

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072708

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de febrero de 2019

Vocalía 8.^a

R.G. 2252/2016

SUMARIO:

II.EE. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Hecho imponible. *Devengo y plazo para la solicitud de la exención.* En primer lugar, en cuanto al momento de devengo este se produce, conforme al art. 68 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.), bien en el momento en el que el sujeto pasivo presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte, respecto al hecho imponible de la letra a) del art. 65.1 de la misma, o bien al día siguiente de la finalización del plazo establecido en la letra d).

Dicho esto, en el caso analizado, en primer lugar, el contribuyente implícitamente reconoce un uso de la embarcación con fines recreativos, aunque sea «residual» -como él lo califica-, por lo que partiendo de ese hecho se puede considerar ya una realización del hecho imponible del artículo 65.1 d) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.) sin adición de cualquier otra circunstancia. Pero es más, si bien es cierto que el hecho imponible definido por la Administración queda enmarcado por la «circulación o utilización» de la embarcación, esta no debe entenderse como efectiva por dos razones: en primer lugar, porque la previsión de la disposición adicional quedaría sin sentido y, en segundo lugar, porque tampoco tendría sentido el establecimiento de plazos obligatorios de matriculación, en el art. 65.1 d) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.), con referencia a momentos de tiempo del todo ajenos a dicha utilización efectiva -como la «fecha de introducción», fecha de residencia o establecimiento en España, etc.-. Es decir, la Ley pretende en estos casos que los medios de transporte que no hayan recibido matrícula y no hayan satisfecho por ello el Impuesto, queden gravados desde el momento en que fueran hábiles para la utilización o circulación por territorio español, entendiéndose como tal momento el de introducción del medio de transporte y, si se desconociese, acudiendo a otros criterios de fijación, que en ningún caso están vinculados al uso o circulación efectiva. Además de lo anterior, en este caso, el contribuyente no logra desvirtuar con sus afirmaciones el hecho de que se han producido significativos consumos de gasoil indicativos, de manera razonable, de que se ha producido una utilización efectiva con fines de recreo con carácter anterior a la solicitud de matriculación de la embarcación. Así, nos encontramos con una incompatibilidad de causas de origen de la obligación tributaria, por un lado la utilización de la embarcación, con devengo en el año 2009, y por otro la solicitud de matriculación, con devengo en el año 2011.

Pues bien, el problema encuentra solución si consideramos determinante el momento de tiempo en que se produce el devengo de los distintos hechos, pues es razonable aquí, al producirse de manera sucesiva, dar prevalencia al que se materializa en primer lugar, en este caso la utilización o circulación. En definitiva, de efectuarse una utilización o circulación de un medio de transporte en los términos establecidos en la disposición adicional primera de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.), se devenga el hecho imponible del art. 65.1 d) de la misma en el plazo dispuesto por el art. 68.2, debiendo presentarse una declaración-liquidación por el Impuesto correspondiente de acuerdo a lo previsto en la Orden EHA/1981/2005 o, en su caso, solicitud de exención en los plazos previstos en el apdo. 2 del art. 66. La presentación, fuera de los plazos anteriores y con carácter posterior, de una solicitud de matriculación del mismo medio de transporte, no motiva el devengo del hecho imponible de las letras a), b) o c) del art. 65.1 de la Ley, puesto que ya se ha producido el mencionado en primer lugar. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE.), arts. 65, 66, 67 y 68 y disp. adic. primera.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 57 y 191.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 79.

Orden EHA/1981/2005 (Modelo 576 de declaración-liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, modelo 06 de declaración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, condiciones generales y procedimiento para la presentación telemática por Internet de las declaraciones correspondientes al modelo 576).

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 18 de diciembre de 2015, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente al acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT, en adelante), ejercicios 2009 a 2011, así como el acuerdo de imposición de sanción derivado del anterior, y cuantía 236.245,79 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 15 de marzo de 2013, el órgano administrativo de referencia incoa acta en disconformidad **A02-...**, por el concepto y ejercicios señalados, en la cual se propone la siguiente regularización, referida a la embarcación de nombre "**XNG**", marca ..., modelo ..., número de serie ..., y matrícula

- Cuota Tributaria: 186.768,00 euros.
- Recargo: 10.646,40 euros.
- Intereses de demora: 36.886,95 euros.
- Total deuda tributaria: 234.301,35 euros.

