

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053604

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de enero de 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 5544/2013

SUMARIO:**Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Exenciones. Actividades de alquiler.***Efectos de la falta de autorización administrativa para el ejercicio de la actividad de alquiler de vehículos.*

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión a dilucidar se concreta en determinar si, a efectos del IEDMT, la autorización administrativa para el ejercicio de la actividad del alquiler de vehículos, a la que se refiere el art. 137.1.b) del RD 1165/1995 (Rgto. II.EE.) -en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2013-, constituye o no requisito imprescindible para el disfrute del beneficio fiscal de la exención establecido en el art. 66.1.c) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.). Pues bien, la falta de la autorización administrativa cuando resulte exigida por la correspondiente normativa sectorial de ordenación del transporte para el ejercicio de la actividad del alquiler de vehículos, impide el disfrute del beneficio fiscal de la exención establecido en el art. 66.1.c) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.), no tratándose de una mera irregularidad formal, ya que se trata de una obligación sustantiva prevista en el entonces aplicable art. 137.1.b) del RD 1165/1995 (Rgto. II.EE.). [Vid., SSTs, de 10 de junio de 2008, recurso n.º 7052/2002 (NFJ029133) y, de 30 de mayo de 2013, recurso n.º 4065/2010 (NFJ051856)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE.), arts. 51, 65 y 66.

RD 1165/1995 (Rgto. II.EE.), arts. 135, 136 y 137.

Ley 16/1987 (Ordenación de los Transportes Terrestres), arts. 133 y 135.

Orden de 2 de abril de 2001 (Aprueba el modelo 05 de solicitud de aplicación en el IEDMT de los supuestos de no sujeción, exención y reducción de la base imponible), art. Primero.

Ley 25/2009 (modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio), art. 21.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (23/01/2014), en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones sito en Avda. del Llano Castellano, nº 17, 28071-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., por la que se resuelve, estimando, la reclamación económico-administrativa nº ... y ... acumulada, deducida frente liquidación por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Llevado a cabo procedimiento inspector referente al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte de determinada sociedad dedicada a la compra, venta, exportación e importación y alquiler de vehículos con y sin conductor, así como de toda clase de repuestos y accesorios de los mismos, se dicta acuerdo de liquidación por dicho concepto en el que se regularizan los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008, al ponerse de manifiesto que la empresa había matriculado, acogiéndose a la exención prevista en el artículo 66.1.c) de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, diversos vehículos adquiridos por la empresa para su afectación en exclusiva a la actividad de alquiler, no cumpliéndose los requisitos objetivos determinantes del disfrute de esa exención. En el acuerdo de liquidación se recogen las irregularidades puestas de manifiesto en los veinte elementos de transporte que se acogieron a la exención. La regularización se basa en la comprobación de que los vehículos no se utilizaron de manera exclusiva en la actividad de alquiler, así como en la falta de autorización administrativa para el ejercicio de la actividad del alquiler. La conclusión que se alcanza es que "la interesada obtuvo en su día la exención del IEDMT en la matriculación de los vehículos que se comprueban, sin contar con la autorización administrativa prevista en la normativa de ordenación de transportes terrestres para el ejercicio de la actividad de

alquiler. Y que el órgano de Gestión Tributaria dictó un acto administrativo de reconocimiento previo de la exención prevista en el artículo 66.1.c) de la LIE en un procedimiento en el que no se aportó la autorización administrativa exigida por el artículo 137.1.b) del Reglamento de Impuestos Especiales". Subraya la Inspección que el artículo 137.2 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece que la aplicación del beneficio fiscal "estará condicionada a la concurrencia en todo momento de las condiciones y requisitos previstos en la normativa aplicable." Y en su apartado 3 se dispone que: "El incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal determinará la pérdida del derecho a su aplicación desde el momento que se establezca en su normativa específica o, en su defecto, desde que dicho incumplimiento se produzca, sin necesidad de declaración administrativa previa." Lo que quiere decir que con independencia de los motivos que llevaron al reconocimiento de la exención sin concurrir los requisitos para ello, no procede su disfrute por la interesada y que no es necesaria una declaración administrativa previa que la deje sin efecto.

