

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065568

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de febrero de 2017

Vocalía 8.^a

R.G. 4775/2013

SUMARIO:

II.EE. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Base imponible. En el caso analizado, es cuestión pacífica que nos encontramos ante un conjunto de vehículos, que tienen el carácter de usados y por los que se debe liquidar el impuesto como consecuencia de su desafectación de la actividad de alquiler que venían desarrollando, antes del transcurso del plazo de dos años fijado en la Ley. La cuestión controvertida se refiere, por tanto, únicamente a la determinación de la base imponible del impuesto. En primer lugar, en relación con la aplicación de la reducción del 30% será necesario observar si los vehículos en cuestión han estado dedicados exclusivamente a la actividad de alquiler durante un plazo superior a 6 meses desde la primera matriculación definitiva. Pues bien, de acuerdo con los documentos incorporados al expediente en el presente supuesto los vehículos no han estado dedicados a la actividad de alquiler por un periodo superior a seis meses. Así se deduce claramente tanto de los contratos suscritos con los fabricantes de vehículos -que obligan a la devolución en el plazo general de 6 meses o de 6 meses y un día- como del hecho de que se produzca la baja en la cobertura del seguro obligatorio de vehículos con carácter previo a la finalización de dicho plazo. Así, la baja en el seguro obligatorio de circulación de los vehículos constituye una prueba de que la voluntad de la entidad con respecto al uso o destino de estos vehículos se ha visto modificada en la medida en que desde dicho momento no desea destinar los mismos al alquiler sino a su entrega al fabricante a efectos de beneficiarse de las ventajas acordadas por aquel en caso de entrega del vehículo en el plazo señalado. Al igual que la desafectación de los vehículos de la actividad de alquiler antes de transcurridos 2 años genera la obligación de liquidar el Impuesto Especial, la modificación del fin o destino de los medios de transporte antes del transcurso del plazo fijado -más de 6 meses- determina la imposibilidad de aplicar la citada reducción del 30%.

Por otro lado, la Inspección considera que la base imponible está constituida por el valor de mercado de los vehículos en cuestión sin deducir el importe del citado impuesto. De acuerdo con lo dispuesto en el art. 69 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE), la base imponible estará constituida, en los medios de transporte usados, por su valor de mercado en la fecha de devengo del Impuesto, considerando como valor de mercado, aquel que han acordado las partes en condiciones de libre competencia. En el presente supuesto debe considerarse que dicho valor de mercado es el que consta en las facturas puesto que este es el que se ha acordado libremente por las partes y en cuya fijación ya se han tenido en cuenta todos aquellos elementos que puedan tener la consideración de coste de la venta. No es admisible por tanto, la minoración del valor acordado entre las partes en el importe del Impuesto, pues esto supondría considerar la existencia de un doble valor de mercado, uno como contraprestación querida y acordada entre partes independientes y otro exclusivamente a efectos del Impuesto. Por otra parte se ha de tener en cuenta que la minoración de la imposición indirecta en la determinación de la base imponible del impuesto solo está prevista en la normativa nacional en aquellos supuestos en los que los vehículos hayan estado previamente matriculados en el extranjero. En definitiva, para la fijación de la base imponible habrá que acudir al valor de mercado del medio de transporte usado en el momento del devengo del Impuesto valor que será el fijado entre partes independientes y del que no es posible realizar minoración alguna. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

Código Civil, art. 1.543.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuesta por **W...**, **S.L.U.**, NIF ..., y en su nombre y representación D. **Ex...**, NIF ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ... contra el acuerdo de liquidación, de fecha 29 de julio de 2013, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) derivado del acta de disconformidad **A02-...** extendida por el concepto Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicios 2010 y 2011 con cuantía 105.701,98 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 19 de diciembre de 2012 se constituyó la Inspección frente a la entidad **W...**, **S.L.U.**, al objeto de comprobar la correcta liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Con fecha 17 de junio de 2013, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la AEAT incoó acta de disconformidad **A02-...** por el concepto "Impuesto Especial Medios de Transporte", periodos 2010 y 2011, en la que se proponía la siguiente liquidación:

Cuota:	94.148,52 €
Intereses de demora:	10.896,21 €
Total deuda a ingresar:	105.044,73 €

Del acta citada y su informe complementario se desprende lo siguiente:

I. Durante los años objeto de comprobación, la entidad **W...**, **S.L.U.**, matriculó, con exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte un conjunto de vehículos por afectación exclusiva al ejercicio de actividades de alquiler.