De la citada acta y su informe complementario, se extraen los siguientes elementos fácticos:

1. El procedimiento de comprobación es iniciado mediante notificación al recurrente el día 15 de octubre de 2012.
2. La embarcación objeto de controversia fue adquirida mediante contrato privado preliminar de compraventa, suscrito el 18 de abril de 2009, y constando en anexo que la entrega de la embarcación tendrá lugar, como tarde, el 15 de junio de 2009. Este contrato formaliza una permuta de embarcaciones con la entrega en dinero por la diferencia de valor existente entre las mismas. Una de las embarcaciones (Z), enajenada por el recurrente, se valora en 3.900.000 euros, mientras que la embarcación objeto de comprobación (**XNG**), adquirida por este, se valora en 1.900.000 euros, debiéndose pagar la diferencia en metálico, 2.000.000 euros.
3. El interesado presentó, el 8 de julio de 2011, modelo 576 de Declaración-Liquidación del IEDMT, declarando una base imponible de 443.600 euros.

La propuesta de regularización formulada en el acta deriva de la incorrecta valoración, a juicio de la Inspección, de la base imponible correspondiente a la embarcación **XNG**, consignada en la Declaración-Liquidación del IEDMT (Modelo 576).

Segundo.

Tras el oportuno trámite de alegaciones, el día 15 de marzo de 2013 el órgano administrativo de referencia dicta acuerdo de liquidación confirmando la propuesta.

Este acuerdo es notificado el día 26 de junio de 2013.

Tercero.

De acuerdo con el acta citada, conforme a los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente, la Inspección estimó que en los hechos descritos existían indicios de la comisión de infracción

tributaria establecida en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley General Tributaria), por lo que se comunicó a la entidad interesada, en fecha 15 de marzo de 2013, el acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia del expediente sancionador, confirmándose finalmente el mismo mediante acuerdo de fecha 21 de junio de 2013.

Este acuerdo es notificado el día 26 de junio de 2013.

Cuarto.

Disconforme con los acuerdos de liquidación y sancionador anteriores, el interesado interpone reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, el cual resuelve acumuladamente en fecha 18 de diciembre de 2015 en sentido desestimatorio.

La resolución fue notificada en fecha 21 de enero de 2016.

Quinto.

Nuevamente disconforme, el interesado interpone el presente recurso de alzada el día 16 de febrero de 2016, alegándose tras la puesta de manifiesto del expediente, sintéticamente, lo siguiente:

* No se produce el hecho imponible del artículo 65.1.d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE, en lo sucesivo), sino el del artículo 65.1.b) de la misma.

* Incorrecta determinación de la base imponible del impuesto.

* Ausencia de culpabilidad en la conducta infractora.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

determinar si la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 18 de diciembre de 2015, se encuentra ajustada a Derecho.

Tercero.

Los hechos imponibles objeto de discusión vienen recogidos en las letras b) y d), del apartado 1, del artículo 65 de la LIE, aplicables *ratione temporis*:

"1. Estarán sujetas al impuesto: (...)

b) La primera matriculación de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de ocho metros de eslora, en el registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en caso de no ser inscribibles en dicho registro, la primera matriculación en el registro de la correspondiente Federación deportiva. Estará sujeta en todo caso, cualquiera que sea su eslora, la primera matriculación de las motos náuticas definidas en el epígrafe 4.º del artículo 70.1.

(...)

d) Estará sujeta al impuesto la circulación o utilización en España de los medios de transporte a que se refieren los apartados anteriores, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España conforme a lo previsto en la disposición adicional primera, dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en España. Este plazo se extenderá a 60 días cuando se trate de medios de transporte que se utilicen en España como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular al territorio español siempre que resulte de aplicación la exención contemplada en el apartado 1.n) del artículo 66".

