

BASE DE DATOS DE Norma

Referencia: NFJ064903

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de diciembre de 2016

Vocalía 8.^a

R.G. 5827/2014

SUMARIO:

II.EE. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Supuestos de no sujeción. Vehículos mixtos adaptables cuya altura total desde la parte estructural del techo de la carrocería hasta el suelo sea superior a 1.800 milímetros. La cuestión que se plantea es la de determinar que se entiende por «parte estructural del techo de la carrocería» a efectos de la aplicación del art. 65.1.8.º de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.). Pues bien, para determinar la altura máxima de los vehículos hay que acudir a la normativa sobre la homologación de vehículos y acogerse a lo que la misma diga al respecto, pues se trata de normas de objetiva aplicación que ofrecen seguridad jurídica al respecto. En el caso concreto que aquí se analiza, se discute si las barras adheridas al techo del vehículo deben computarse a los efectos de la altura «hasta la parte estructural del techo de la carrocería». Se analiza qué importancia pudiera tener el que las barras sean o no removibles, o si afecta o no a la finalidad del vehículo, la posibilidad de utilización de añadidos artificiosos que afecten a la altura, y las dificultades de interpretación; así como la existencia de la documentación técnica, la normativa europea y nacional de homologación y la categoría que en materia de homologación europea tiene el vehículo en cuestión, uno de cuyos parámetros de la homologación es la altura, siendo la altura que se indique en la homologación recibida por el vehículo la que ha de tener en cuenta la Administración Tributaria a los efectos de la no sujeción discutida. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE.), art. 65.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 96 y 105.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 62 y 63.

Código Civil, art. 3.

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 **XYM S.L.** (NIF ...), y en su nombre y representación D. Ex... (NIF ...), con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto 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 9 de julio de 2014, por el concepto Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicios 2010, 2011 y 2012, y cuantía 495.063,71€.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Consta en todo lo actuado la suscripción por parte del reclamante, el día 24 de abril de 2014, de acta en disconformidad A02-... por el concepto "Impuesto Especial Medios de Transporte. Actas", periodos 2010 a 2012 en las que se proponía una liquidación de 497.588,42€ de cuota tributaria y 77.801,67€ de intereses de demora.

La propuesta de regularización se debía a las cuotas no ingresadas del impuesto correspondientes a la matriculación de varios vehículos marca "X" modelo "Z", los cuales se habían acogido en ese momento al supuesto de no sujeción del artículo 65.1.8º de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. La Inspección considera que los vehículos no reúnen las condiciones exigidas para acogerse a aquella, concretamente las relativas a altura máxima de los vehículos.

Segundo.

Tras la apertura del trámite de alegaciones posterior a la propuesta, la Inspección dicta acuerdo de liquidación, confirmando en esencia aquella y modificando la cuota tributaria a 426.152,67€.

Las argumentaciones vertidas por el reclamante son sustancialmente idénticas a las que en la presente se examinarán, siendo rechazadas por el órgano liquidatorio.

Tercero.

Disconforme con la regularización y tras ser desestimado el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación en fecha 4 de septiembre de 2014, la entidad **XYM S.L.** interpuso las correspondiente reclamación económico-administrativa ante este Tribunal, en fecha 8 de octubre de 2014. En el trámite de alegaciones, los argumentos ofrecidos por el reclamante pueden resumirse en los siguientes puntos:

- Defecto procedimental por apertura de dos trámites de audiencia previos a la propuesta de regularización, motivados por la incorporación por parte de la Inspección al expediente de documentación nueva tras el transcurso del primero.

- No consta acreditado en el expediente la efectiva matriculación con aplicación de no sujeción de los vehículos, tal como afirma la Inspección.

- Subsidiariamente y por motivos de fondo, se consideran como parte de la estructura del vehículo las barras superiores adheridas al techo, por lo que el vehículo tiene una altura total de más de 1.800 milímetros a efectos de la aplicación del artículo 65.1.8º de la LIE.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

La cuestión que se plantea es la de determinar si el acuerdo de liquidación citado en el encabezamiento se encuentra ajustado a Derecho. En particular, y después de enjuiciar cualquier aspecto formal derivado del expediente, determinar que se entiende por "parte estructural del techo de la carrocería" a efectos de la aplicación del artículo 65.1.8º de la LIE

Tercero.