2. Derivado del acuerdo de liquidación anterior, tras instrucción del oportuno procedimiento, se dicta acuerdo sancionador, al haber cometido la entidad la conducta tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

3. Contra estas resoluciones, la entidad mercantil interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... (en adelante TEAR), sendas reclamaciones, alegando, en esencia: silencio positivo en la concesión de tales autorizaciones; que la actividad de alquiler se ha desarrollado de manera efectiva exclusiva y habitual; que los documentos exigidos por el Reglamento son requisitos y no condiciones determinantes de la exención del artículo 66.1 c); y ausencia de culpa de la interesada.

4. El TEAR resolvió las reclamaciones de forma acumulada, estimando las mismas, formulando las siguientes consideraciones:

La exención tiene un componente objetivo en la que, como señalaba la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia núm. 26/2001 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), de 19 enero recaída en Recurso contencioso-administrativo núm. 7060/1997, en una cuestión de sucesión en la actividad y que también correspondía a la exención por este impuesto que en su fundamento cuarto afirmaba: "lo que se excluye del pago es un hecho, una actividad o una situación; (...) exención de tipo de finalista en razón a que el destino beneficiado es un servicio que no se desea que resulte indirectamente gravado."

Tal y como antes se indicó, la exención tiene un carácter finalista y objetivo que se concreta en el "ejercicio de actividades de alquiler". La ley recoge con claridad como requisitos la afectación efectiva de los vehículos y la afectación exclusiva de esos mismos vehículos al ejercicio de actividades de alquiler. Es más, la propia Administración actuante lo señala expresamente en el fundamento de derecho 5º correspondiente al acuerdo de imposición de sanción dejando claro que "la ley de impuestos especiales es bien explícita a la hora de señalar los requisitos cuya observancia del tiempo habrá de servir para consolidar el beneficio tenido su día: que la actividad de alquiler sea efectiva y exclusiva". Por ello, la conclusión a la que llega la Administración actuante negando la realidad del ejercicio de actividades de alquiler de los vehículos por la falta de la autorización administrativa (autorización-control) resulta contraria a la realidad misma que declara como comprobada, sin que tampoco se hayan tenido en cuenta las alegaciones del reclamante en cuanto a que la autorización faltante realmente respondiera a una falta de "renovación" de autorizaciones anteriores, lo cual, si bien nos coloca en el campo de una irregularidad en el ejercicio de la actividad y en la consideración de infracción sancionable conforme a la ley y reglamento de ordenación del transporte terrestre, no nos permite concluir en algo que resulta muy distinto como es el llegar a una conclusión de inexistencia.

No es lo mismo la realización de una actividad de alquiler de automóviles en la que se haya podido incumplir la obligación de renovación en tiempo y forma de la autorización que procede solicitar (y corresponde otorgar si no existen obstáculos para ello) para el ejercicio de actividades de alquiler, que su inexistencia. De hecho la posibilidad de existencia de la actividad de alquiler al margen de la regularidad administrativa, con independencia de las repercusiones que pueda tener como ya antes se indicó (sanciones administrativas sectoriales etc.) se advierte tanto en determinadas previsiones contenidas las disposiciones adicionales y transitorias de la propia Ley de Ordenación del Transporte Terrestre, en las previsiones constantes en relación con las infracciones y sanciones determinadas por la misma y también en el propio Reglamento de la Ley de Ordenación del Transporte Terrestre en cuyo artículo 41 se dispone que:

Artículo 41.

1. Para la realización de transporte de mercancías o de viajeros por carretera, tanto público como privado, así como de las actividades auxiliares y complementarias del transporte, será necesaria la obtención del correspondiente título administrativo habilitante para el mismo.

2. Por excepción a lo establecido en el apartado anterior, no será necesaria la obtención de título habilitante, sin perjuicio de lo previsto en el apartado siguiente y de la obligatoriedad del cumplimiento de las

normas de ordenación del transporte que sean de aplicación, para la realización de las siguientes clases de transporte:

a. (...)

n. Arrendamiento de vehículos sin conductor.

3. (...)

4.(...)

5. Los títulos habilitantes revestirán la forma de autorización administrativa otorgada la persona física o jurídica titular de la actividad (...).