Entendiéndose en este caso como "fecha de inicio de utilización" las siguientes:

"1.º Si se trata de medios de transporte que han estado acogidos a los regímenes de importación temporal o de matrícula turística, la fecha de abandono o extinción de dichos regímenes.

2.º En el resto de los casos, la fecha de la introducción del medio de transporte en España. Si dicha fecha no constase fehacientemente, se considerará como fecha de inicio de su utilización la que resulte ser posterior de las dos siguientes:

1'. Fecha de adquisición del medio de transporte.

2'. Fecha desde la cual se considera al interesado residente en España o titular de un establecimiento situado en España".

Por su parte, la Disposición Adicional Primera del mismo texto legal prevé lo siguiente:

"1. Deberán ser objeto de matriculación definitiva en España los medios de transporte, nuevos o usados, a que se refiere la presente Ley, cuando se destinen a ser utilizados en el territorio español por personas o entidades que sean residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España. (...)".

En cuanto al momento de devengo este se produce, conforme al artículo 68 de la LIE, bien en el momento en el que el sujeto pasivo presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte, respecto al hecho imponible de la letra a) del artículo 65.1 de la misma, o bien al día siguiente de la finalización del plazo establecido en la letra d).

Por último, los sujetos pasivos del impuesto en estos casos, de acuerdo al artículo 67 de la LIE, son los siguientes:

"a) Las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

b) En los casos previstos en la letra d) del apartado uno del artículo 65 de esta Ley, las personas o entidades a que se refiere la disposición adicional primera de esta Ley".

Por último, la Orden EHA/1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de declaración-liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, establece en relación al plazo de presentación de dichas autoliquidaciones:

"Sexto. Plazo de presentación de los modelos 576 y 06. La presentación de la declaración correspondiente a los modelos 576 y 06, y, en su caso, el ingreso, se efectuará una vez solicitada la matriculación definitiva del medio de transporte y antes de que la misma se haya producido.

En los supuestos en que el hecho imponible no sea la matriculación definitiva, el plazo de declaración será de quince días naturales a contar desde el devengo del Impuesto".

Del articulado anterior se derivan, por tanto, dos hechos imponibles distintos en relación con las embarcaciones y demás medios de transporte a efectos de este impuesto:

1. La primera matriculación definitiva de los mismos, cuyo devengo se produce en el momento en que el sujeto pasivo presente solicitud de matriculación, y que deberá ser objeto de autoliquidación antes de que la matriculación definitiva se haya producido.

2. La utilización de los medios de transporte, en el sentido previsto en los preceptos precedentes, sin que se haya solicitado matriculación definitiva en un plazo de 30 días al inicio de aquella, produciéndose el devengo el día siguiente a la finalización de dicho plazo, y debiendo ser objeto de autoliquidación dentro de los quince días siguientes a contar desde el devengo.

Constan en el expediente como documentos que, según la Inspección, demuestran la utilización efectiva de la embarcación con carácter anterior a la matriculación definitiva de la misma, los siguientes:

- Póliza de contrato de seguro con la compañía **R... S.A.**, desde el día 9 de julio de 2009, en la que el recurrente aparece como tomador del mismo.
- Facturas aportadas por **T... S.A.** relativas a la embarcación, por servicios de amarre de esta, tasas, recogida de basuras, suministro de agua y electricidad, y suministro de gasoil, siendo la primera de fecha 30 de junio de 2009, correspondiente al período de tiempo entre el día 15 y el 30 de dichos mes y año.
- Respecto a los consumos de gasoil, son aportadas diversas facturas por el período de tiempo que media entre el día 26 de junio de 2009 y el día 7 de septiembre de 2011, que contabilizan un total de 23.288 litros consumidos.

De todo lo anterior, infiere la Administración una utilización efectiva de la embarcación en territorio español desde mediados de junio de 2009, siendo el sujeto pasivo el recurrente. En sus propias palabras, "(...) resulta acreditado que antes de solicitar la matriculación de la embarcación en el año 2011, el interesado vino utilizando la embarcación en España desde el año 2009, produciéndose en consecuencia el hecho imponible establecido en el artículo 65.1.d) de la Ley 38/1992, (...)". El devengo, por otro lado, lo sitúa el día 15 de julio de 2009, puesto que la fecha de utilización se fija el día 16 de junio de 2009, fecha de entrega definitiva de la misma.

