 (rec. Casación 914/2017) -el subrayado es añadido-:

<<TERCERO. El incumplimiento de las exigencias formales para la aplicación del tipo reducido: sus consecuencias

1. En relación con las consecuencias del incumplimiento de las exigencias formales exigidas para el disfrute de un beneficio fiscal y la tributación al tipo ordinario en el impuesto especial sobre hidrocarburos, el Tribunal Supremo ha afirmado que tales exigencias, legales y reglamentarias, lejos de constituir meros requisitos adjetivos, son esenciales, siendo configuradas como una de las condiciones necesarias para disfrutar de una exención o, en su caso, de un tipo de gravamen bonificado en el citado impuesto [vid. sentencias de 25 de octubre de 2010 (casación 4973/2005, FJ 2º; ES:TS:2010:5924) y 10 de noviembre de 2011 (casación 2505/2007, FJ 3º; ES:TS :2011:8383), y las que en ellas se citan].

2. El TJUE ha adoptado una posición más matizada. En la sentencia de 2 de junio de 2016, Roz-Swit, (C-418/14 ; UE:C:2016:400), ha interpretado que la Directiva 2003/96/CE y el principio de proporcionalidad no se oponen a una normativa nacional conforme a la que los vendedores de combustible están obligados a cumplir determinadas

exigencias formales a fin de justificar que el combustible vendido se destina a calefacción. Sin embargo, a renglón seguido ha concluido que tales Directiva y principio sí se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el incumplimiento de tales exigencias determina la desaparición ineluctable del beneficio fiscal aun cuando se acredite que el producto sometido al impuesto especial se destinó a calefacción (apartado 42).

3. Para llegar a tal desenlace, el TJUE reconoce que los Estados miembros, haciendo uso del margen de apreciación de que disponen para adoptar medidas contra la evasión y el fraude en la venta de combustible, pueden adoptar medidas de control apropiadas para la consecución de tal objetivo, que no exceden de lo necesario para alcanzarlo (apartado 25). Esto es, pueden imponer a los interesados el cumplimiento de determinados requisitos formales que resulten proporcionados.

4. Ahora bien, recuerda que el objetivo de las directivas sectoriales (se refiere, en particular, a la Directiva 2003/96) es alcanzar unos niveles mínimos armonizados de imposición de los productos en función de su utilización como carburante o combustible, pues ello contribuye al adecuado funcionamiento del mercado interior, evitando posibles distorsiones de la competencia. Por ende, concluye que la mencionada Directiva se asienta sobre el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva (apartados 32 y 33).

5. Siendo así, afirma que es contraria al sistema general y a la finalidad de la Directiva 2003/96, vulnerando el principio de proporcionalidad, una disposición nacional que, ante el incumplimiento de aquellos requisitos formales establecidos para controlar la circulación de los productos sometidos a impuestos especiales, evitando la evasión y el fraude, aplica automáticamente el tipo ordinario del impuesto, aun cuando se destinen al fin que justifica la exención o el tipo reducido (apartados 34 y 35).

6. El TJUE deja abierta la puerta para que los Estados miembros puedan reprimir tales incumplimientos formales mediante la imposición de una multa, siempre con respeto al Derecho de la Unión y a sus principios generales, entre ellos, el de proporcionalidad (apartado 40). Pero desde luego rechaza como desproporcionado que se elimine el beneficio fiscal (tipo reducido o exención) por el mero hecho del incumplimiento, con abstracción de si se ha cumplido materialmente el destino al que el legislador condiciona la aplicación de la ventaja.

7. El criterio sentado por el TJUE en la sentencia Roz-Swit, dictada en 2016 no es nuevo y responde a un planteamiento de los jueces de Luxemburgo conforme al que no cabe "sustantivar" los requisitos formales. En el ámbito del impuesto sobre el valor añadido el TJUE ha sostenido que los Estados miembros no pueden condicionar el derecho a la deducción al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se han cumplido, pues con ello irían más allá de lo necesario para garantizar la correcta aplicación del impuesto [sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05 , apartado 29; EU:C:2007:549) y 20 de octubre de 2016, Plöckl (C-24/15 , apartado 39; EU:C:2016:791)].