Los citados vehículos fueron desafectados de la actividad de alquiler antes del transcurso del plazo de dos años desde la primera matriculación definitiva en España por lo que la sociedad, en su condición de sujeto pasivo, autoliquidó el impuesto sobre matriculación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 65.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

II. A juicio de la Inspección, y en relación con los vehículos incluidos en el anexo 1 del acta, la determinación de la base imponible realizada por la reclamante fue errónea debido a que la sociedad aplicó el valor fijado en tablas reducido al 70% por entender que los citados vehículos habían sido dedicados a la actividad de alquiler por un periodo superior a 6 meses.

De acuerdo con los datos que obran en poder de la Inspección la afectación a dicha actividad de alquiler fue inferior a 6 meses por lo que no procede aplicar la citada reducción.

III. Asimismo, con respecto a los vehículos que figuran en el anexo 1 y 1 bis del acta entiende la Inspección que la base imponible declarada por la reclamante no se ajusta a lo dispuesto en la ley.

La entidad interesada ha fijado como base imponible del impuesto, el valor de venta de los vehículos minorada en el importe de la cuota del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

A juicio de la Inspección dicha minoración no procede por lo que tiene lugar la regularización del impuesto.

IV. Finalmente, y en relación con los vehículos que figuran incluidos en el anexo 2, considera la Inspección que no cabe la matriculación con exención por aplicación de lo dispuesto en el artículo 66.1.c) de la Ley de Impuestos Especiales, dado que dichos vehículos no fueron destinados a la actividad de alquiler sino que fueron objeto de cesión a título gratuito.

Segundo.-

Finalizado el plazo de alegaciones sin que la entidad interesada hiciese uso de su derecho, en fecha 29 de julio de 2013, se dictó el correspondiente acuerdo de liquidación que confirmó en todos sus puntos la propuesta

inspectora, por lo que, tras procederse al cálculo de los intereses de demora hasta la fecha en que se emitió aquel, el importe resultante de la liquidación fue el siguiente:

Cuota:	94.148,52 €
Intereses de demora:	11.553,46 €
Total deuda a ingresar:	105.701,98 €

Tercero.

Disconforme con lo anterior, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 28 de agosto de 2013. La referida reclamación se registró con R.G. 4775/2013.

En fecha 30 de mayo de 2014 se concedió a la entidad el trámite de audiencia del expediente para que en el plazo de un mes lo examinara y presentara sus alegaciones.

El escrito de alegaciones fue presentado en fecha 30 de junio de 2014. En el mismo se hace constar lo siguiente:

- La liquidación del impuesto sobre matriculación en relación con los vehículos incluidos en el anexo 1 es correcta puesto que la afectación a la actividad de alquiler ha sido superior a 6 meses.

- Incorrecta determinación de la base imponible del impuesto por parte de la Inspección en relación con los vehículos incluidos en el anexo 1 y 1 bis del acta. Es aplicable la minoración de la base imponible en la cuantía del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

- En relación con los vehículos incluidos en el anexo 2 del acta cabe aplicar la exención recogida en el artículo 66.1.c) al estar afectos los mismos a la actividad de alquiler. No se trata de operaciones de cesión a título gratuito como sostiene la Inspección sino de operaciones de alquiler con retribución de carácter no dinerario.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico – Administrativo es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta 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, se trata de fijar si la base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte fue calculada de forma correcta por la reclamante en relación con los vehículos de los anexos 1 y 1 bis del acta y si cabe la aplicación de la exención recogida en el artículo 66.1.c) de la Ley de Impuestos Especiales en cuanto a los vehículos incluidos en el anexo 2.

Tercero.-

Alega la interesada que, respecto a los vehículos incluidos en el anexo 1, procede aplicar la reducción prevista en las Órdenes Ministeriales por las que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, puesto que, los medios de transporte han estado dedicados a la actividad de alquiler por un periodo superior a 6 meses.

Por su parte la Inspección considera que dicha afectación ha existido si bien por un plazo inferior al requerido por la norma para la aplicación de la citada reducción.

Es cuestión pacífica, en el presente supuesto, que nos encontramos ante un conjunto de vehículos, que tienen el carácter de usados y por los que se debe liquidar el impuesto como consecuencia de su desafectación de la actividad de alquiler que venían desarrollando, antes del transcurso del plazo de dos años fijado en la Ley.

