

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ058843

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 18 de junio de 2015

Vocalía 8.<sup>a</sup>

R.G. 1657/2012

**SUMARIO:**

**II.EE. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Devoluciones. Plazo de presentación de solicitudes de devolución de cuotas satisfechas por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT).** La presentación de una solicitud de devolución de cuotas satisfechas por el IEDMT al amparo de lo dispuesto en el art. 66.3 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE), presentada antes de la finalización del período a que se refiere la solicitud de devolución -solicitud pretemporánea-, no constituye fundamento suficiente para denegar la devolución, cuando dicha circunstancia es apreciada por la Administración una vez iniciado el plazo de presentación y no tiene incidencia alguna en el período a que se refiere la solicitud ni en su contenido. En el presenta caso, en el momento de realización de las actuaciones de comprobación la Inspección tenía conocimiento de los envíos definitivos de los medios de transporte, la acreditación de los mismos, así como la presentación de las solicitudes de devolución. Por tanto, habrán de admitirse las mismas, considerándose subsanadas y procediendo a la devolución siempre y cuando se observen el resto de requisitos establecidos en la norma. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 38/1992 (Ley II.EE), arts. 66 y 69.

Orden de 26 de marzo de 2001 (Aprueba los modelos 565 y 567, en pesetas y en euros, de declaración-liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el modelo 568 en euros de solicitud de devolución por reventa y envío de medios de transporte fuera del territorio y los diseños físicos y lógicos para la presentación de los modelos 568 en pesetas y en euros mediante soporte directamente legible por ordenador), art. Octavo.

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en la reclamación económico administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuesta por **X... ESPAÑA , S.A.** (NIF ...), y en su nombre y representación D. ... (NIF ...), con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo de liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de fecha 12 de marzo de 2012, por el concepto Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicio 2008 y cuantía 775.867,16 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

En fecha 22 de marzo de 2011 se notifica al reclamante una comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, al objeto de comprobar el cumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 66.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, para la obtención de la devolución de las cuotas del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte correspondiente al ejercicio 2008.

Con fecha 31 de enero de 2012, es incoada el acta de disconformidad A02/... por el concepto "Impuesto Especial Medios de Transporte. Actas", ejercicio 2008, en la que se proponía la liquidación de 669.238,22 € en concepto de cuota tributaria y 104.434,72 € en concepto de intereses de demora.

De la citada acta y del preceptivo informe ampliatorio se desprendían los siguientes hechos relevantes:

- La reclamante, entidad dedicada a la comercialización (venta y reventa) al por mayor de vehículos terrestres, presentó durante el ejercicio 2008 ocho declaraciones modelo 568, de solicitud de devolución por

reventa y envío de medios de transporte fuera del territorio de aplicación del impuesto, de las cuotas satisfechas por dicho impuesto correspondientes a 2.340 vehículos, sumando un importe de 1.335.118,11€.

- En fecha 22 de marzo de 2012, la Inspección se persona en el domicilio social de la entidad para la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de la devolución. En el curso de las actuaciones, se solicita a la reclamante la aportación de todos los documentos acreditativos de la venta y envío fuera del territorio nacional de los medios de transporte.

En concreto, son examinadas las facturas de compra y los contratos y facturas de venta de los vehículos, así como los certificados de "baja definitiva" de los mismos expedidos por las correspondientes Jefaturas Provinciales de Tráfico.

- Realizadas las actuaciones, la Inspección concluye la improcedencia de la obtención de las devoluciones. La fundamentación esgrimida se basa en tres aspectos:

1. Cuatro de los vehículos fueron enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto una vez transcurridos cuatro años desde la fecha de primera matriculación definitiva.

2. Incumplimiento de los plazos regulados para la solicitud de las mismas, ya que fueron presentadas con carácter anterior a la finalización del trimestre en que se producen los envíos definitivos de los medios de transporte fuera del territorio nacional. Esta circunstancia afecta a un total de 801 vehículos.

3. Incorrecta determinación de la base de devolución, para los restantes 1.535 vehículos, ya que la Inspección estimó como valor de mercado el importe de la venta de cada uno de ellos, mientras el obligado utilizó las tablas oficiales de valoración de vehículos aprobadas por Orden Ministerial.