8. En relación con los impuestos especiales, el criterio ha sido reiterado recientemente en la sentencia de 13 de julio de 2017, Vakarų Baltijos laivu statykla (C-151/16 ; EU:C:2017:537), con arreglo a la cual la negativa de las autoridades nacionales a eximir del impuesto especial sobre productos energéticos, por el mero hecho de que no se cumplen determinados requisitos que deben ser respetados en virtud del Derecho nacional para obtener una exención, sin que se compruebe, sobre la base de las pruebas aportadas, si se satisfacen las exigencias de fondo necesarias para que esos productos energéticos sean utilizados para fines que den derecho a exención, va más allá de lo necesario para garantizar la franca y correcta aplicación de la mencionada exención y evitar cualquier fraude, evasión o abuso (apartado 46).

9. A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica es trasposición de las disposiciones aprobadas en el seno de la Unión Europea, que ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Supremo debe corregir su jurisprudencia sobre los incumplimientos formales en el ámbito de los impuestos especiales y su trascendencia, en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal.

10. Consecuencia de lo anterior es que no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo del impuesto sobre hidrocarburos el sometimiento a un tipo reducido y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto ha sido destinado a los fines que justifican la aplicación de aquel primer tipo, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de las obligaciones formales a que la regulación legal y reglamentaria supeditan el disfrute del expresado tratamiento fiscal más ventajoso>>

Sentencia que, si bien resolvió sobre un supuesto concreto, a saber, que no era posible negar el tipo impositivo reducido del impuesto sobre hidrocarburos por el mero hecho de que se hubiera incumplido algún requisito formal si se habían cumplido los fines de la norma, es trascendente a efectos de analizar las consecuencias jurídicas asociadas a un incumplimiento de un requisito de tal carácter como es, indiscutiblemente, la exigencia establecida por la normativa de Impuestos Especiales de que sólo se tiene derecho a la exención del IEDMT por la primera matriculación definitiva de un medio de transporte a nombre de una persona con minusvalía cuando con carácter previo se haya obtenido el reconocimiento de la Administración Tributaria del derecho a la exención a través de la presentación de la correspondiente solicitud (modelo 05).

Trascendencia de la doctrina jurisprudencial contenida en la citada sentencia a efectos del IEDMT que ha reconocido el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de junio de 2020 (recurso de casación 5453/2017). Así, en el caso de Autos, se planteaba si era posible que la Administración Tributaria negase la exención prevista en el artículo 66. 1.c) LIE por la primera matriculación definitiva de un medio de transporte afectado efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler en tanto en cuanto no dispusiera la persona a cuyo nombre se realiza la matriculación de la denominada tarjeta de transporte, esto es, la autorización administrativa que habilitaba para el arrendamiento de vehículos sin conductor. El Alto Tribunal se remitió al pronunciamiento previo que había realizado en la STS de 27 de febrero de 2018 (rec. Casación 914/2017) afirmando seguidamente:

STS de 19 de junio de 2020 (recurso de casación 5453/2017) la negrita se contiene en la sentencia y el subrayado es añadido:-

<<QUINTO. Cuestión casacional objetiva. Comprobación y exigencia de la tarjeta de transporte. Remisión a la sentencia de esta Sala de 27 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación 914/2017.

La segunda cuestión de interés casacional viene referida a clarificar si para la aplicación de la exención del artículo 66.1. c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, referida a los ejercicios 2005 a 2007, la comprobación y exigencia de la tarjeta de transporte en un procedimiento de aplicación de los tributos, desarrollado

comprobación y exigencia de la tarjeta de transporte en un procedimiento de aplicación de los impuestos, desarrollado por la Administración tributaria durante el año 2009 al amparo de lo dispuesto en el artículo 115.3 de la Ley General Tributaria, vulnera lo dispuesto en el artículo 16.1 y 45 de la Directiva 2006/123/ CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre, relativa a los servicios en el mercado interior.