Segundo:

Frente a esta resolución, la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT interpone el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, formulando, en síntesis, las alegaciones siguientes:

La sentencia del TSJ de Galicia invocada por el TEAR no presenta conexión con la argumentación que éste ha utilizado. Por el contrario, hace referencia a otra sentencia del mismo TSJ de Galicia (de 28 de enero de 2009), que podría sustentar una regularización basada en la ausencia de autorización administrativa para el desarrollo de la actividad de alquiler. De igual modo tal regularización podría basarse en las argumentaciones del mismo TSJ de Galicia, en sentencia de 26 de noviembre de 2008, en la que se defiende la capacidad de la Inspección para regularizar por la inexistencia de autorizaciones administrativas pertinentes incluso cuando tal inexistencia hubiera debido ser apreciada en vía de gestión.

- A tenor de lo dispuesto en los artículos 66 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos especiales y 137 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, el disfrute de la exención establecida en el apartado 1 letra c) requiere para gozar de la misma el previo cumplimiento de los requisitos establecidos reglamentariamente, y como se recoge en el mencionado artículo 137 del Reglamento, entre tales requisitos se encuentra el cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de Transportes Terrestres. Y es el artículo 133 de esta Ley el que recoge como requisito previo para poder ejercer la actividad de arrendador de vehículos automóviles destinados a la prestación de los transportes públicos o privados previstos en dicha Ley la obtención de la correspondiente autorización administrativa que habilite para el arrendamiento. Por tanto, el requisito de obtención de tal autorización es un requisito exigido por la normativa fiscal para el disfrute de la exención prevista en el artículo 66.1.c) de la LIE.

- Por todo lo anterior, se solicita de este Tribunal que se estime el recurso unificando el criterio manifestando, con respeto a la situación jurídica particular derivada de las Resoluciones recurridas, "que la falta de autorización administrativa para el ejercicio de la actividad del alquiler de vehículos impide el disfrute del beneficio fiscal de la exención establecido en el artículo 66.1.c) de la LIE, no tratándose de una mera irregularidad formal, ya que se trata de un requisito exigido por el artículo 137 del RIE de desarrollo".

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a la entidad interesada en la reclamación en su día dictada en única instancia, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por la resolución del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no presentó alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

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

Segundo:

La cuestión a dilucidar en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se concreta en determinar si, a efectos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, la autorización administrativa para el ejercicio de la actividad del alquiler de vehículos, a la que se refiere el artículo 137.1.b) del Reglamento de Impuestos Especiales (en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2013), constituye o no requisito imprescindible para el disfrute del beneficio fiscal de la exención establecido en el artículo 66.1.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Tercero:

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE) establece en su artículo 65, apartado 1, letra a) que estará sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles nuevos o usados, accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos.

Por su parte, el artículo 66, dedicado entre otras materias a "Exenciones", señala en su apartado 1 que "Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva de los siguientes medios de transporte: (...) c) Los vehículos automóviles que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler".

El apartado 2 del citado artículo 66 dispone que la aplicación de las exenciones a que se refiere, entre otras, la letra c), del apartado anterior estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente, siendo necesario presentar una declaración ante la Administración tributaria en el lugar, forma, plazo e impreso que determine el Ministro de Hacienda.

El desarrollo reglamentario del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se recoge en el Título II del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio de 1995 (en adelante, RIE). Conforme lo dispuesto en su artículo 135, la aplicación del supuesto de la exención para los vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler "estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración Tributaria, y 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".

Añade el precepto siguiente, el artículo 136 RIE que la persona o entidad a cuyo nombre se que pretenda efectuar la primera matriculación efectiva del vehículo, tiene que presentar, con anterioridad, ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, escrito solicitando aplicación de la exención en el modelo establecido por el Ministro de Economía y Hacienda.

De conformidad con el artículo 137 RIE, a esta solicitud deberá acompañarse copia de la ficha de inspección técnica del vehículo y, en el caso de vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler, además el recibo corriente del Impuesto sobre Actividades Económicas que acredite que el solicitante desempeña la actividad a que se va a afectar el medio de transporte y que justifica la aplicación de la exención y "la documentación que acredite que el solicitante cumple los requisitos necesarios para ejercer la actividad de arrendamiento de vehículos conforme a lo dispuesto en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de Transportes Terrestres y en el Capítulo IV del Título V de su Reglamento" (artículo 137.1.b) del RIE).