La cuestión controvertida se refiere, por tanto, únicamente a la determinación de la base imponible del impuesto.

La regulación de la base imponible se contiene en el artículo 69 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales que señala:

"La base imponible estará constituida:

a) En los medios de transporte nuevos, por el importe que con ocasión de la adquisición del medio de transporte se haya determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de un impuesto equivalente o, a falta de ambos, por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente, determinada conforme al artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, en este último caso, no formarán parte de la base imponible las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario satisfechas o soportadas directamente por el vendedor del medio de transporte.

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

Cuando se trate de medios de transporte que hubieran estado previamente matriculados en el extranjero y que sean objeto de primera matriculación definitiva en España teniendo la condición de usados, del valor de mercado se minorará, en la medida en que estuviera incluido en el mismo, el importe residual de las cuotas de los impuestos indirectos que habrían sido exigibles, sin ser deducibles, en el caso de que el medio de transporte hubiera sido objeto de primera matriculación definitiva en España hallándose en estado nuevo. A estos efectos, el citado importe residual se determinará aplicando sobre el valor de mercado del medio de transporte usado en el momento del devengo un porcentaje igual al que, en su día, hubieran representado las cuotas de tales impuestos en el precio de venta, impuestos incluidos, del indicado medio de transporte en estado nuevo.

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. En los casos en que sea aplicable la minoración a que se refiere el párrafo anterior, el Ministro de Economía y Hacienda establecerá el procedimiento para determinar la parte de dichos precios medios que corresponde al importe residual de las cuotas de los impuestos indirectos soportadas.

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."

Los precios medios de venta de vehículos usados aparecen recogidos en las Órdenes Ministeriales aprobadas anualmente por el Ministerio de Hacienda (Orden EHA/3476/2009, de 17 de diciembre, para el ejercicio 2010 y Orden EHA/3334/2010, de 16 de diciembre, para el ejercicio 2011).

En el anexo IV de las citadas Órdenes Ministeriales se recogen, a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte los porcentajes de reducción a aplicar sobre los precios medios de los vehículos de turismo en función de los años de uso de los mismos.

Asimismo, dicho anexo establece lo siguiente:

*"El importe que resulte de la aplicación de los porcentajes anteriores, se reducirá al 70 por 100 cuando el vehículo transmitido hubiese estado **dedicado exclusivamente durante más de seis meses desde la primera matriculación definitiva**, a las actividades de enseñanza de conductores mediante contraprestación o de **alquiler de vehículos**, sin conductor, o bien tuviera la condición, según la legislación vigente, de taxi, autotaxi o autoturismo."*

Es decir, para la aplicación de la reducción del 30% será necesario observar si los vehículos en cuestión han estado dedicados exclusivamente a la actividad de alquiler durante un plazo superior a 6 meses desde la primera matriculación definitiva.

Lo anterior determina la necesidad de definir que se entiende por dedicación exclusiva a la actividad de alquiler.

Pues bien, tal y como ha señalado este Tribunal ..., el concepto “dedicación a actividades de alquiler”, al igual que sucede con el concepto legal “afectación exclusiva a actividades de alquiler”, se ha de interpretar de una manera restrictiva, introduciendo el componente de “ejercicio efectivo” de dichas actividades.

En este sentido se pueden mencionar, entre otras, las sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2012 (rec. 699/2010) y de 19 de diciembre de 2005 (rec. 316/2002). Así, esta última exige la efectiva materialización de las actividades de arrendamiento, no bastando “(...) que los vehículos permanezcan en el local a disposición de los clientes potenciales (...)”.

Dicho concepto restrictivo se plasma, asimismo, en la necesidad de que sea el sujeto pasivo el arrendador material de los vehículos (consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 11 de junio de 2013 y de 25 de julio de 1996, a este respecto); en la obligación de observar la autorización administrativa, cuando resulte exigida por la correspondiente normativa sectorial de ordenación del transporte, para permitir el disfrute del beneficio fiscal de la exención (resolución del TEAC de 23 de enero de 2014); y en la exclusividad de tales actividades durante todo el período de tiempo a que se extiende el beneficio, sin poder combinarse con otras distintas (resolución del TEAC de 31 de enero de 2012).

Sentados los principios anteriores, se ha de ponderar, en el presente supuesto, si el “ejercicio efectivo” de la actividad de alquiler se ha producido durante el plazo indicado.