En este punto, hay que hacer expresa referencia a la sentencia de esta Sala, núm. 314/2018, de 27 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación 914/2017, en la que, en relación al incumplimiento de exigencias formales para el disfrute de un beneficio fiscal, se declara lo siguiente:

<<(…)>>

La doctrina establecida en la referida sentencia, aunque atinente al impuesto sobre hidrocarburos, resulta plenamente aplicable a los impuestos especiales y, por tanto, al impuesto especial sobre determinados medios transportes, en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal. Las exigencias formales reglamentarias sirven a la finalidad sustantiva a la que sirve la norma, pero no prevalecen sobre ella. Todo ello, sin perjuicio de que la Administración tributaria reprima el incumplimiento de exigencias formales mediante la imposición de una sanción en el ejercicio de la potestad que tiene atribuida al efecto y con arreglo a los principios y reglas establecidos en la LGT>>

Sentencia en la que, finalmente, el Alto Tribunal fijó la siguiente respuesta a la cuestión con interés casacional:

Continuación cita STS de 19 de junio de 2020 (recurso de casación 5453/2017):

<<La respuesta a la segunda cuestión deber ser que no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo la exención del artículo 66.1. c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, referida a los ejercicios 2005 a 2007, con el exclusivo fundamento en que ha incumplido una obligación formal, como es la obtención de la autorización de transporte para el alquiler de vehículos sin conductor; máxime teniendo en cuenta la entrada en vigor de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior, y su transposición en plazo por la Ley 25/2009, que suprimió el requisito de la obtención de la tarjeta de transporte para la realización de la actividad de arrendamiento de vehículos sin conductor>>

Prevalencia del fondo sobre la forma en relación con los Impuestos Especiales y, en particular, con el IEDMT que aquí nos ocupa que el Alto Tribunal reiteró en la STS de 10 de septiembre de 2020 (rec. Casación 784/2017), que tenía por objeto analizar si podía someterse al IEDMT la circulación o utilización en España por una persona o entidad residente o establecida en nuestro país de una embarcación matriculada en otro Estado miembro de la Unión Europea, aun cuando fuera a destinarla a la actividad de alquiler, siendo relevante, a estos efectos, que el Alto Tribunal afirma:

STS de 10 de septiembre de 2020 (rec. Casación 784/2017):

<<Es de aplicar, además, la reiterada jurisprudencia, que hemos aplicado en materia de impuestos especiales -IIEE-, en relación con la prevalencia del fondo sobre la forma y, en general, sobre la improcedencia de que los requisitos formales -la matriculación, precisamente en España, o la solicitud en plazo impidan o dificulten el derecho de fondo -la exención-. Cabe mencionar a título de ejemplo, por todas, la de 27 de febrero de 2018, pronunciada en el recurso de casación nº 914/2017>>.

Así pues, la jurisprudencia anterior pone de manifiesto que la exigencia normativa que aquí nos ocupa, esto es, el previo reconocimiento por la Administración Tributaria del derecho a la exención prevista en el artículo 66.1. d) LIE, al ser un requisito formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención si, pese a ello, se acredita que se cumple el fin de la norma y que, recordemos, no es otro que el favorecer al colectivo de las personas con discapacidad otorgándoles una exención en el IEDMT.

De este modo, cabe concluir que un contribuyente que matricula un vehículo sin haber obtenido la autorización previa de la Administración Tributaria tendrá derecho a instar posteriormente la rectificación de su autoliquidación cuando pueda acreditar que a la fecha de devengo del impuesto ostentaba la condición de minusválido exigida por la norma y el cumplimiento del resto de requisitos normativos, de forma que la no obtención del reconocimiento previo de la exención por la Administración Tributaria no puede acarrear la pérdida definitiva del derecho.