La referida Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de Transportes Terrestres, establece en su artículo 133.1 (en su redacción vigente hasta 26 de diciembre de 2009, teniendo en cuenta los períodos a los que se refiere la regularización inspectora):

"Únicamente podrán realizar la actividad de arrendadores de vehículos automóviles destinados a la prestación de los transportes públicos o privados previstos en esta Ley, las personas físicas o jurídicas que cumplan las prescripciones de este Capítulo, y obtengan la correspondiente autorización administrativa que les habilite para el arrendamiento".

El artículo 135.1 de la misma Ley añade, de nuevo en su redacción vigente hasta 26 de diciembre de 2009, que "Las autorizaciones habilitantes para el arrendamiento de vehículos podrán otorgarse según modalidades análogas a las previstas en los apartados a) y c) del punto 1 del artículo 92.2. Para el otorgamiento de las correspondientes autorizaciones será necesario que la empresa arrendadora cumpla los requisitos establecidos en el artículo 48, así como las relativas a número mínimo y características de los vehículos, disposición de locales u oficinas, u otros precisos que, en su caso, se exijan para procurar la adecuada realización de la actividad y el interés y seguridad de los usuarios".

Por su parte, el artículo Primero, apartado Uno, de la Orden del Ministerio de Hacienda, de 2 de abril de 2001, aprueba el nuevo modelo 05, «Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Solicitud de no sujeción, exención y reducción», que deben utilizar las personas físicas, jurídicas y demás entidades que soliciten la aplicación de algún supuesto de no sujeción a que se refiere los números 7º y 8º de la letra a) del apartado 1 del artículo 65; alguna de las exenciones previstas en las letras a), b), c), d), f), i) y k) del apartado 1 del artículo 66 así como del supuesto de reducción de la base imponible contemplado en el apartado 4 de este

último precepto, todos ellos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. En el apartado Cuarto del mismo artículo dice que “El obligado tributario que solicite la aplicación de cualquiera de los supuestos de no sujeción, exención y reducción de la base imponible del impuesto a que se refiere la presente Orden, deberá adjuntar al modelo de solicitud la documentación que proceda en cada supuesto, y a la que se hace referencia en las instrucciones del propio modelo 05, que figura como anexo de la Orden.”

Y en el Anexo de la Orden Ministerial citada se especifica, para el caso concreto de la exención de los vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler, que se deberá acompañar junto con la solicitud, los siguientes justificantes y documentos:

- “Ficha Técnica del vehículo.
- Declaración de Alta o último recibo en el Impuesto de Actividades Económicas.
- Autorización administrativa que permita el ejercicio de la actividad de alquiler de vehículos sin conductor.”

Cuarto:

En la resolución recurrida, parte el TEAR, criterio que comparte este Tribunal Central, del carácter finalista de la exención controvertida. Así, en reiteradas ocasiones (baste citar, por todas, Resoluciones de 8 de julio de 1999 –RG 8563/1997- o de 21 de enero de 2002 –R 1452/2000-), este Tribunal Central ha señalado que son “de tipo finalista en razón a que el destino beneficiado es un servicio que no se desea que resulte indirectamente gravado, una exención sujeta a la condición de un determinado y exclusivo uso o destino, efectivamente ejercitado, pues la Ley habla de “ejercicio”, y de cuyo cumplimiento pende la consolidación definitiva de la exención”.

No obstante, debe hacerse notar que el carácter finalista que este Tribunal Central ha atribuido a esta exención, se ha hecho en el sentido de negar el disfrute de este beneficio fiscal a quien simplemente crea una apariencia, cumpliendo los requisitos reglamentarios, pero no realiza efectivamente, y en exclusiva, dicha actividad de alquiler; así, en la Resolución 1452/2000 se contemplaba un supuesto en el que una embarcación que se pretendía afecta a actividad de arrendamiento, era alquilada un solo día dentro del período de un año. Pero esta doctrina no es incompatible con la exigencia de que para disfrutar de la exención, resulte imprescindible, además del efectivo ejercicio de esa actividad en exclusiva, cumplir también con los requisitos previstos reglamentariamente, como es, entre otros, el de contar con la previa autorización exigida en la normativa sectorial de ordenación del transporte, autorización que a juicio de este Tribunal Central tiene a los efectos aquí pretendidos de gozar del beneficio fiscal, carácter previo y constitutivo. Así es aplicable al supuesto aquí examinado el criterio reiterado que este Tribunal Central tiene sentado (Resolución 3020/2007 de fecha 25 de junio de 2008), en relación con las exenciones en otro Impuesto Especial, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, respecto del cual este Tribunal ha concluido que no resulta aplicable la exención contenida en el artículo 51 de la LIE, si la entidad no está dada de alta en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente al lugar donde se encuentra el establecimiento, afirmando expresamente el Tribunal Central que dicha obligación, al igual que el resto de las establecidas reglamentariamente, no son simples requisitos formales sino obligaciones sustantivas, cuyo incumplimiento impide acogerse a los beneficios del régimen suspensivo, de las exenciones o aplicación de los tipos reducidos. La antedicha Resolución de este Tribunal, ha sido confirmada por la Audiencia Nacional en sentencia de fecha 4 de octubre de 2010 (Rec. n.º 462/2008).