### **Segundo.**

En fecha 14 de noviembre de 2011 la entidad presenta escrito de alegaciones frente a la propuesta contenida en el acta, en la que sostiene la improcedencia de la regularización fundada en la presentación en plazo de las solicitudes de devolución, en contra del criterio de la Inspección; y el cálculo correcto de las bases de devolución, al haber aplicado la posibilidad prevista en el artículo 69.b) de la Ley 38/1992, de 17 de diciembre, de Impuestos Especiales.

La Administración, no obstante lo alegado, confirma la propuesta contenida en el acta de disconformidad mediante acuerdo de liquidación mencionado.

### **Tercero.**

Disconforme con la regularización, la entidad interpuso la correspondiente reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 30 de marzo de 2012, contra el acuerdo de liquidación. Las referida reclamación fue registrada con RG 1657/2012.

Las alegaciones vuelven a reiterar los argumentos dados frente a la propuesta de liquidación, esto es, el plazo de presentación de las solicitudes y el cálculo de la base de las devoluciones.

No obstante, es cuestión pacífica la liquidación realizada por la Inspección respecto a los cuatro vehículos cuyo momento de envío definitivo se produjo transcurridos cuatro años desde la fecha de primera matriculación definitiva, la cual es aceptada por el reclamante.

Se solicita la anulación del acuerdo de liquidación controvertido, respecto al resto de vehículos.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Este Tribunal es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta por persona legitimada de conformidad con lo prevenido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

### **Segundo.**

La cuestión planteada se centra en esclarecer el plazo establecido para presentar las solicitudes de devolución al amparo de lo dispuesto en el artículo 66.3 de la Ley 38/1992, así como el modo de determinar las bases de aquellas.

### **Tercero.**

La legislación aplicable en la materia tiene su base en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, concretamente en su artículo 66.3, el cual dispone lo siguiente:

*“3. Los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte tendrán derecho, respecto de aquellos que acrediten haber enviado con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto antes de que hayan transcurrido cuatro años desde su primera matriculación definitiva, a la devolución de la parte de la cuota satisfecha correspondiente al valor del medio de transporte en el momento del envío. El envío con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto del medio de transporte se acreditará mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación.”*

*En la devolución a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán las siguientes reglas:*

*a) El envío fuera del territorio de aplicación del impuesto habrá de efectuarse como consecuencia de una venta en firme.*

*b) La base de la devolución estará constituida por el valor de mercado del medio de transporte en el momento del envío, sin que pueda exceder del valor que resulte de la aplicación de las tablas de valoración a que se refiere el apartado b) del artículo 69 de esta Ley.*

*c) El tipo de la devolución será el aplicado en su momento para la liquidación del impuesto.*

*d) El importe de la devolución no será superior, en ningún caso, al de la cuota satisfecha.*

*e) La devolución se solicitará por el empresario revendedor en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Hacienda.”*

Por remisión de la letra e) anterior, fue aprobada en su momento la Orden de 26 de marzo de 2001, del Ministerio de Hacienda, por la que se aprueban los modelos 565 y 567, en pesetas y en euros, de declaración-liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el modelo 568 en euros de solicitud de devolución por reventa y envío de medios de transporte fuera del territorio y los diseños físicos y lógicos para la presentación de los modelos 568 en pesetas y en euros mediante soporte directamente legible por ordenador.

Dicha Orden Ministerial, aplicable en el momento en que se producen los hechos examinados, es la reguladora de los plazos de que disponen los revendedores para solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto. A este respecto, señala en su artículo octavo:

“Octavo. Plazo de presentación de los modelos aprobados por la presente Orden.

(...)

*Dos.- La presentación del modelo 568 en euros deberá efectuarse en los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la finalización de cada trimestre natural en que haya tenido lugar el envío definitivo de los medios de transporte”.*

#### **Cuarto.**

Así pues, se observa que la propia Ley de los Impuestos Especiales establece la acreditación del envío definitivo mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de circulación; y en lo que al plazo se refiere se produce una remisión expresa por una norma con rango legal suficiente a favor de la Orden Ministerial de 26 de marzo de 2001, que fija el plazo en los veinte días naturales siguientes a la finalización de cada trimestre natural. Este plazo es preclusivo, por lo que de no ejercerse la facultad de reembolso en el plazo indicado no cabe el ejercicio posterior y extemporáneo de la misma.