De acuerdo con los documentos incorporados al expediente la entidad suscribe con diversos fabricantes de vehículos (X, Y, Z ESPAÑA, etc.) contratos de compraventa de vehículos. En dichos contratos se hace constar la obligación de recompra por parte del vendedor en un plazo de seis meses así como penalizaciones en el caso de que la entrega se produzca en un plazo superior al contenido en los contratos.

Como señala la reclamante en sus alegaciones, la firma de estos contratos le permite no solo beneficiarse de descuentos en la compra sino obtener una valoración muy ventajosa con ocasión de la venta (recompra).

Asimismo consta en lo actuado que, respecto de los vehículos en cuestión, la entidad procede a dar de baja el seguro obligatorio de circulación de vehículos con carácter previo al transcurso del plazo de 6 meses.

Es decir, la necesidad de devolver los vehículos en el citado plazo de seis meses determina que la interesada, días antes de su vencimiento acuerde la baja del seguro obligatorio de circulación, lleve los vehículos a un taller para su revisión y reparación (en su caso) y los entregue a una empresa de transporte para su traslado desde Baleares a la Península.

Pues bien, teniendo en cuenta lo señalado este Tribunal no puede sino coincidir con la Inspección y considerar que en el presente supuesto los vehículos no han estado dedicados a la actividad de alquiler por un periodo superior a seis meses. Así se deduce claramente tanto de los contratos suscritos con los fabricantes de vehículos (que obligan a la devolución en la plazo general de 6 meses o de 6 meses y un día) como del hecho de que se produzca la baja en la cobertura del seguro obligatorio de vehículos con carácter previo a la finalización de dicho plazo.

Como bien señala la Inspección la circunstancia de que se produzca la baja de la cobertura del seguro obligatorio pone de manifiesto que dicho vehículo, desde ese momento no va a ser objeto de alquiler sino que va a ser destinado a la venta para lo cual debe someterse a una serie de trámites (revisión o reparación, así como envío a la península) con carácter previo a la finalización del plazo dado por el fabricante recomprador.

No podemos olvidar que tanto la aplicación de minoración contemplada en el anexo IV de las correspondientes órdenes ministeriales, así como la exención recogida en el artículo 66.1.c) de la Ley de Impuestos Especiales -matriculación con exención por dedicación exclusiva a la actividad de alquiler- tienen carácter finalista de modo que requieren que los vehículos vayan a ser dedicados efectivamente a la actividad de alquiler. La baja en el seguro obligatorio de circulación de los vehículos constituye una prueba de que la voluntad de la reclamante con respecto al uso o destino de estos vehículos se ha visto modificada en la medida en que desde dicho momento no desea destinar los mismos al alquiler sino a su entrega al fabricante a efectos de beneficiarse de las ventajas acordadas por aquel en caso de entrega del vehículo en el plazo señalado.

Así, al igual que la desafectación de los vehículos de la actividad de alquiler antes de transcurridos 2 años genera la obligación de liquidar el Impuesto Especial, la modificación del fin o destino de los medios de transporte antes del transcurso del plazo fijado en el anexo IV de la correspondiente orden ministerial (más de 6 meses) determina la imposibilidad de aplicar la citada reducción del 30%.

El hecho de que los vehículos sean asegurados durante el trayecto en virtud de otro contrato de seguro, distinto del contrato de seguro obligatorio de circulación de vehículos en nada modifica la conclusión alcanzada anteriormente puesto que la eliminación de la reducción por parte de la Inspección no tienen su base en la falta de

seguro en sí sino en el hecho de que la falta de seguro obligatorio de circulación implica que el vehículo no circulará, a partir de la baja del mismo, por la vía pública en el marco de un contrato de alquiler.

La apreciación por parte de la reclamante en la que afirma que la falta de seguro obligatorio de circulación no impediría el alquiler del vehículo no puede ser compartida por este Tribunal puesto que no es factible que un particular o una empresa alquilasen un vehículo sin contar con el preceptivo seguro.

Por otra parte la alegación de la interesada en virtud de la cual entiende que mientras el vehículo esté en su activo está afecto a la actividad de alquiler tampoco puede ser aceptada puesto que, como ya se ha señalado, el concepto de afectación a la actividad de alquiler ha de ser entendido de forma restrictiva sin que baste la mera disponibilidad del vehículo para que se entienda cumplido el mismo.