El primer motivo de oposición planteado consiste en irregularidad invalidante del procedimiento inspector por incumplimiento de los dispuesto en el artículo 96.4 de la Ley 58/2003:

"4. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución".

Según se desprende de los documentos incorporados al expediente la Inspección, previamente a la propuesta de liquidación, abrió dos trámites de audiencia distintos, en fechas 19 de febrero y 20 de marzo de 2014, tras la incorporación de nueva documentación ulteriormente a la realización del primero de ellos. En la comunicación de fecha 20 de marzo de 2014 el órgano administrativo hace constar lo siguiente: *"La presente comunicación*

sustituye a la anterior puesta de manifiesto de fecha 19-02-2014, habiéndose incorporado al expediente electrónico la siguiente documentación:

1. Los documentos adjuntados a las alegaciones realizadas en el expediente número 2013-... consistentes en: (...)

2. La documentación aportada por la entidad en la diligencia de fecha 05-12-2013 que no constaba expresamente en el expediente electrónico”.

En esta situación, el reclamante denuncia un incumplimiento total y absoluto del procedimiento legalmente establecido, por lo que solicita la nulidad de pleno derecho del acto administrativo bajo la cobertura del artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común:

“1. Los actos de las Administraciones públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

(...)

e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados”.

Además considera que la documentación concreta aportada constituye prueba inválida, por cuanto forma parte de otro expediente administrativo del cual, al haberse incorporado parcialmente, no conoce el reclamante la plenitud de circunstancias de hecho y derecho que se produjeron en el mismo.

En este particular, la jurisprudencia ha sido especialmente restrictiva en cuanto al tratamiento y aceptación de este motivo de nulidad. En concreto, el Tribunal Supremo ha venido considerando como necesaria la falta de cualquier tipo de procedimiento o el seguimiento de otro distinto, no bastando la omisión de algún trámite dentro del mismo, y exigiendo además que el defecto haya originado verdadera indefensión (Sentencia de la Sala 1ª, de 12 de diciembre de 1991, Rec. 2625/1989; y Sentencia de la Sala 3ª, de 31 de mayo de 2000, Rec. 5996/1994, entre otras).

No habiéndose producido la situación anterior la sanción máxima aplicable consistiría, entonces, en la declaración de nulidad por infracción genérica del ordenamiento jurídico del artículo 63 de la LRJPAC, con las limitaciones del punto 2 de este: “No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados”. En este supuesto la infracción del artículo 96.4 de la Ley General Tributaria, de cuyo texto parece colegirse, ha de producir verdadera indefensión en el interesado para provocar la anulación de los actos derivados de la misma.

Para ilustrar la cuestión son especialmente relevantes las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 4 de octubre de 2012 (rec. 4414/2009), y de 10 de diciembre de 2012 (rec. 793/2011), relativas al enjuiciamiento de, entre otros extremos, dos reclamaciones económico-administrativas sustanciadas a través de sendos procedimientos en los cuales se omitió el debido trámite de alegaciones. Pues bien incluso en esta situación que, a priori, parece condicionar de modo absoluto la legalidad del acto administrativo, el Tribunal Supremo es reticente a declarar la indefensión directamente sin apreciar las circunstancias de hecho concretas. Así, en los fundamentos de derecho de la primera se hace constar:

“SEGUNDO. (...)

(...) ha de convenirse que de haberse eludido dicho trámite no estamos ante el incumplimiento de un trámite esencial, sino que estaríamos ante un defecto formal que sus efectos, dado que no se cuestiona que el mismo haya evitado alcanzar su fin, deben determinarse en función de que haya provocado indefensión a la parte recurrente, de haberlo ocasionado estaríamos ante un defecto formal invalidante y determinante de la anulabilidad de lo actuado y en caso contrario ante un mero defecto formal sin consecuencia jurídica alguna. En fin, el incumplimiento del trámite de audiencia no produce de modo automático la anulación del expediente de la reclamación económica-administrativa en que la omisión ha tenido lugar. El artº. 105 de la Constitución no contempla la audiencia del interesado como un trámite inexorable, sino sólo cuando proceda, y dentro del propio Reglamento de Procedimiento tampoco se preceptúa como forzoso pues los interesados pueden renunciar al mismo. Por tanto, habrá de estarse a las circunstancias del caso contemplado y decidido para determinar el alcance de la omisión del trámite”.