En el mismo sentido, el Tribunal Supremo en sentencia de 10 de junio de 2008 (Rec. n.º 7052/2002) afirma, también respecto del cumplimiento de las obligaciones formales de un Impuesto Especial, de nuevo el de Hidrocarburos, que quien no dispusiera de la autorización que supone la inscripción en el Registro Territorial correspondiente, no cumple el requisito necesario para poder aplicar la exención y ello pese a que gozara de una autorización anterior, cuya validez expiró, subrayando el siguiente argumento, extrapolable a todos los Impuestos Especiales:

Es patente, a la vista de nuestro razonamiento precedente, que la vigencia de la exención a que la actora pretende tener derecho exigía poseer los documentos necesarios para poder disfrutar de ella cuando los hechos gravados acaecieron, en este caso, inscripción en el Registro correspondiente. pues es indudable De un lado, y careciendo de la documentación, la irregularidad circulatoria y el uso indebido de la exención -que son los puntos a que se refieren los textos invocados- es manifiesta, pues es indudable que el combustible se remitía a quien carecía de autorización para recibirla, lo que, además comportaba su uso indebido. De otra parte, el hecho de que con posterioridad se volviera a otorgar la autorización no presta cobertura a los envíos que se realizaron sin ella.

Las exenciones que se prevén en la legislación especial están plagadas de requisitos formales que aseguran la circulación uso y destino de los productos afectados en los círculos legalmente habilitados para ello. El incumplimiento de los requisitos formales, por poner en peligro las finalidades que el legislador pretende asegurar, conlleva la pérdida de los beneficios que toda exención comporta”.

Esta finalidad extrafiscal de los Impuestos Especiales a la que alude el Alto Tribunal, como fundamento último de las consecuencias atribuidas al incumplimiento de los requisitos formales previstos en los Impuestos

Especiales, en el caso aquí contemplado del Impuesto Especial de Determinados Medios de Transporte, queda reflejada en el anteriormente citado artículo 135.1 de la Ley de Ordenación de Transportes Terrestres -a la que se remite expresamente la normativa fiscal- cuando señala que la autorización administrativa para ejercer la actividad de arrendador de vehículos sólo se otorgará a las empresas que cumplan los requisitos que se exijan para procurar, entre otros aspectos, la adecuada realización de la actividad y el interés y seguridad de los usuarios.

Podemos citar también la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2013 (Rec. nº 4065/2010) referida ya específicamente al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y en concreto a la exención por afectación a la actividad de arrendamiento. En dicha sentencia se formulan las siguientes consideraciones (fundamentos de derecho segundo y tercero):

“Previamente a abordar las distintas cuestiones en litigio, parece conveniente delimitar las características principales del gravamen que nos ocupa en relación con la concreta actividad que desarrollaba la entidad XX, S.A., respecto del destino que le reservaba a la embarcación.

El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte fue introducido en nuestro sistema fiscal mediante la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Como se recoge en el Preámbulo de la Ley, su finalidad en la creación de este impuesto deriva, inicialmente, de la propia armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido que impone la supresión de los tipos incrementados. La sujeción de determinados vehículos y medios de transporte a dicho tipo incrementado, no respondía exclusivamente al gravamen de la capacidad contributiva puesta de manifiesto en su adquisición, sino a la consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente.

(...)