Respecto a dicha preclusión existen numerosos pronunciamientos de los Tribunales, correctamente señalada en el acuerdo de liquidación. Entre otras, pueden señalarse la sentencia del TSJ de Cataluña de 17/10/2008 (“..dicho plazo [el de presentación de la solicitud de devolución] es preclusivo por lo que de no ejercerse la facultad de reembolso en el citado plazo no cabe el ejercicio posterior y extemporáneo de la misma.”); o la sentencia del TSJ de Castilla León de fecha 6 de junio de 2001 (“Ahora bien, aun partiendo del carácter preclusivo del plazo (...”).

#### **Quinto.**

De la legislación señalada anteriormente se extraen dos requisitos sustanciales para la obtención de la devolución, ambos establecidos por norma con rango legal:

1. El envío fuera del territorio nacional ha de ser consecuencia de una venta en firme del vehículo.
2. El modo de acreditación de dicho envío lo constituye el certificado de baja registral del vehículo expedido por el órgano competente, en este caso la Jefatura Provincial de Tráfico correspondiente.

En este punto, y respecto a los anteriores requisitos, la Ley se muestra clara y concisa, concretando suficientemente los elementos constitutivos de los mismos.

*El acuerdo de liquidación impugnado fundamenta la regularización en el hecho de que la solicitud modelo 568 fue presentada con anterioridad a la finalización del trimestre en que se producen los envíos definitivos de los vehículos fuera del territorio, y en ocasiones incluso antes del propio envío. Así, en el fundamento tercero establece que “el apartado 3 del artículo 66 de la Ley de Impuestos Especiales es bastante claro al respecto, ya que establece que los empresarios que acrediten haber enviado con carácter definitivo el medio de transporte fuera del territorio de aplicación del impuesto..... El envío con carácter definitivo se acreditará mediante la certificación de la baja en el Registro correspondiente expedida por el órgano competente. Por lo tanto, los vehículos tienen que haber sido enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto y la forma de acreditar este envío es la baja en tráfico (...).”*

Considerando, además, que el plazo establecido es preclusivo, concluye su exposición diciendo que “En consecuencia, siguiendo la misma doctrina debemos concluir que la presentación de la solicitud de devolución fuera del plazo legalmente establecido implica la omisión de uno de los requisitos esenciales para el ejercicio del derecho”.

Teniendo en cuenta las premisas anteriores, se hace necesario examinar la relevancia que pudiera tener en el ejercicio del derecho a obtener devolución la pretemporaneidad en la presentación de las solicitudes.

En este punto este Tribunal ya se ha pronunciado anteriormente, a la hora de analizar la presentación de solicitudes de devolución de cuotas de IVA soportadas presentadas antes de tiempo (resolución de 21 de junio de 2011; R.G. 2204/2009). En concreto, y respecto a la solicitud de devolución de las cuotas soportadas en el año natural completo 2007, se expresa en estos términos:

*Tal y como consta en el expediente, la entidad presentó su solicitud de devolución el día 20 de diciembre de 2007. En dicha fecha todavía no había concluido el año natural en el que se habían soportado las cuotas a las que se refiere la solicitud, ya que ésta, tal y como hemos reiterado, es una solicitud de las cuotas soportadas durante el año natural 2007, por lo que la solicitud debe referirse a las cuotas soportadas desde el día 1 de enero de 2007 hasta el día 31 de diciembre de 2007.*

*Sin perjuicio de lo anterior, este Tribunal no comparte en el presente caso la postura mantenida por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en cuanto a las consecuencias de la presentación de la solicitud antes de la finalización del año natural al que se refieren dichas cuotas. Considera este Tribunal que no se puede desestimar la pretensión de la entidad, ni declarar inadmisibile la solicitud puesto que cuando se dictó el acuerdo de denegación por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en fecha 24 de enero de 2008 ya había transcurrido el plazo del año natural 2007, al que se refiere la solicitud de devolución, por lo que en dicho momento se puede entender que se produjo una subsanación material de la causa de denegación o de inadmisibilidad de la solicitud.*