Y en idénticos términos se expresa la segunda, reiterando el criterio reproducido. Por tanto, y sentada la necesidad de que aflore una verdadera indefensión en el interesado, en el caso que nos ocupa a pesar de incumplirse la literalidad del precepto aludido no puede apreciarse la concurrencia de las causas establecidas en el artículo 63 de la LRJPAC, toda vez que la Administración cumplió escrupulosamente con el derecho de réplica de que dispone el contribuyente en todas las ocasiones en las que incorporó documentación nueva al procedimiento y, por tanto, se produjo una variación de las circunstancias que ofrecía el expediente. En definitiva, este conoció en todo momento los datos y hechos que sirvieron para sustentar la posterior propuesta, así como la variación de los mismos, pudiendo realizar alegaciones tanto en el momento de la primera incorporación de documentación, como en el de ampliación de la misma.

Por ello, la alegación del reclamante en este sentido no puede prosperar.

Cuarto.

En segundo lugar, el reclamante alega la ausencia de documentación en el expediente que pruebe el acogimiento a la no sujeción en el momento de matricular los vehículos. En palabras del mismo "(...) el origen de la liquidación dictada por la Inspección parte del eventual y esencial hecho de haber sido matriculados los vehículos objeto de comprobación como "no sujetos" al IEDMT (...).

Pues bien, nada consta en el expediente al respecto. Ni una sola de las declaraciones de no sujeción al impuesto que la Inspección afirma haber tramitado (...)

Y es la Inspección la que "(...) ha hecho valer su derecho a liquidar, a ella incumbe, por tanto, probar los hechos constitutivos de tal derecho. Es decir, a la Inspección, y sólo a ella, incumbe acreditar el hecho de que la entidad aquí representada haya matriculado los vehículos objeto de regularización como no sujetos al IEDMT (...)

Por su parte, la Inspección entiende acreditada tal circunstancia en base "a la información que obra en nuestra base de datos proporcionada por la propia sociedad en sus declaraciones modelo 06".

En materia de carga de la prueba, el artículo 105 de la Ley General Tributaria dispone que "1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria".

Esta regla principal implica, entre otras consideraciones, que a la Administración le incumbe la prueba sobre la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, en tanto que al obligado tributario le corresponde demostrar las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. No obstante, el principio de carga de la prueba ha de ser interpretado siempre en función de otros acuñados en nuestra jurisprudencia como son, por ejemplo, el de facilidad de prueba y el de no exigencia de prueba de hechos negativos.

En el presente caso el contribuyente alega que la Inspección no demuestra que se haya acogido a la no sujeción. Pues bien, si el contribuyente efectivamente no aplicó la no sujeción, es decir, consideró que se trataba de un hecho imponible sujeto al impuesto, debió haber pagado la cuota correspondiente. Por tanto, acudiendo al principio de facilidad de prueba, es el contribuyente quien directamente puede probar que pagó el impuesto y no lo ha hecho, sino que pretende que sea la Administración la que pruebe que se aplicó la no sujeción. Si no se aplicó la no sujeción ni ningún otro beneficio fiscal, las cuotas deberían estar ingresadas y lo cierto es que no lo están, lo cual es el motivo principal de la regularización. Y si efectivamente correspondía aplicar algún beneficio fiscal, corresponde igualmente al contribuyente probarlo, lo cual tampoco ha sucedido.

Por las razones anteriores, se desestima esta alegación de la entidad interesada.

Quinto.

El controvertido precepto 65.1.a).8º de la LIE señala lo siguiente:

"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:

(...)

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”.

Tres son por tanto los requisitos que se han de observar, cumpliéndose en este caso y no siendo objeto de disputa en el procedimiento ni su eventual configuración como todo terreno, ni la afectación a actividad económica de los mismos. Sí existe controversia respecto al primero de ellos, el relativo a la altura total del mismo, y en concreto acerca de la interpretación del término “parte estructural del techo de la carrocería”.

La Inspección basa su regularización en la interpretación que de tal artículo realiza la Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante V0657-08, de 2 de abril de 2008, que concluye lo siguiente:

“(...) esta Dirección General entiende que la parte estructural del techo de la carrocería es la parte de la carrocería que, integrada inseparablemente en la misma, conforma la cubierta superior de la estructura del vehículo. Por tanto, no incluye barras, bacas, raíles, spoilers, alerones y cualquier otro elemento removible con independencia de cual fuere la complejidad de su remoción”.