Este tipo de arrendamiento o charter de embarcaciones de recreo se encuentra regulado básicamente en la Orden del Ministerio de Transporte, Turismo y Comunicaciones de 4 de diciembre de 1985 (BOE de 13 de diciembre de 1985, número 298),(...), y a nivel autonómico en lo atinente a las Islas Baleares por la Resolución del Conseller de Fomento de 26 de enero de 1998, que regula el alquiler de embarcaciones de recreo de la UE, que entre otros requisitos para la obtención de la preceptiva autorización para el desarrollo de la actividad de charter exige "En aplicación de la Ley 38/1.992 de impuestos especiales y a los efectos de cumplimentar su disposición adicional primera, se deberá aportar el documento que justifique la exención del impuesto especial sobre determinados medios de transporte en los barcos cuya eslora máxima no exceda de 15 metros, o la declaración de ingreso de dicho impuesto cuando los barcos excedan de dicha eslora". Ciertamente el poder desarrollar esta actividad, que sin duda lleva a cabo la parte recurrente, como abiertamente reconoce, conlleva el proveerse de unos requisitos y sujetarse a las normas reguladoras, lo que evidentemente no hizo la parte recurrente. Consta que la ZZ navegaba cuando fue sorprendida por la Guardia Civil, sin que tuviera autorización expedida por la Capitanía Marítima competente en atención al puerto donde se vaya a realizar la actividad -que además sólo cabía expedir por dos años-, esto es Alcudia, ni había formalizado la licencia especial de despacho, que cuando son embarcaciones tripuladas, como parece ser el caso, se despachan por viaje o por periodos de hasta tres meses, y navegando con pabellón extranjero, tampoco consta que cumpliera las normas de importación temporal, a pesar de que, como expresamente reconoce la recurrente venía realizando la actividad durante los años 2000, 2001 y 2002, y desde luego también carecía de la autorización de la Consejería de Fomento de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, obligatoria conforme a la Resolución citada.

Aún las irregularidades reseñadas, siendo el hecho imponible la matriculación, a pesar de no haber procedido a cumplimentar el deber de matriculación, estamos ante un supuesto de sujeción al impuesto sin exención, (...)

(...)

Como ya se dejado apuntado la actividad que desarrolla la entidad recurrente con los detalles que se han dejado dicho, es la de charter náutico. Pues bien estamos ante una actividad regulada, a nivel estatal su regulación se recoge en la Orden del Ministerio de Fomento de 4 de diciembre de 1985 -que expresamente preveía que "en el caso de tratarse de personas o entidades extranjeras, deberán acompañar tarjeta de residencia para extranjeros"- y, en el concreto caso que nos ocupa, en la autonomía en la que tiene lugar los hechos mediante Resolución del Conseller de Fomento de 26 de enero de 1998; actividad cuyo desarrollo exige el cumplimiento de una serie de requisitos, como la preceptiva autorización, (...)

(...)

Como se anunciaba anteriormente, el problema que nos ocupa, por tanto no es interpretativo como pretende la parte recurrente, sino de un claro incumplimiento de las normas aplicables de quien sin autorización y sin cumplir los requisitos al efecto se dedica en las aguas jurisdiccionales españolas al charter náutico; de suerte que, tal y como ha quedado señalado, si la parte recurrente como era su deber, antes de iniciar el charter náutico con el ZZ en aguas jurisdiccionales españolas y con base en un puerto español, hubiera atendido a los requisitos exigidos por la normativa vista -embarcación incluida en la lista sexta, sometida por ende a los controles de la Marina Mercante (o al ser un barco con bandera de un país de la UE de la autoridad marítima de su bandera que

certifique que el barco es apto para dedicarlo al alquiler) y a la AEAT, debiendo someterse a la normativa reguladora del ejercicio de la actividad de charter, entre las que se encuentra la de contar con la autorización de alquiler de la embarcación, y cumplir con las prevenciones de la Ley 38/1992-, debió hacer frente al impuesto de matriculación, lo que no hizo, de ahí que la liquidación girada fuera correcta”.

A mayor abundamiento, la misma conclusión alcanzada por este Tribunal Central es sostenida por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en sentencia 162/2012, de 5 de marzo de 2012 (Rec. n.º 16064/2010), sentencia en la que contemplando un supuesto de exención en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte por afectación a actividades de alquiler de aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento, afirma que la exención se considera provisional cuando, como en el caso, está condicionada al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos. Por ello, comprobada la inexistencia de autorización previa para la realización de la actividad de arrendamiento, resulta indiferente el que se aporten algunos contratos de alquiler, negándose la procedencia de la aplicación de la exención.