Por su parte, el recurrente alega que dicha utilización efectiva no se produjo, puesto que "(...) mi mandante adquirió la titularidad de la embarcación mediante contrato de leasing para su posterior inmediata venta; la misma siempre ha estado en condiciones de venta y no se ha utilizado para disfrute (si acaso, de un modo residual) (...)". Aporta, a tal fin, copia del contrato de intermediación en la venta con la empresa **H International**, de fecha 30 de abril de 2009. En cuanto a los consumos de gasoil, los justifica al corresponder a "(...) la organización de visitas guiadas a clientes potenciales (...)". La puesta en servicio de la embarcación conlleva unos cuantiosos gastos y las visitas de los potenciales clientes deben serlo con todos los elementos e instalaciones de la embarcación en funcionamiento; (...) el consumo de combustible es muy grande (...)".

A estas argumentaciones del recurrente se ha de responder, en primer lugar, que implícitamente reconoce un uso de la embarcación con fines recreativos, aunque sea "residual" (como él lo califica), por lo que partiendo de ese hecho se puede considerar ya una realización del hecho imponible del artículo 65.1.d) de la LIE sin adición de cualquier otra circunstancia. Pero es más, si bien es cierto que el hecho imponible definido por la Administración queda enmarcado por la "circulación o utilización" de la embarcación, esta no debe entenderse como efectiva por dos razones: en primer lugar, porque la previsión de la disposición adicional quedaría sin sentido (deberán matricularse aquellos que "estén destinados a (...)"); y, en segundo lugar, porque tampoco tendría sentido el establecimiento de plazos obligatorios de matriculación, en el artículo 65.1.d) de la LIE, con referencia a momentos de tiempo del todo ajenos a dicha utilización efectiva (como la "fecha de introducción", fecha de residencia o establecimiento en España, etc.). Es decir, la ley pretende en estos casos que los medios de transporte que no hayan recibido matrícula y no hayan satisfecho por ello el impuesto, queden gravados desde el momento en que fueran hábiles para la utilización o circulación por territorio español, entendiéndose como tal momento el de introducción del medio de transporte y, si se desconociese, acudiendo a otros criterios de fijación, que en ningún caso están vinculados al uso o circulación efectiva. Así, además, lo ha entendido este Tribunal en resolución de 19 de abril de 2006 (R.G.: 3228/2005), dictada en unificación de criterio, y que constituye doctrina. Por último, y si todo lo anterior no fuese suficiente para aseverar la producción del hecho imponible del artículo 65.1.d) de la Ley, el recurrente no logra desvirtuar con sus afirmaciones el hecho de que se han producido significativos consumos de gasoil indicativos, de manera razonable, de que se ha producido una utilización efectiva con fines de recreo con carácter anterior a la solicitud de matriculación de la embarcación.

Sentado lo anterior, no es menos cierto que en fecha 16 de junio de 2011 se solicita la matriculación definitiva de aquella, obteniéndose en fecha 14 de julio de 2011, por lo que se produce un segundo hecho imponible, en este caso el recogido en la letra b) del apartado 1 del mismo artículo.

Por lo tanto, nos encontramos con una incompatibilidad de causas de origen de la obligación tributaria, por un lado la utilización de la embarcación, con devengo en el año 2009, y por otro la solicitud de matriculación, con devengo en el año 2011.

El problema encuentra solución si consideramos determinante el momento de tiempo en que se produce el devengo de los distintos hechos, pues es razonable aquí, al producirse de manera sucesiva, dar prevalencia al que se materializa en primer lugar, en este caso la utilización o circulación, resultando también ajustado al imperativo establecido en la letra d) del artículo 65.1 de la LIE: "Estará sujeta al impuesto la circulación o utilización en España (...) cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España conforme a lo previsto en la disposición adicional primera, dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en España (...)", es decir, la ley obliga a satisfacer el impuesto desde que se produzca la utilización del medio de transporte, aún cuando no se solicite la matriculación del mismo, por lo que parece darle prioridad a aquella circunstancia sobre esta. En concordancia con lo anterior, la citada Orden EHA/1981/2005 obliga a la presentación del modelo 576 de declaración-liquidación en un plazo determinado cuando el hecho imponible sea la "utilización o circulación", sin supeditar la misma a la solicitud de matriculación del medio de transporte.