Tesis de este Tribunal Central que supone superar el criterio interpretativo que mantuvimos en la resolución de 28 de enero de 2001 (recurso 7219/1999) y el defendido por la Dirección General de Tributos (consulta V1679-2025 con fecha de salida 17/09/2025) y que es coherente con la actual doctrina de este TEAC en relación con la aplicación del tipo impositivo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en las entregas de vehículos para personas con movilidad reducida, doctrina establecida en la resolución de 22 de noviembre de 2023 (RG 6793/2021) y reiterada en la resolución de 27 de septiembre de 2024 (RG 2080/2023).

Así, es importante tomar en consideración que la aplicación del citado tipo impositivo reducido del IVA está, al igual que la exención del IEDMT que aquí nos ocupa, supeditada al previo reconocimiento por la AEAT del derecho del adquirente a aplicar tal tipo en atención al destino del vehículo, reconocimiento que tiene lugar previa presentación por el obligado tributario de una solicitud (modelo 04). Pues bien, en las citadas resoluciones, este TEAC concluyó que el mero hecho de que no se hubiera obtenido el reconocimiento previo del derecho a la aplicación del tipo reducido por la Administración Tributaria en la medida en que no se hubiera podido acreditar a la fecha de la solicitud la existencia de un grado de minusvalía al ser la misma reconocida posteriormente pero con efectos retroactivos anteriores a tal fecha, no es óbice para negar al contribuyente el derecho a instar la rectificación de su autoliquidación para obtener la devolución del ingreso efectuado indebidamente:

Resolución TEAC de 27 de septiembre de 2024 (RG 2080/2023). -la negrita es añadida y el subrayado se contiene en la resolución que se transcribe-:

<<ANTECEDENTES DE HECHO

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(…)

Por tanto, la aplicación del tipo impositivo reducido previsto en el artículo 91.Dos.1.4.º, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto requiere el previo reconocimiento del derecho por la AEAT, que en este caso se inició mediante solicitud suscrita por la persona con discapacidad.

El Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de fecha 15 de diciembre de 2009 (R.G. 00-3646-2008) señaló el por qué de la necesidad del reconocimiento previo (el subrayado es nuestro):

"La aplicación del párrafo 2º de este artículo requiere el previo reconocimiento del derecho por la Administración Tributaria. Este reconocimiento se llevará a cabo por parte del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración

Tributaria, previa la presentación por parte del interesado de todos los documentos de prueba necesarios al efecto. Entre estos documentos, el interesado deberá acreditar su grado de minusvalía (si se desplaza en silla de ruedas o su movilidad reducida). El reconocimiento del derecho por parte de la Administración tributaria lleva implícito el cumplimiento de los requisitos exigidos en la Ley, entre otros su condición de persona con minusvalía o movilidad reducida. Por tanto, el vendedor del vehículo podrá aplicar el tipo impositivo reducido del 4 por ciento en dicha venta solamente cuando el adquirente acredite su derecho a través del correspondiente reconocimiento por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En ausencia del mismo, la aplicación de dicho tipo impositivo resultará improcedente. Para cumplir este requisito basta con dicho reconocimiento, sin que sea necesaria otra documentación. (...) Al no haber solicitud previa a la adquisición, no hay reconocimiento de la Administración Tributaria del citado derecho en relación con una determinada adquisición de un vehículo que se va a destinar con habitualidad al transporte de una persona con movilidad reducida, estando ello requerido por la Ley 37/1992, por lo que no podrá el vendedor aplicar el tipo impositivo reducido del 4%, ni tampoco tendrá la reclamante derecho a solicitar la devolución del IVA ingresado en exceso por la operación puesto que, al no haberse acreditado lo contrario, resulta aplicable el tipo general del 16%. En cualquier caso, reiteramos que la ley configura este supuesto de tipo reducido de modo tal que es el sujeto pasivo vendedor quien debe aplicarlo, y para ello se establece un procedimiento que permita al mismo tener la constancia suficiente de que cumple con la norma y que concurren los requisitos que dependen no del sujeto pasivo sino del comprador o destinatario de la operación. Por ello, se exige la acreditación del cumplimiento de estas condiciones a través de su reconocimiento previo por la Administración, con el fin de que el sujeto pasivo tenga certeza en el cumplimiento correcto de unas normas que debe aplicar trasladando al comprador la repercusión correcta, esto es, debe exigirse su cumplimiento con carácter previo puesto que resulta ser garantía para el sujeto pasivo que repercute. Y en este caso, al no constar este reconocimiento, el sujeto pasivo repercutió el IVA al tipo general correctamente".