Según este criterio, la altura total del vehículo a efectos de aplicación del artículo 65.1.a).8º de la LIE se medirá hasta el “techo desnudo” del mismo, no teniendo en cuenta ningún elemento añadido a él, tal como barras, raíles o bacas, independientemente de su mayor o menor facilidad de extracción o remoción.

Además, la Inspección apoya dicha fundamentación en el cambio normativo que operó a partir del 1 de enero de 2008, cuando se sustituyeron las siguientes expresiones:

- “Furgones y furgonetas de uso múltiple” por “vehículos mixtos adaptables”, para acomodarse a los conceptos del Reglamento General de Vehículos. Así, este último se define como “Automóviles especialmente dispuestos para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo de 9, incluido el conductor, y en los que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos.”

- “Altura total sobre el suelo” por “altura total desde la parte estructural del techo de la carrocería hasta el suelo”.

La redacción anterior suponía, según ella, “(...) dejar como no sujetos vehículos con poca altura estructural y por tanto con poca capacidad de carga, pero con mucha altura total gracias a elementos añadidos como bacas o spoilers”, mientras que con la nueva redacción lo que se quiere precisamente es eliminar dicha posibilidad, dejando únicamente abierta la puerta de la no sujeción a vehículos que realmente sirvan para la carga mixta de mercancías y personas, los cuales disponen de una altura mayor real para realizar tales trabajos. Precisamente los modelos controvertidos (XZ) son adquiridos por particulares para transporte personal, cumpliendo con el requisito de la altura debido a la adición de barras fijas en el techo, las cuales no han de computarse puesto que no entran dentro del concepto “parte estructural del techo”.

El reclamante por su parte alega que la interpretación del término “estructural” que hace la Administración no es el correcto. En primer lugar, no está de acuerdo con la interpretación de la Inspección de que la finalidad principal del punto 8º sea exceptuar de tributación a los vehículos destinados a la carga de mercancías, y por tanto con la relación que realiza entre altura y capacidad de carga de aquellos. Según él, existen otros supuestos de no sujeción que explicitan este aspecto, como el 1º (vehículos comprendidos en las categorías N1, N2 y N3 afectos a

actividades económicas) y el 3º (sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica). Además, el supuesto controvertido hace referencia a “actividades económicas” con carácter general, independientemente de la carga o no de mercancías.

Por otro lado, acude a la definición de estructura como “*Disposición o modo de estar relacionadas las distintas partes de un conjunto*”, y relaciona los términos “estructural” y “accesorio” como opuestos. En cuanto a la definición de “removible”, esta es: “*Hecho para quitar o poner*”.

Según esto, la DGT no realiza una interpretación correcta del artículo, por cuanto hacer una remisión genérica a “elementos removibles” con independencia de su facilidad de remoción supondría llegar al absurdo de considerar como elemento removible el techo del vehículo, puesto que lo sería así independientemente de la dificultad que conllevara la operación (cualquier elemento del vehículo sería removible). Además, considera las barras adheridas al techo como “no removibles”, puesto que estas no han sido hechas para quitar o poner, sino que son una parte fija del vehículo. Tal es así, que sin las barras del techo el vehículo no podría circular puesto que así es como está homologado por el órgano administrativo competente, por lo que han de ser consideradas como integrantes de la estructura del techo del vehículo.

Sexto.

Como primera aproximación, y dado que respecto al fondo del asunto la problemática principal consiste en una interpretación determinada de ciertos términos, es importante tener en cuenta el artículo 12 de la Ley General Tributaria:

“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”.

Por remisión, el artículo 3.1 del Código Civil dispone:

“Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas”.

Por lo tanto, la noción “parte estructural del techo” habrá de entenderse de acuerdo a su sentido técnico propio habitual, en relación al marco jurídico en el que se aplica.

En primer lugar, se ha de tener en cuenta que la modificación legislativa de 2008 introdujo el concepto “vehículo mixto adaptable” para delimitar el supuesto de no sujeción dentro del punto 8º. Según el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos: “*Vehículo mixto adaptable: Automóvil especialmente dispuesto para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo de 9, incluido el conductor, y en el que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos*”. Anteriormente, la Ley hacía referencia al concepto “*Furgón y furgoneta: Automóvil con cuatro ruedas o más, concebido y construido para el transporte de mercancías, cuya cabina está integrada en el resto de la carrocería y con un máximo de 9 plazas, incluido el conductor*”.