En apoyo de la tesis anterior, si bien no se encontraba en vigor en el momento de producirse la utilización de la presente embarcación aunque sí en el momento de producirse la solicitud de matriculación, se pronuncian los actuales artículo 65 y 66 de la LIE, tras la reforma operada por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (en vigor a partir de 12 de enero de 2011), pues introduce, en primer lugar, un apartado 5 al artículo 65 de la Ley 38/1992, resultando así (el subrayado es nuestro):

"5. No estará sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva de los medios de transporte cuya circulación o utilización haya estado sujeta al impuesto con arreglo a lo establecido en la letra d) del apartado 1 del artículo 65 de esta Ley, siempre que dentro de los plazos establecidos:

- a) el impuesto correspondiente a esa sujeción haya sido objeto de autoliquidación e ingreso, o bien,
- b) el impuesto correspondiente a esa sujeción haya sido objeto de liquidación por parte de la Administración Tributaria e ingresado el importe correspondiente, o bien,
- c) la Administración Tributaria haya reconocido previamente la procedencia de la aplicación de un supuesto de no sujeción o de exención, en los casos en que así esté previsto, o bien,
- d) se haya presentado una declaración ante la Administración Tributaria relativa a una exención del impuesto, en los casos en que así esté previsto".

Y, en segundo término, modifica el artículo 66.2 de la LIE, en lo referente a la aplicación de determinadas exenciones, introduciendo el último párrafo siguiente (el subrayado es nuestro):

"2. La aplicación de las exenciones a que se refieren las letras a), b), c), d), f), i) y k) del apartado anterior estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente. En particular, cuando se trate de la exención a que se refiere la letra d) será necesaria la previa certificación de la minusvalía o de la invalidez por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las entidades gestoras competentes.

La aplicación de la exención a que se refiere la letra e) del apartado anterior requerirá la previa certificación de su procedencia por el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación.

En los demás supuestos de exención será necesario presentar una declaración ante la Administración tributaria en el lugar, forma, plazo e impreso que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

Cuando el hecho imponible sea la circulación o utilización de medios de transporte en España, la aplicación de las exenciones establecidas en el apartado anterior estará condicionada a que la solicitud de su reconocimiento previo o la presentación de la correspondiente declaración se efectúe dentro de los plazos establecidos en el artículo 65.1.d) de esta Ley".

La presentación del modelo 05, de solicitud de exención, tal y como prevé la Orden de 2 de abril de 2001, se ha de realizar con carácter general "(...) antes de la matriculación definitiva del medio de transporte", fijándose por tanto dies ad quem, pero no dies a quo para ello. Teniendo en cuenta que se encuentran exentas "(...) la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España (...)" de los medios de transporte, la

adición realizada por Ley 39/2010 trata de cubrir la laguna que existía anteriormente cuando no se había producido la matriculación definitiva del medio de transporte, aunque sí su utilización, pues en aquellos casos aun produciéndose un hecho imponible se podría prorrogar sine die el momento de presentación de la solicitud a voluntad del sujeto pasivo, pues la matriculación se encontraba pendiente.

En definitiva, como ya de ha pronunciado este Tribunal Económico - administrativo Central en su resolución REC 2056/2016, de efectuarse una utilización o circulación de un medio de transporte en los términos establecidos en la disposición adicional primera de la LIE, se devenga el hecho imponible del artículo 65.1.d) de la misma en el plazo dispuesto por el artículo 68.2, debiendo presentarse una declaración-liquidación por el impuesto correspondiente de acuerdo a lo previsto en la Orden EHA/1981/2005 o, en su caso, solicitud de exención en los plazos previstos en el apartado 2 del artículo 66. La presentación, fuera de los plazos anteriores y con carácter posterior, de una solicitud de matriculación del mismo medio de transporte, no motiva el devengo del hecho imponible de las letras a), b) o c) del artículo 65.1 de la Ley, puesto que ya se ha producido el mencionado en primer lugar.