Asimismo e incidiendo sobre esta cuestión se ha de hacer hincapié en el hecho de que dicha disponibilidad ni siquiera es tal, puesto que, una vez dado de baja el seguro obligatorio, el vehículo no está destinado a ser alquilado sino a ser objeto de entrega en el marco del contrato de compraventa concertado inicialmente con el fabricante del vehículo.

En definitiva, en el presente supuesto este Tribunal considera que los vehículos regularizados en el anexo 1 del acta no estuvieron dedicados efectivamente a la actividad de alquiler por un periodo superior a seis meses por lo que procede desestimar la pretensión de la reclamante confirmando la liquidación realizada por la Inspección en este punto.

Cuarto.-

Señala la interesada que la determinación de la base imponible del impuesto en relación con los vehículos incluidos en los anexos 1 y 1 bis es correcta. A su juicio, en el caso de transmisión de medios de transporte usados el valor de mercado que sirve de base para liquidar el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte no debe incluir el importe del propio impuesto especial.

Por su parte la Inspección considera que la base imponible está constituida por el valor de mercado de los vehículos en cuestión sin deducir el importe del citado impuesto.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley de Impuestos Especiales:

"La base imponible estará constituida:

(...)

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

(...)."

Es cierto, que la Ley de Impuestos Especiales no define que se entiende por valor de mercado. No obstante, como regla general se acude para completar dicha definición a otros tributos que sí recogen dicho concepto.

Este criterio ha sido recogido por la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V1587/2011, de 20 de junio que señala:

"En relación con la cuestión planteada relativa a la nueva redacción del artículo 69.b), hay que precisar lo siguiente: La Ley de Impuestos Especiales no define qué ha de entenderse por "valor de mercado" ni qué conceptos lo integran. Si se acude a otras normas tributarias que sí definen el valor de mercado (el artículo 79.cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido EDL 1992/17907, BOE de 29 de diciembre, o el artículo 15.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades EDL 2004/3271, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo EDL 2004/3271, BOE de 11 de marzo), vemos que es característica común de ambas la referencia al valor que sea acordado entre partes independientes en condiciones de libre competencia. Ninguna de estas normas prejuzga qué componentes incluye el valor de mercado.

Establecido lo anterior, hay que admitir que lo normal es que el vendedor fije el precio de venta del vehículo usado en función del precio que él tuvo que pagar cuando lo adquirió, lo que, en términos económicos, incluye también los impuestos indirectos soportados y no deducibles que gravaron su adquisición y que representan un coste más de la misma.

En consecuencia, debemos entender por valor de mercado a efectos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte el valor que hubiese sido acordado entre partes independientes en condiciones

de libre competencia, dicho valor incluirá los impuestos indirectos soportados y no deducibles que gravaron su adquisición y que representan un coste más de la venta."

Por tanto, se considera como valor de mercado, aquel que han acordado las partes en condiciones de libre competencia.

En el presente supuesto debe considerarse que dicho valor de mercado es el que consta en las facturas puesto que este es el que se ha acordado libremente por las partes y en cuya fijación ya se han tenido en cuenta todos aquellos elementos que puedan tener la consideración de coste de la venta.

No es admisible por tanto, la minoración del valor acordado entre las partes en el importe del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, pues esto supondría considerar la existencia de un doble valor de mercado, uno como contraprestación querida y acordada entre partes independientes y otro exclusivamente a efectos del Impuesto Especial.

Por otra parte se ha de tener en cuenta que la minoración de la imposición indirecta en la determinación de la base imponible del impuesto solo está prevista en la normativa nacional en aquellos supuestos en los que los vehículos hayan estado previamente matriculados en el extranjero.

Como señala el artículo 69 de la LIE:

*"Cuando se trate de medios de transporte **que hubieran estado previamente matriculados en el extranjero** y que sean objeto de primera matriculación definitiva en España teniendo la condición de usados, del valor de mercado se minorará, en la medida en que estuviera incluido en el mismo, el importe residual de las cuotas de los impuestos indirectos que habrían sido exigibles, sin ser deducibles, en el caso de que el medio de transporte hubiera sido objeto de primera matriculación definitiva en España hallándose en estado nuevo. A estos efectos, el citado importe residual se determinará aplicando sobre el valor de mercado del medio de transporte usado en el momento del devengo un porcentaje igual al que, en su día, hubieran representado las cuotas de tales impuestos en el precio de venta, impuestos incluidos, del indicado medio de transporte en estado nuevo."*

La citada previsión tiene su base en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión (vid. Comisión/Dinamarca, C-47/88, Nunes Tadeo, C-345/93, Gomes Valente, C-393/98, Weigel, C-387/01, entre otras) que trata de preservar el principio de libre competencia entre los estados miembros.