*Es decir, en dicha fecha 24 de enero de 2008, la Administración tuvo ocasión de conocer sobre el cumplimiento de los requisitos exigidos en relación con la solicitud de devolución presentada por la entidad, pudiendo resolver sobre el fondo del asunto de la misma. Considera este Tribunal un mero error procedimental el hecho de que la solicitud se presentara antes de la conclusión del año natural en el que se soportaron las cuotas. Dicho error no ha tenido incidencia alguna en el ámbito temporal ni en el contenido de dicha solicitud, no teniendo, a juicio de este Tribunal, la entidad suficiente para fundar en el mismo la denegación del derecho a la devolución solicitada. Insistimos en que, cuando la Administración conoció de dicha solicitud y dictó el acuerdo de denegación, la solicitud de devolución se encontraba dentro del plazo legal.*

El criterio anterior puede aplicarse al caso presente, toda vez que en el momento de realización de las actuaciones de comprobación la Inspección tenía conocimiento de los envíos definitivos de los medios de transporte, la acreditación de los mismos, así como la presentación de las solicitudes de devolución. Por tanto, habrán de admitirse las mismas, considerándose subsanadas y procediendo a la devolución siempre y cuando, sin embargo, se observen el resto de requisitos establecidos en la norma.

No obstante lo anterior, es especialmente importante comprobar si dicha presentación pretemporánea afecta de algún modo al contenido de la solicitud. En este punto, la acotación de plazos establecida en la norma tiene especial relevancia en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ya que el importe de la devolución está directamente vinculada con la valoración del vehículo en un momento determinado: “b) La base de la devolución estará constituida por el valor de mercado del medio de transporte en el momento del envío, sin que pueda exceder del valor que resulte de la aplicación de las tablas de valoración a que se refiere el apartado b) del artículo 69 de esta Ley”.

Como puede observarse, la conexión entre el momento del envío y el importe de la devolución es directa, estando supeditada ésta a aquélla. Por otro lado, el valor del vehículo siempre irá disminuyendo a medida que transcurre el tiempo, por lo que cabría la posibilidad de que una solicitud presentada antes de tiempo implicara mayor importe que el legítimo, al valorarse el vehículo a precios superiores.

De lo anterior se deriva la necesidad de comprobar si las bases de devolución declaradas en el momento de presentación de las solicitudes corresponden o bien a la valoración en el momento de envío definitivo del medio de transporte (esto es, en la fecha de expedición de los correspondientes certificados), o bien en cualquier

momento anterior (fecha de presentación, fecha de factura, fecha del documento de transporte, etc.), en cuyo caso la presentación pretemporánea de la solicitud sí afectaría al contenido de la misma.

De los datos recogidos en el expediente administrativo y plasmados en el anexo 3.4 de la propuesta de liquidación, completados en acuerdo liquidatorio, se constata:

Una solicitud de devolución presentada el día 17 de abril de 2008, correspondiente a 450 vehículos cuyos envíos definitivos se produjeron en el mes de abril y cuyo plazo de solicitud, por tanto, hubiera mediado entre los días 1 y 20 del mes de julio de 2008.

Una solicitud presentada el día 15 de julio de 2008, referente a 14 vehículos cuyos envíos se produjeron a lo largo del mismo mes, y que por la misma razón fue presentada fuera de plazo.

Una solicitud referente a 173 vehículos, con fechas de envíos definitivos a lo largo del mes de octubre de 2008, y presentada en fecha 17 de octubre de 2008. La misma hubo de ser presentada, en ese caso, entre los días 1 y 20 de enero de 2009.

Por último, una solicitud de devolución presentada el 20 de enero de 2009, referente a 164 enviados definitivamente a lo largo del mes de enero de 2009, y cuyo plazo de presentación debió haber sido entre el día 1 y el 20 del mes de abril de 2009. No obstante, en la misma se incluye un vehículo cuya fecha de envío fue el 24 de septiembre de 2008, por lo que el plazo de solicitud expiró el día 20 de octubre de ese año.

Respecto de los 800 vehículos señalados (a excepción del incluido en el párrafo siguiente) este Tribunal no puede compartir el criterio seguido por la Inspección, por lo que se estima la alegación del reclamante. No obstante, habrá de observarse la previsión precedente respecto al cálculo correcto de la base de la devolución con el cumplimiento de los requisitos al efecto.