Por otra parte, se modifica la forma de medir la altura del vehículo, pasando a considerarse como la distancia desde el suelo hasta la “parte estructural del techo de la carrocería”, y no como “altura total”.

De dicho cambio legislativo efectivamente se puede colegir, como interpreta la Inspección, que la intención del legislador es evitar el acogimiento a la no sujeción de vehículos a los que añadiendo elementos accesorios alcanzan una altura “artificial” de al menos 1.800 mm., para los cuales en principio no estaban diseñados. Sin embargo, no es correcto entender que dicha no sujeción está prevista únicamente para vehículos destinados al transporte de mercancías (y que a ello obedece la modificación del modo de medir para que alcancen una altura “real” significativa), puesto que habría bastado en ese caso con el cambio de método de medición, pero manteniendo la misma para “furgones y furgonetas” que, como se ha visto, quedan configuradas como de exclusivo uso en transporte de mercancías. De esta manera, a efectos prácticos se evita tener que discernir en un procedimiento de

comprobación si un vehículo con una altura de al menos 1.800 mm., debido a añadidos “artificiosos”, es o no destinado a transporte de mercancías.

Por el contrario, se modifica también el tipo de vehículo que puede acogerse a la no sujeción, pasando a ser un “vehículo mixto adaptable” que ya no está configurado como de uso exclusivo para mercancías, sino también para personas, bien de manera “simultánea o no”. Es decir, un “vehículo mixto adaptable” puede utilizarse o sólo para mercancías o sólo para personas, sin que por ello pierda la posibilidad de acogimiento al beneficio, siempre y cuando se afecte a una actividad económica. Sin embargo, una “furgoneta” necesariamente habría de dedicarse al transporte de mercancías y exclusivamente al mismo.

Por ello, realizar una interpretación del significado “parte estructural del techo de la carrocería” atendiendo a una voluntad determinada del legislador, expresada en un cambio legislativo, es cuanto menos confusa.

Como se ha visto, la Dirección General de Tributos interpreta la expresión “parte estructural del techo de la carrocería” como la *“(…) parte de la carrocería que, integrada inseparablemente en la misma, conforma la cubierta superior de la estructura del vehículo. Por tanto, no incluye barras, bacas, raíles, spoilers, alerones y cualquier otro elemento removible con independencia de cual fuere la complejidad de su remoción”*.

Dado que una interpretación de tal término de acuerdo al espíritu de la Ley (atendiendo al cambio legislativo) es problemática, estaremos al sentido técnico y usual de sus palabras, concretamente del término “estructural”, que es el relevante. Como se ha visto la definición que da la RAE al término “estructura” es, en su primera acepción, la *“Disposición o modo de estar relacionadas las distintas partes de un conjunto”*, delimitándose “estructural” como *“Pertenciente o relativo a la estructura”*. Por su parte, un “conjunto” es un *“Agregado de varias personas o cosas”,* o la *“Totalidad de los elementos o cosas poseedores de una propiedad común, que los distingue de otros”*.

Delimitándose entonces “estructural” como perteneciente a un conjunto, la idea de “remoción” introducida por la DGT parece entonces adecuada como cualidad añadida. Ya que todas las partes de una estructura, o estructurales, lo son por su pertenencia indisoluble a una totalidad de elementos, o conjunto, estas por tanto no han de ser removibles o concebidas para ser removibles, puesto que toda vez que fueran quitadas o apartadas del conjunto al que pertenecen ya no poseerían la cualidad de ser estructurales, sino accesorias a ese conjunto. Sin embargo, ha de precisarse que a esa cualidad de inamovilidad de los distintos elementos se ha de unir la de participación en la propiedad o finalidad común del conjunto, de tal manera que el hecho de removerlos hace que pierdan la misma. Por ello, un elemento será estructural en este caso no por el hecho de la mayor o menor dificultad en su remoción, sino porque al efectuarse dicha remoción pierde la propiedad o finalidad común del conjunto al que pertenece.