Desde este punto de vista, por último, es perfectamente ajustado a derecho la regularización del recargo por presentación extemporánea de declaración-liquidación del artículo 27 de la Ley 58/2003, puesto que la misma fue presentada fuera de los plazos previstos para ello.

Por ello, el acuerdo alcanzado por la Administración en este punto es acorde a derecho.

Cuarto.

Produciéndose, como se ha mencionado, el devengo del hecho imponible del artículo 65.1.d) de la LIE en fecha 16 de julio de 2009, la base imponible se calculará, de acuerdo al artículo 69, con referencia a dicho momento de tiempo. Dispone el citado precepto:

"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.

(...)

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".

Es cuestión pacífica la consideración de la embarcación como "usada" en el momento de devengo del impuesto, por lo que la Inspección aplica, como valor de mercado, el de la misma que consta en el contrato de seguro con efectos desde el día 9 de julio de 2009, esto es, 2.000.000 euros, consignándose expresamente en el acuerdo de liquidación lo siguiente: "(...), en aplicación de la normativa transcrita (artículo 57 de la Ley General Tributaria), resulta un valor comprobado de la embarcación objeto del expediente en la fecha de devengo del impuesto (16/07/2009) de 2.000.000 euros, importe que debe tomarse como base imponible del impuesto".

Por su parte, el recurrente juzga como más correcto la utilización del precio de venta de la embarcación, reflejada en los contratos privados aportados, como representativo del valor de mercado y, por tanto, para la fijación de la base imponible.

En este punto, y ante la ausencia en la LIE de una definición de valor de mercado a efectos del impuesto, se habrá de acudir al proporcionado por otras normas tributarias. En concreto, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley de Iva, en adelante), establece en su artículo 79.dos:

"A los efectos de esta Ley, se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente".

De manera similar se expresaba, en el momento de devengo vigente, el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, así como la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, al definir este como "(...) aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia".

Estas definiciones parejas de valor de mercado permiten la asimilación del mismo, como argumenta el interesado a efectos del impuesto que nos ocupa, con el precio efectivamente pagado, y así lo ha entendido este Tribunal en resoluciones de 22 de septiembre de 2015 (R.G.: 2124/2013), y de 15 de febrero de 2017 (R.G.: 4775/2013), al permitir, en primer lugar, la utilización de tales definiciones para el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, y, en segundo lugar, al determinarlo como valor de mercado siempre que la transacción se haya materializado en condiciones de libre competencia, entre partes independientes:

"Por tanto, se considera como valor de mercado el acordado por 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 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".

Criterio que, por su parte, también hace suyo la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda (véase contestación a consulta vinculante, de 20 de junio de 2011, V1587/2011).

Sin perjuicio de lo anterior, el último párrafo del artículo 69 de la Ley 38/1992 permite, de manera implícita, una comprobación por parte de la Administración de los valores declarados por los medios previstos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, dentro de los cuales se incluyen el empleado por la Administración aquí ("f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros"), por lo que la cuestión estriba en determinar cuál de los dos métodos de valoración, que resultan ajustados a derecho, refleja más adecuadamente el valor de mercado de la embarcación en la fecha de devengo del impuesto, debiendo concluirse que es el ofrecido por la Inspección.

Primeramente, porque el valor reflejado en póliza de seguro puede constituirse de manera razonable como valor de mercado, a efectos del artículo 57 de la Ley 58/2003. Pero además, en este caso en particular, existen dos elementos que parecen confirmar la coincidencia entre ambos valores:

1. En primer lugar, el contrato privado de compraventa, suscrito en fecha muy próxima al momento de devengo del impuesto, reflejó como valor de la embarcación el montante de 1.900.000 euros, puesto que en virtud del mismo el recurrente vendía una embarcación valorada en 3.900.000 euros, recibiendo en contraprestación la cuantía de 2.000.000 euros en efectivo, más la embarcación objeto de la presente, que por ello se valora en 1.900.000 euros.