Por último, se ha de atender a la presentación de la solicitud relativa al vehículo enviado en fecha 24 de septiembre de 2008 (matrícula 7539DRZ), presentación que tuvo lugar el día 20 de enero de 2009, en la que se solicitaba además la devolución de las cuotas de otros 163 medios de transporte.

Como se ha expuesto anteriormente, el plazo establecido en la norma es preclusivo, y así lo corrobora profusa jurisprudencia, por lo que de no ejercerse la facultad de reembolso en el plazo indicado no cabe el ejercicio posterior y extemporáneo de la misma. En este caso particular, y respecto de ese vehículo, se ha de confirmar la regularización realizada por la Inspección, al presentarse la solicitud fuera de plazo (en este caso, del 1 al 20 de octubre de 2008).

#### **Sexto.**

En cuanto a la segunda de las alegaciones presentadas por el reclamante, la norma aplicable viene recogida, como se ha reproducido anteriormente, en el artículo 66.3.b) de la Ley 38/1992, la cual determina como base de devolución el valor de mercado del medio de transporte en el momento del envío definitivo del mismo.

Ese valor de mercado se determinará, por otra parte, aplicando la previsión del artículo 69 de la Ley, estableciendo respecto de los vehículos que tengan la consideración de "usados", como es el caso, lo siguiente:

*"Artículo 69. Base imponible.*

*La base imponible estará constituida: (...)*

*b) En los medios de transporte usados, por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto. (...)*

*Los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, los precios medios de venta aprobados al efecto por el Ministro de Economía y Hacienda que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto (...).*

*Cuando los sujetos pasivos declaren un valor de mercado determinado conforme a lo previsto en el párrafo anterior, la Administración tributaria no podrá comprobar por los otros medios previstos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria el valor así declarado".*

En el precepto señalado se deja la posibilidad al interesado de calcular el valor de mercado del vehículo aplicando los precios medios oficiales de venta, en cuyo caso la Administración quedará imposibilitada para comprobar los mismos por cualquier otro medio. En otras palabras, cuando se hayan aplicado tales valores, la Administración habrá de aceptar los mismos, a efectos tanto de cálculo de base imponible como, en este caso, de determinación de la base de devolución.

No es correcta, por tanto, la argumentación de la Administración en el fundamento cuarto del acuerdo de liquidación de que "(...) La utilización de las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda, es una opción que establece la Ley, ya que dice, que "los sujetos pasivos podrán utilizar"..... Por tanto, la existencia de una factura de venta y la justificación del cobro de la misma, como

ha comprobado la Inspección, se considera válida a efectos de considerar que dicho importe es el valor de mercado en el momento del envío, sin que la empresa haya desvirtuado la propuesta de la Inspección.

Este planteamiento es el que cabe deducir, asimismo, del contenido de la Consulta de la Dirección General de Tributos 948/02, que la empresa invoca en sus alegaciones, ya que lo que la Consulta aclara es que la base de la devolución no puede exceder del valor de tablas, sin que pueda deducirse de la misma, que el valor de una factura no pueda considerarse valor de mercado”.

La Ley en ningún momento confronta los dos métodos de valoración, de manera que tan correcto puede ser considerar el precio de venta como el establecido en tablas oficiales, como “valores de mercado”.

Además, no en todos los casos el precio de venta acreditado se considerará como valor de mercado: en aquellos casos en que exceda de los precios medios de venta contenidos en tablas no será aceptado, según dispone el artículo 66.3b): *“La base de la devolución estará constituida por el valor de mercado del medio de transporte en el momento del envío, sin que pueda exceder del valor que resulte de la aplicación de las tablas de valoración (...)”.*

Sin embargo, los precios medios de venta oficiales siempre podrán ser utilizados para el cálculo del “valor de mercado”, ya que en ningún punto de la norma se excluye tal posibilidad.

Por lo expuesto, debe estimarse la alegación del reclamante respecto de este punto, considerándose como correcto el método cálculo de las bases de la devolución realizado por éste.

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en **SALA**, en la presente reclamación económico-administrativa,

#### **ACUERDA**

estimarla parcialmente, ordenando retrotraer las actuaciones para que la oficina gestora compruebe si se cumplen los requisitos que abren paso a la aceptación de la devolución en relación con las solicitudes pretemporáneas y anulando la valoración de mercado realizada por la Inspección.

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