Por ello, no es admisible la consecuencia que extrae el reclamante de la tesis de la DGT en el sentido de considerar como removible cualquier elemento de la estructura del vehículo, tal como el techo, el chasis, el motor, etc., puesto que no sólo se ha de tener en cuenta la facilidad en la remoción, sino la pérdida de la finalidad o propiedad común de los distintos elementos que forman el conjunto o estructura cuando se produce la remoción. En este punto, por tanto, la cuestión relevante es si removiendo las barras superiores adheridas al techo de la carrocería el conjunto pierde la finalidad para la cual está concebido.

De lo anterior se extrae por tanto que las barras fijadas al techo formarán parte de la estructura del mismo si al removerlas el conjunto pierde la finalidad para el cual está estudiado. El reclamante en este punto considera que es conveniente atender a la normativa sobre homologación de vehículos para determinar las partes que son consideradas estructurales a efectos de medición de la altura del mismo. En sus propias palabras, *“(…) la homologación del vehículo supone establecer la configuración que necesariamente ha de mantener el mismo en orden a resultar apto para la circulación. Este conjunto de elementos necesarios (...) constituyen la estructura del vehículo”*. Y la homologación no ha de ser realizada por la Administración Tributaria, ya que de ser así el precepto lo habría mencionado, al igual que sucede en el supuesto de no sujeción del punto 3º del mismo: *“Los que, objetivamente considerados, sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, siempre que (...) hubieran sido debidamente homologados por la Administración tributaria”*.

Séptimo.

Por todo lo anterior, habremos de convenir que en el criterio adoptado por la Agencia Tributaria en adopción del ofrecido por la DGT en la Consulta Vinculante V0657-08, de 2 de abril de 2008 no queda suficientemente justificado el motivo de la eliminación de los elementos señalados (barras, bacas, raíles, spoilers, etc.) para determinar la altura de los vehículos. Por el contrario, este Tribunal considera que se ha de estar a la normativa

específica sobre homologación de vehículos (incluyendo la altura de los mismos) a efectos de determinar la disposición de sus distintos elementos estructurales.

En presencia, pues, de normativa específica en la materia ha de ser esta la aplicada, por los órganos que expresamente se designen para ello, desplegando la misma sus efectos en cualquier ámbito jurídico, incluido el tributario, en aras del principio de seguridad jurídica que debe imperar en las relaciones entre la Administración y los administrados. La Administración Tributaria, por tanto, no está en disposición de juzgar en este particular qué elementos han de ser calificados como “estructurales” y cuáles no, o cuál habrá de ser la altura de los vehículos a efectos de aplicar la normativa tributaria, por cuanto en este caso concreto, como por ejemplo sucede en el punto 3º del mismo precepto controvertido, no se prevé expresamente que deba ser esta la que fije y homologue estos conceptos.

Sin necesidad de realizar un estudio pormenorizado de tal normativa, lo que excedería los límites de la presente resolución, hay que mencionar que el marco regulador en la materia viene establecido por legislación comunitaria, concretamente por la Directiva 2007/46/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 5 de septiembre de 2007, por la que se crea un marco para la homologación de los vehículos de motor y de los remolques, sistemas, componentes y unidades técnicas independientes destinados a dichos vehículos; así como por el Reglamento (CE) 661/2009, del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de julio de 2009, relativo a los requisitos de homologación de tipo referentes a la seguridad general de los vehículos de motor, sus remolques y sistemas, componentes y unidades técnicas independientes a ellos destinados. En el ámbito nacional, esta normativa es desarrollada por, entre otras, el Real Decreto 2028/1986, de 6 de junio, por el que se dictan normas para la aplicación de determinadas Directivas de la CEE, relativas a la homologación de tipos de vehículos automóviles, remolques y semirremolques, así como de partes y piezas de dichos vehículos, cuya última modificación se realizó por Orden IET/904/2016, de 2 de junio.

En cumplimiento de dicha normativa los vehículos controvertidos, de acuerdo a la documentación técnica que obra en el expediente, recibieron su homologación de tipo europeo con contraseña de homologación e./..., extensiones ..., ... y ..., en la cual se señala una altura de 1.815 mm. de acuerdo al modo de medición señalado por aquella. Por ello, y considerando que esta es la que se ha de tener en cuenta para aplicar los supuestos de no sujeción al impuesto, este Tribunal resuelve que los vehículos reúnen en este punto los requisitos establecidos en el artículo 65.1.a).8º de la LIE, por lo que la regularización practicada por la Administración no es ajustada a derecho, debiendo anularse la misma.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

ESTIMARLA, anulando el acto administrativo impugnado.

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