Igualmente, el mismo Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha señalado, en sentencia 425/2012, de 11 de junio de 2012 (Rec. n.º 15345/2010), el carácter preceptivo de la autorización administrativa para el ejercicio de arrendamiento a efectos de la aplicación del beneficio fiscal de la exención.

Quinto:

Finalmente, nos resta por destacar que el criterio que aquí se acaba de sentar tiene limitada temporalmente su aplicación, pues el artículo 137 del RIE ha sido recientemente modificado por Real decreto 1041/2013, de 27 de diciembre, nueva redacción que entra en vigor el 31 de diciembre de 2013, quedando redactado, a los efectos que aquí nos interesan, en los siguientes términos:

“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:

- a) Cuando se trate de vehículos destinados a ser utilizados en funciones de defensa, vigilancia y seguridad (...)
- b) Cuando se trate de los medios de transporte a que se refieren las letras a), b), c), g), h), k) y m) del artículo 66 de la Ley, el recibo corriente del Impuesto sobre Actividades Económicas que acredite que el solicitante desempeña la actividad a que se va a afectar el medio de transporte y que justifica la aplicación de la exención.
- c) (...)

Dicha modificación ha sido fruto de la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, que ha incorporado parcialmente al Derecho español, 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 (en adelante la Directiva), Ley 17/2009 que ha venido a establecer como régimen general el de la libertad de acceso a las actividades de servicios y su libre ejercicio en todo el territorio español y regula como excepcionales los supuestos que permiten imponer restricciones a estas actividades.

Fruto de la norma anterior, se promulga la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio. El título IV de la esta Ley – bajo la rúbrica «Servicios de transporte y comunicaciones»- elimina la intervención administrativa en materia de precios en el sector de los transportes, suprime la autorización administrativa específica para la instalación de estaciones de transporte y de centros de información y distribución de cargas, así como para el acceso y ejercicio de las actividades de arrendamiento de vehículos, que se declara libre. Así, el artículo 21 modifica la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres, dejando el artículo 133 antes invocado redactado en los siguientes términos:

“1. La actividad de arrendamiento de vehículos sin conductor podrá ser realizada libremente por todas aquellas empresas que cumplan las obligaciones que, por razones de índole fiscal, social y laboral o de seguridad ciudadana o vial, les vengan impuestas por la legislación reguladora de tales materias.

2. Fuera de los supuestos de colaboración previstos en esta Ley, los titulares de autorizaciones de transporte únicamente podrán desarrollar su actividad mediante vehículos cedidos o arrendados por otros, cuando dichos vehículos se encuentren exclusivamente dedicados al arrendamiento sin conductor por su titular, que deberá ser una empresa profesionalmente dedicada a esta actividad».

Debe precisarse que esta Ley entra en vigor el 27 de diciembre de 2009.

Por su parte, el artículo 41 del Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 1211/1990, bajo el epígrafe "título habilitante", para el transporte público por carretera, supuestos de exoneración", en la redacción dada por Real Decreto núm. 919/2010, de 16 de julio, (en vigor desde el 6 de agosto de 2010) queda así:

1. "Para la realización de transporte de mercancías o de viajeros por carretera, tanto público como privado, así como de las actividades auxiliares y complementarias del transporte, será necesaria la obtención del correspondiente título administrativo habilitante para el mismo.

2. Por excepción a lo establecido en el apartado anterior, no será necesaria la obtención de título habilitante, sin perjuicio de lo previsto en el apartado siguiente y de la obligatoriedad del cumplimiento de las normas de ordenación del transporte que sean de aplicación para la realización de las siguientes clases de transporte:

(...)

n) Arrendamiento de vehículos sin conductor."

En virtud de las consideraciones anteriores,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA contra resolución del Tribunal Regional de ...,

ACUERDA:

ESTIMARLO fijando como criterio que la falta de la autorización administrativa cuando resulte exigida por la correspondiente normativa sectorial de ordenación del transporte para el ejercicio de la actividad del alquiler de vehículos, impide el disfrute del beneficio fiscal de la exención establecido en el artículo 66.1.c) de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, no tratándose de una mera irregularidad formal, ya que se trata de una obligación sustantiva prevista en el entonces aplicable artículo 137.1.b) del Reglamento de Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.