

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ062276

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 18 de febrero de 2016

Vocalía 8.<sup>a</sup>

R.G. 1075/2013

**SUMARIO:**

**II.EE. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Base imponible.** En cuanto a la alegación presentada por el contribuyente, la norma aplicable viene recogida en el art. 66.3 b) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.), 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 art. 69 de la misma Ley. Así, 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. La Ley precisamente otorga a los precios medios de venta consignados en tablas la cualidad de ser considerados «valores de mercado» y no se ciñe a determinados supuestos, sino que lo dispone de manera general, sea cual sea la finalidad tributaria para la cual son calculados dichos valores. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

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

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...**, **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 20 de febrero de 2013, por el concepto Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicio 2009 y cuantía 552.752,03 euros.

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

En fecha 28 de febrero de 2012 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 2009.

Con fecha 8 de noviembre de 2012, es incoada el acta de disconformidad A02/... por el concepto "Impuesto Especial Medios de Transporte. Actas", ejercicio 2009, en la que se proponía la liquidación de 468.318,11 € en concepto de cuota tributaria y 79.050,84€ 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 2009 seis 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 1.995 vehículos, sumando un importe de 1.272.601,84€.

- En fecha 28 de febrero 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, los modelos 576 de declaración-liquidación del IEDMT, y las fichas técnicas y permisos de circulación de los vehículos.

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

1. Incumplimiento de los plazos regulados para la solicitud de las mismas, ya que fueron presentadas con carácter anterior o posterior 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 422 vehículos.

2. Incorrecta determinación de la base de devolución, para los restantes 1.573 vehículos, ya que la Inspección discrepa respecto de los valores asignados por el reclamante a efectos de determinación de la base imponible.

### **Segundo.**

En fecha 27 de noviembre de 2012 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 8 de marzo de 2013, contra el acuerdo de liquidación. La referida reclamación fue registrada con RG 1075/2013.

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.

## **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”.*

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 (...”).

#### **Cuarto.**

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 en la mayoría de los casos, sin perjuicio de la presentación en ocasiones del modelo transcurrido el plazo para ello.

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.*

Adoptando ese criterio, la resolución de este Tribunal de 18 de junio de 2015 (R.G. 1657/2012) decide sobre un asunto prácticamente idéntico al actual, en el cual los modelos de devolución de las cuotas satisfechas por el IEDMT habían sido presentadas con carácter anterior al plazo establecido para ello. Concretamente, en su fundamento quinto se expresa del siguiente modo:

*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.*

Posteriormente, y tras analizar todos los casos de vehículos cuya solicitud fue pretemporánea, establece un criterio al respecto:

*Respecto de los (...) vehículos señalados (...) 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, y respecto a aquellos vehículos cuya presentación de solicitud de devolución se realizó una vez transcurrido el plazo designado para ello, 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 esos vehículos, se ha de confirmar la regularización realizada por la Inspección, al presentarse la solicitud fuera de plazo.

#### Quinto.

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 tercero del acuerdo de liquidación de que *“(…) Dada la redacción del artículo 66.3.b) antes transcrito, es indubitable que la base de la devolución está constituida por el valor de mercado del medio de transporte con la limitación de que no puede exceder del resultante de la aplicación de las tablas de valoración, pero en modo alguno establece que el valor de mercado a estos efectos, es decir, como factor determinante de la base de la devolución, pueda determinarse el función de dichos valores en tablas, como si hace de formar expresa el artículo 69 cuando regula la determinación de la base imponible en los medios de transporte usados”.*

La Ley precisamente otorga a los precios medios de venta consignados en tablas la cualidad de ser considerados “valores de mercado” y no se ciñe a determinados supuestos, sino que lo dispone de manera general, sea cual sea la finalidad tributaria para la cual son calculados dichos valores.

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 66.3.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 (...)*”. 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 este.

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

#### ACUERDA

**estimarla parcialmente,** anulando el acto impugnado y 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.

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