2. En segundo lugar, queda constancia de la existencia de un informe pericial realizado por peritos de la compañía aseguradora, fechado en diciembre de 2011, en el que se refleja lo siguiente:

"La parte asegurada ha aportado un informe relativo a una tasación de la embarcación, que se utilizó a efectos del pago de impuestos (...).

TOTAL TASACIÓN A VALOR REAL = 443.600,00 euros.

No obstante, analizado el mercado de las embarcaciones de segunda mano de igual marca y modelo, (...), la anterior tasación, es muy inferior a su valor real, según la comparativa siguiente: (...)

Habida cuenta que, (...) está fabricada en el año 2004, (...) tasa la embarcación asegurada en 1.500.000 euros".

Por tanto, en fecha muy próxima a la de matriculación de la embarcación y autoliquidación del impuesto por parte del recurrente, es decir dos años después de producido el devengo del impuesto, el informe pericial asevera que el valor de la embarcación es muy superior al declarado por aquel, por lo que en ningún caso puede este último aceptarse.

No obstante lo anterior y para ser más precisos, en la medida en que resulta muy próximo al valor calculado por la Inspección (valor de la póliza de seguro) y más beneficioso para el contribuyente, nada se opone a considerar como valor real de mercado el valor consignado en el contrato inicial de compraventa suscrito en fecha 20 de abril de 2009, sin tener en cuenta los anexos firmados posteriormente, que como bien indica la Inspección no están fechados y no desvirtúan el inicialmente acordado, por un importe de 1.900.000 euros, al reflejar verazmente el importe convenido entre partes independientes en momento muy cercano al devengo, y por tanto como base imponible del impuesto.

Por ello, se estiman parcialmente las pretensiones del recurrente en este punto.

Quinto.

Por último, impugna el recurrente el acuerdo de imposición de sanción por negar la existencia de culpabilidad en su conducta. La Inspección cuantifica la base de la misma en un importe de 186.768 euros, consecuencia de minorar del importe que hubiera correspondido satisfacer por una declaración correcta de la base imponible, 240.000 euros (2.000.000 euros x 12%), el importe realmente satisfecho, 53.232 euros.

Pues bien, si bien es cierto que se produce una liquidación extemporánea por parte del recurrente, no es menos cierto que el valor dado a la embarcación en la misma es notablemente inferior a aquel que se deriva de cualquier indicio razonable, y que por ello es razonable suponer que el contribuyente conocía o debía conocer en su momento.

Suscribimos en este punto las palabras de la Inspección, confirmadas por el Tribunal Regional en primera instancia, en el sentido de considerar un conocimiento por parte del recurrente de que "(...) estaba declarando una base imponible del impuesto que era significativamente inferior al valor de mercado de la embarcación", reseñando como elementos demostrativos de una negligencia cualificada en su conducta los siguientes:

1. El contrato de compraventa inicial por un valor de 1.900.000 euros, que posteriormente fue objeto de anexo modificativo para reducir significativamente su valor, sin fechar, para ocultar deliberadamente parte del precio de la embarcación.

2. La valoración voluntaria a que se acoge el interesado en el contrato de seguro, tasando ambas partes la embarcación en un importe de 2.000.000 euros, lo que supone satisfacer primas más elevadas que las derivadas de un presunto valor real por el importe declarado.

3. Informe de perito en momento muy cercano a la presentación de la declaración, en el que se tasaba la embarcación, dos años después del devengo del impuesto, en un importe de 1.500.000 euros, y en el que se señala explícitamente que el valor de aquella a efectos impositivos era muy inferior a su valor real.

Por ello, se confirma la existencia de culpabilidad en la actuación del recurrente, así como la procedencia de la sanción recogida en el artículo 191 de la Ley General Tributaria, si bien la sanción ha de ajustarse a la cuota defraudada teniendo en cuenta la base imponible declarada como probada en el fundamento de derecho anterior.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.