En el caso que nos ocupa, a la fecha de adquisición del vehículo no existía el reconocimiento para la aplicación del tipo impositivo reducido, por lo que el sujeto pasivo repercutió el IVA al tipo general correctamente. Por tanto, el ingreso fue debidamente realizado. Sin embargo, con posterioridad, el órgano competente de la Comunidad autónoma reconoció un grado de minusvalía de la ahora recurrente del 75% con afección visual, con efectos desde 29 de diciembre de 2017, esto es, con efectos anteriores a la solicitud de reconocimiento previo y a la adquisición del vehículo, siendo esta dolencia equiparable a la movilidad reducida.

Al respecto, cabe destacar la resolución de este Tribunal Central de 22 de noviembre de 2023 (R.G. 00-06793-2021), conforme a la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2022 (número de recurso 5052/2020), en la que se señala:

"En dicha sentencia se plantea como cuestión con interés casacional, si el ingreso realizado por una empresa de la cuota de IVA, repercutida a un particular cedente de un terreno en el marco de un contrato de permuta que termina por ser resuelto, tiene la consideración de indebido y puede solicitarse su devolución mediante el procedimiento previsto en el artículo 221 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Señala el Tribunal en su fundamento jurídico sexto que, sin perjuicio de que el ingreso fuera debido en su momento, nos encontramos en una situación en que, en la dinámica del IVA procedería rectificar la base imponible y la cuota repercutida. Como resultado de esa rectificación de la autoliquidación existiría un ingreso que ha devenido en indebido. Se hace mención al artículo 120.3 de la LGT que establece que:

"3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente". Así como a su desarrollo reglamentario en el artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, Reglamento general de la LGT en materia de revisión en vía administrativa que reconoce a los obligados tributarios el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos:

"[...] 2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos".

Igualmente se refiere al artículo 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se 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, que establece el desarrollo del procedimiento para rectificación de autoliquidaciones, recogiendo lo siguiente:

"...Consecuentemente, dado que el eventual derecho a la devolución de ingreso indebido dimana del resultado de un procedimiento de rectificación de autoliquidación, el art. 120.3 establece que el obligado tributario que considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses, podrá instar la rectificación de la misma en los términos del procedimiento reglamentario al que remite. El art. 129 del Real Decreto 1065/2007 recoge que: "2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo", y para ello -prosigue- "podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo". Y aunque el apartado 3 distingue efectivamente una doble posibilidad para el sujeto que efectuó la repercusión en el IVA, bien a través del procedimiento de rectificación de autoliquidación o por regularizar la situación tributaria por el procedimiento ya descrito de expedir factura rectificativa, conforme al apartado b del art. 89.cinco de la LIVA, esta doble vía no existe para el sujeto que soportó la repercusión, que dispone tan solo del procedimiento habilitado en el art. 129.4 del RD 1065/2007 (que remite al art. 14 del Real Decreto 520/2005), con una serie de especialidades que, entre otros elementos, permiten la intervención del sujeto u obligado tributario que repercutió, como así ocurrió en el seguido por la Administración demandada, sin que el sujeto pasivo que repercutió la cuota efectuara alegación alguna."

operando la cuota estructural alegación alguna.