De acuerdo con el Tribunal de Justicia un vehículo usado procedente de un estado miembro de la Unión no puede soportar en el país de destino una carga impositiva superior a aquella que está incorporada al valor de mercado de un vehículo usado nacional que en su día fue matriculado como nuevo, razón por la cual se admite la minoración del valor de mercado de los vehículos usados en el importe residual de los impuestos indirectos incorporados al mismo.

En definitiva, para la fijación de la base imponible del impuesto especial habrá que acudir al valor de mercado del medio de transporte usado en el momento del devengo del impuesto valor que será el fijado entre partes independientes y del que no es posible realizar minoración alguna.

Por lo expuesto no cabe acoger la alegación de la interesada confirmando la liquidación practicada por la Inspección.

Además hay que señalar que este mismo criterio se mantuvo en la resolución de 22 de septiembre de 2015 de la reclamación RG. 2124/2013, por lo que el mismo constituye doctrina administrativa reiterada de acuerdo con lo previsto en el artículo 239.8 de la Ley General Tributaria y a los efectos en el mismo señalados.

Quinto.-

Finalmente considera la reclamante que la calificación realizada por la Inspección, respecto a los vehículos enumerados en el anexo 2 del acta, es errónea puesto que no nos encontramos ante operaciones de cesión a título gratuito sino ante operaciones de alquiler con contraprestación no dineraria.

De la documentación incorporada al expediente resulta que la Inspección constató que determinados vehículos (los enumerados en el anexo 2 del acta) eran cedidos a los grandes clientes de la reclamante (hoteles, líneas aéreas, etc.) sin retribución. Dicha cesiones tienen como finalidad, de acuerdo con lo señalado por la propia interesada, la captación de clientes, la publicidad de la empresa, la exhibición de vehículos u otras actividades que pueden ser encuadradas en el marco de las operaciones de marketing o publicidad.

A juicio de la Inspección dichas operaciones no pueden ser calificadas como arrendamiento sino que tienen el carácter de cesión sin contraprestación por lo que no es posible que la matriculación de dichos vehículos se realice al amparo de lo dispuesto en el artículo 66.1.c) de la Ley de Impuestos Especiales.

Por su parte la entidad entiende que dichos vehículos si han estado afectos a la actividad de alquiler y que la cesión de los mismos no ha sido gratuita sino que para la misma se han fijado contraprestaciones no dinerarias, tales como las cesiones gratuitas por los clientes de espacios para la publicidad.

Señala el artículo 66.1.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales lo siguiente:

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

(...)

c) Los vehículos automóviles que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

A estos efectos no se entenderá que existe actividad de alquiler de automóviles respecto de aquéllos que sean objeto de cesión a personas vinculadas en los términos previstos en el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, o por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un periodo de doce meses consecutivos.

A estos efectos, no tendrán la consideración de alquiler de automóviles los contratos de arrendamiento-venta y asimilados ni los de arrendamiento con opción de compra."

De acuerdo con el artículo 1543 del Código Civil:

"En el arrendamiento de cosas, una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto."

De lo expuesto se deduce que el contrato de arrendamiento es un contrato de carácter oneroso que requiere reciprocidad de contraprestaciones. Es decir, es un contrato entre dos partes en la que una se compromete a la entrega de una cosa por tiempo determinado y la otra a entregar a cambio un precio cierto.

Como se observa de la documentación incorporada al expediente, en los contratos concertados con determinados clientes se acuerda la entrega del vehículo fijando un precio igual a cero, sin que se haga constar cuál es la contraprestación que se va a recibir a cambio.

Por otra parte y aún cuando la interesada señala que dichas operaciones son retribuidas de forma no dineraria no se aporta documentación alguna que acredite la realidad de lo señalado.

No podemos olvidar que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, *"en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."*

Por lo anterior este Tribunal coincide con la Inspección y considera que los vehículos enumerados en el anexo 2 no se dedicaron a la actividad de alquiler por lo que no cabía la aplicación de la exención recogida en el artículo 66.1.c) de la LIE en el momento de la matriculación inicial. En consecuencia procede regularizar la situación de la entidad reclamante exigiendo el correspondiente Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en relación con los citados vehículos.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

DESESTIMARLA, confirmando el acuerdo de liquidación impugnado.

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