Considerando que el sujeto pasivo no había rectificado la repercusión, y que la Administración no discute la pertinencia de la misma, se concluye en la sentencia del siguiente modo:

"En definitiva, ante el incumplimiento por el sujeto pasivo del procedimiento ordinario de rectificación y regularización de las cuotas repercutidos en exceso, nada impide reconocer al particular cedente de un terreno en el marco de un contrato de permuta que termina por ser resuelto, y que ha soportado la repercusión de cuotas por IVA por la entrega anticipada, la facultad de instar el correspondiente procedimiento de rectificación de la autoliquidación, así como el derecho, de cumplirse todos los requisitos para, una vez determinado el importe en que hubiera ser rectificada la autoliquidación, y acredita la reducción de la base imponible del IVA, y consecuentemente el exceso en las cuotas repercutidas, obtener la devolución de este exceso como ingreso tributario indebido." Conforme al criterio expuesto, se debe concluir en el presente caso, que ante la falta de emisión de factura rectificativa por parte de los proveedores, no cabe denegar al reclamante la posibilidad de instar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidación regulado en el artículo 120.3 LGT a fin de conseguir la recuperación de las cuotas del recargo de equivalencia repercutidas en un período en el que no era aplicable dicho régimen.

En consecuencia, procede que la Administración Tributaria tramite dicho procedimiento y compruebe si concurren los requisitos establecidos para rectificar la autoliquidación y, en su caso, efectuar la correspondiente devolución."

Por tanto, conforme a la doctrina de este Tribunal anteriormente expuesta, habiéndose emitido el 17 de junio de 2020 por la Consellería de Igualdad y Políticas Inclusivas el Certificado que acredita un grado de minusvalía de la ahora recurrente del 75% con afección visual con efectos desde 29 de diciembre de 2017, esto es, con efectos anteriores a la solicitud de reconocimiento previo y a la adquisición del vehículo, y siendo esta dolencia equiparable a la movilidad reducida, procede calificar dicho ingreso como indebido y, por tanto, conforme a la resolución de este TEAC de 17 de marzo de 2016 (R.G. 00-03868-2013), configuradora de doctrina, cuando como consecuencia de la repercusión indebidamente realizada nos encontremos ante un ingreso indebido, la interesada podía optar por la posibilidad prevista en la letra a) del artículo 89.Cinco de la Ley del IVA e iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la LGT para la obtención de la devolución del ingreso efectuado indebidamente.

Conforme a lo expuesto, procede estimar las pretensiones de la interesada y anular la resolución impugnada.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR el presente recurso>>

Doctrina de este Tribunal Central que ya ha sido expresamente acogida por la Dirección General de Tributos en contestación a consulta vinculante V 2652-2024 de 27 de diciembre de 2024.

Así, si en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido se permite, en un caso análogo al que aquí nos ocupa, instar al contribuyente la rectificación de su autoliquidación cuando con posterioridad obtiene un certificado que acredite su minusvalía de forma que hubiera tenido derecho a la aplicación de tipo impositivo reducido, cabe concluir en aras de dotar de una mayor coherencia al sistema fiscal y tributario español que aquel contribuyente que autoliquida su IEDMT sin aplicar la exención prevista en el artículo 66.1 d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, tendrá derecho, una vez obtenga el correspondiente certificado acreditativo de su minusvalía con efectos desde una fecha anterior a la primera matriculación del vehículo, a instar la devolución del ingreso indebidamente realizado.

Criterio interpretativo que, como hemos fundamentado, es coherente con la jurisprudencia del Tribunal Supremo anteriormente analizada que ha establecido que el incumplimiento de un requisito formal en el ámbito de los Impuestos Especiales y, más específicamente, en el ámbito del IEDMT no puede acarrear la automática pérdida de la exención puesto que ello supondría dar prevalencia a las exigencias formales sobre la finalidad sustantiva a la que sirve la norma.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AEAT**, acuerda **DESESTIMARLO** y fijar criterio en el sentido siguiente:

Es posible aplicar la exención prevista en el artículo 66.1 d) de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales a la primera matriculación de un vehículo para uso exclusivo de minusválido en casos en que, ya efectuada la matriculación y autoliquidado el impuesto, se aporta el certificado de minusvalía o discapacidad, con fecha posterior a la matriculación pero con efecto desde una fecha anterior, pudiendo a tal fin el obligado tributario solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidamente.