

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078187

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia 826/2020, de 19 de junio de 2020**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 5453/2017***SUMARIO:**

II.EE. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Exenciones. Actividades de alquiler. La sentencia impugnada, a la hora de enjuiciar el acto de liquidación que dejó sin efecto las exenciones del impuesto especial provisionalmente concedidas por la falta de obtención de la tarjeta de transporte, debió hacer una interpretación del derecho nacional aplicable conforme a la Directiva de servicios, que suprimió la autorización administrativa para el acceso y ejercicio de la actividad de arrendamiento de vehículos sin conductor, que se declara libre, y que en la fecha en que se dictó el acuerdo de liquidación ya había sido adecuadamente transpuesta por la Ley 25/2009, que entró en vigor el 27 de diciembre de 2009. Considera el Tribunal Supremo que la Sala de instancia debió de valorar la incidencia del art. 21 de la Ley 25/2009, en lo que supone de modificación de la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres, para no respaldar la revocación de un beneficio fiscal cuando el requisito exigido por la Administración, tarjeta de transporte, no es un requisito expresamente configurado como condicionante del beneficio fiscal en las normas que lo establecen y cuando dicho requisito, en el momento de su comprobación y antes de dictarse el acuerdo de liquidación, había sido suprimido en virtud de una Directiva comunitaria que entró en vigor el 27 de diciembre de 2006, y que suprimió el requisito de la obtención de la tarjeta de transporte para la realización de la actividad de arrendamiento de vehículos sin conductor. El art. 115.3 LGT, al aplicar las facultades de regularización de la situación tributaria, sin necesidad de revisión de oficio, a actos provisionales de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales - como es la exención regulada en el art. 66.1 c) Ley II.EE., se refiere a la posibilidad de comprobación por la Administración de los requisitos establecidos tanto en la norma tributaria sustantiva, como en la normativa de desarrollo. Así, la Administración tributaria no puede negar al sujeto pasivo la exención contenida en este precepto, referida a los ejercicios 2005 a 2007, con el exclusivo fundamento en que ha incumplido una obligación formal, como es la obtención de la autorización de transporte para el alquiler de vehículos sin conductor; máxime teniendo en cuenta la entrada en vigor de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior. Por ello, procede la revocación de la sentencia de instancia al no ajustarse a la interpretación que aquí hemos reputado correcta, toda vez que, como se ha expuesto, al enjuiciar el acto de liquidación que dejó sin efecto las exenciones del impuesto especial provisionalmente concedidas por la falta de obtención de la tarjeta de transporte, debió hacer una interpretación del derecho nacional aplicable conforme a la Directiva de servicios, que suprimió la autorización administrativa para el acceso y ejercicio de la actividad de arrendamiento de vehículos sin conductor, que se declara libre, y que en la fecha en que se dictó el acuerdo de liquidación ya había sido adecuadamente transpuesta por la Ley 25/2009, que entró en vigor el 27 de diciembre de 2009. [Vid., ATS, de 7 de mayo de 2018, recurso n.º 5453/2017 (NFJ069847), que admite el recurso de casación contra la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 31 de mayo de 2017, recurso n.º 470/2013 (NFJ068423), que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE.), arts. 65 y 66.1 c).

RD 1165/1995 (Rgto. II.EE.), arts. 135 y 137.

Ley 58/2003 (LGT), art. 115.

Ley 16/1987 (Ordenación de los Transportes Terrestres), arts. 42, 48 y 135.

Ley Orgánica 6/1985 (LOPJ), art. 4 bis.

Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (Servicios en el mercado interior), arts. 16 y 45.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 56.

PONENTE:

Doña Esperanza Córdoba Castroverde.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 826/2020

Fecha de sentencia: 19/06/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5453/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/05/2020

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 5453/2017

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 826/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 19 de junio de 2020.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 5453/2017, interpuesto por el procurador don Pedro Antonio González Sánchez, en nombre y representación de AUTOS JAVEA SL, contra la sentencia núm. 562/2017 dictada el 31 de mayo de 2017 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 470/2013, relativo al impuesto especial sobre determinados medios de transporte, ejercicios 2005 a 2007.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 562/2017 de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 31 de mayo de 2017, que estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por AUTOS JAVEA SL contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana - TEARCV- de 28 de noviembre de 2012, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa deducida por aquélla contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad incoada por el concepto tributario de impuesto especial sobre determinados medios de transportes ["IEDMT"] de los ejercicios 2005 a 2007.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

2.1. Recoge la sentencia impugnada que la mercantil recurrente se dedica a la actividad de alquiler de vehículos sin conductor desde el año 2002 en la localidad de Jávea (Alicante), trasladándose a un nuevo local dentro de la misma localidad en el año 2005.

2.2. Durante los años 2005, 2006 y 2007 solicitó diversas exenciones del IEDMT en relación con 64 vehículos adquiridos para destinarlos a la actividad de alquiler de vehículos sin conductor, siendo concedidas las exenciones por la Administración sin requerimiento alguno de subsanación.

Consta acreditado que dichos vehículos habían sido adquiridos a otra entidad, que los había matriculado previamente (y declarados exentos). Con la nueva titularidad, se trasladó a la citada entidad la obligación de solicitar la exención del IEDMT para los ejercicios 2005 y siguientes, que le fue concedida con carácter provisional. Igualmente, solicitó nuevamente las correspondientes tarjetas de transporte (el 3 de abril de 2007), siendo obtenidas el 27 de marzo de 2009. El retraso en la obtención de la tarjeta se debió al retraso en la obtención de la licencia de apertura del local (solicitada el 15 de junio de 2007 y obtenida en enero de 2009).

2.3. El 17 de febrero de 2009 (antes de obtener las citadas tarjetas de transporte), la Administración tributaria inició actuaciones inspectoras a Autos Jávea SL en relación con el IEDMT, ejercicios 2005 a 2007, que dieron lugar a la incoación de un acta de disconformidad, nº A02-71671723, dictándose acuerdo de liquidación el 29 de enero de 2010, al considerar que respecto de determinados vehículos, no se habían satisfecho los requisitos establecidos en la normativa para beneficiarse de la exención prevista en el artículo 66.1.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales ["LIIEE"] conforme al cual "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".

En efecto, se fundaba la denegación de las exenciones en que la solicitante no dispuso del título administrativo para el ejercicio de la actividad de alquiler de vehículos - tarjetas de transportes- hasta el día 27 de marzo de 2009, concluyendo que el obligado tributario no reunía los requisitos para disfrutar de la exención solicitada hasta el año 2009.

2.4. Frente al acuerdo de liquidación se interpuso recurso de reposición que, si bien redujo el importe de la liquidación por pagos previos del sujeto pasivo que no habían sido tomados en consideración, desestimó el resto de motivos alegados.

2.5. Contra la resolución del recurso de reposición, se interpuso reclamación económico administrativa ante el TEARCV, registrada con el nº 46/06653/2010, que fue desestimada en resolución de 28 de noviembre de 2012.

2.6. La Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Tercera, dictó sentencia el 31 de mayo de 2017, aquí impugnada, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto, anulando las liquidaciones del IEDMT respecto de aquellos vehículos cuya exención del impuesto fue solicitada con posterioridad al 3 de abril de 2007, confirmándose en lo demás la resolución impugnada.

La sentencia razona, en síntesis, lo siguiente (FJ 1º):

"La administración argumenta que el obligado tributario no disponía de la tarjeta de transporte hasta el 27-3-09, siendo dicha tarjeta requisito indispensable para ejercer la actividad por lo que debió autoliquidar el impuesto correspondiente a los vehículos cuando solicitó la exención para cada uno de los vehículos.

Pasando a analizar la normativa aplicable tenemos que:

El Artículo 137 del RD 1165/95, reglamento de la ley del impuesto exige para obtener la exención:

Cuando se trate de los medios de transporte a que se refiere la letra c) del artículo 66 de la Ley de Impuestos Especiales, se aportará, además, la documentación que acredite que el solicitante cumple los requisitos necesarios para ejercer la actividad de arrendamiento de vehículos conforme a lo dispuesto en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de Transportes Terrestres y en el capítulo IV del Título V de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, y modificado por el Real Decreto 858/1994, de 29 de abril.

El Artículo 135 de la ley de transporte refiere:

1. Las autorizaciones habilitantes para el arrendamiento de vehículos podrán otorgarse según modalidades análogas a las previstas en los apartados a) y c) del punto 1 del artículo 92.

2. Para el otorgamiento de las correspondientes autorizaciones será necesario que la empresa arrendadora cumpla los requisitos establecidos en el artículo 48, así como las relativas a número mínimo y características de los vehículos, disposición de locales u oficinas, u otros precisos que, en su caso, se exijan para procurar la adecuada realización de la actividad y el interés y seguridad de los usuarios.

El Artículo 48 antes referido determina:

1. Para el otorgamiento de los títulos administrativos habilitantes para la prestación de los servicios de transporte público, o para la realización de actividades auxiliares y complementarias del mismo será necesario, de acuerdo con lo que reglamentariamente se determine, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Cumplir los requisitos previstos en el punto 1 del artículo 42.
- b) Cumplir las obligaciones de carácter fiscal, laboral y social exigidas por la legislación vigente.
- c) Cumplir, en su caso, aquellas condiciones específicas necesarias para la adecuada prestación del servicio o realización de la actividad, que expresamente se establezcan en relación con las distintas clases o tipos de títulos habilitantes.

2. La pérdida de cualquiera de los requisitos previstos en el apartado a) del punto 1 anterior, salvo lo dispuesto en el punto 2 del artículo 43, así como el incumplimiento reiterado de alguno de los requisitos previstos en los apartados b) y c) del mismo, determinará la revocación por la Administración de los correspondientes títulos habilitantes.

El Artículo 42 establece:

1. El transporte público por carretera definido en el artículo 62 de esta Ley, así como las actividades auxiliares y complementarias del mismo, únicamente podrán ser llevados a cabo por las personas que reúnan los siguientes requisitos:

- a) Tener la nacionalidad española o bien la de un Estado de la Unión Europea o de otro país extranjero con el que, en virtud de lo dispuesto en Acuerdos, Tratados o Convenios internacionales suscritos por España, no sea exigible el citado requisito, o, en otro caso, contar con las autorizaciones o permisos de trabajo que, con arreglo a lo dispuesto en la legislación sobre derechos y libertades de los extranjeros en España, resulten suficientes para amparar la realización de la actividad de transporte en nombre propio.
- b) Acreditar las necesarias condiciones de capacitación profesional, honorabilidad y capacidad económica.

Por otra parte la Orden de 20-7-1995 que desarrolla el Reglamento de la Ley de ordenación del transporte terrestre: Estable el Artículo 1 en cuanto a la Obligatoriedad de la autorización:

De conformidad con lo establecido en el artículo 174.1 del Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres (ROTT), para el ejercicio de la actividad de arrendamiento sin conductor de vehículos automóviles de más de tres ruedas será necesaria la obtención de la preceptiva autorización administrativa que habilite específicamente para la realización de dicha actividad.

La mencionada autorización se otorgará referida a la empresa arrendadora sin condicionar el volumen de actividad permitida ni los vehículos concretos con que la misma haya de llevarse a cabo.

El Artículo 6 de la misma refiere respecto a la solicitud de las autorizaciones de sede central

Las solicitudes de Autorizaciones de sede central se formularán en impreso oficial normalizado de solicitud debidamente cumplimentado, acompañado del original o fotocopia compulsada de la siguiente documentación:

....

e) Licencia municipal de apertura del local en el que la empresa pretenda ejercer su actividad.

Cuando circunstancialmente el solicitante no se hallase aún en posesión de dicha licencia, ésta podrá ser sustituida por el documento acreditativo de haberla solicitado, al que se acompañará de la justificación del título de disposición del local.

Según consta acreditado, no siendo un hecho controvertido, el retraso en la obtención de la autorización administrativa exigida (autorización de transporte) vino motivado en el retraso de la administración local en la concesión de permiso de apertura del local, estaba concedido a la titular del mismo, y en fecha 15-6-07 se solicitó el cambio de titular, habiéndose solicitado la tarjeta de transporte en fecha 3-4-07, y desde esta fecha se tardó dos años en conceder la tarjeta de transporte.

Siguiendo con el estudio de la normativa aplicable tenemos que tras la aprobación de la directiva europea 2006/123, ya no se exige para la realización de la actividad del arrendamiento de vehículos sin conductor la tarjeta de transporte, norma europea transpuesta al ordenamiento nacional por la ley 25/09 (en vigor el 27-12-09) norma que ya estaba en vigor cuando se dictó el acuerdo de liquidación aquí recurrido, de fecha 29-1-2010.

Por todos es sabido que la eficacia directa de las directivas exige:

-Que el Estado miembro destinatario no haya transpuesto la Directiva en el plazo estipulado.

-Que la directiva defina derechos en los particulares, que, de haberse introducido en el ordenamiento interno, hubieran eliminado una obligación o reconocido un derecho que los particulares podrían hacer valer frente al Estado.

-Es imprescindible, además, que la obligación que se elimina o el derecho que se crea sea suficientemente preciso y no esté supeditado al cumplimiento de condición alguna.

En este caso tenemos que por la transposición de dicha directiva refiere el Artículo 133 de la Ley 16/87:

1. La actividad de arrendamiento de vehículos sin conductor podrá ser realizada libremente por todas aquellas empresas que cumplan las obligaciones que, por razones de índole fiscal, social y laboral o de seguridad ciudadana o vial, les vengan impuestas por la legislación reguladora de tales materias.

Dicho precepto fue objeto de reforma por la directiva europea 2006/123 en cuyo artículo 16 se dice:

El Estado miembro en que se preste el servicio asegurará la libertad de acceso y el libre ejercicio de la actividad de servicios dentro de su territorio. Los Estados miembros no supeditarán el acceso a una actividad de servicios o su ejercicio en sus respectivos territorios a requisitos que no respeten los principios siguientes:

a) no discriminación: el requisito no podrá ser directa o indirectamente discriminatorio por razón de la nacionalidad o, en el caso de las personas jurídicas, por razón del Estado miembro en que estén establecidas;

b) necesidad: el requisito deberá estar justificado por razones de orden público, de seguridad pública, de salud pública o de protección del medio ambiente;

c) proporcionalidad: el requisito deberá ser el adecuado para conseguir el objetivo que se persigue y no ir más allá de lo necesario para conseguirlo.

Sabemos que para que una Directiva surta efecto a escala nacional, los países de la UE deben adoptar una ley que la incorpore o transcurrir el plazo de la transposición, en este caso tenemos que cuando se solicitaron y concedieron las exenciones dicha directiva no era aplicable, debiendo estarse a la legislación vigente cuando se solicitó y concedió la exención; cuestión distinta es que en fecha 3-4-07 el recurrente solicitó la concesión de la tarjeta de transporte necesaria en aquel momento para el desarrollo de la actividad de alquiler de vehículos sin conductor, habiendo tardado la administración dos años en resolver dicha cuestión, no pudiendo trasladarse las consecuencias legales de dicha demora en el recurrente, máxime cuando con la solicitud de la licencia de actividad, sin necesidad de resolución expresa de la administración, debió concederse la tarjeta de transporte, siendo dicha autorización de carácter reglado, de lo cual concluimos que procede estimar parcialmente el recurso, anulándose las liquidaciones practicadas respecto a aquellas exenciones solicitadas con posterioridad al 3-4-07".

Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don José Luis Medina Gil, en nombre y representación de AUTOS JAVEA SL, presentó el 24 de julio de 2017 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada. Tras justificar la concurrencia de los requisitos procesales reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como normas infringidas las siguientes:

"(i) El artículo 4 bis de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial ["LOPJ"] (BOE 2 de julio), en relación con el artículo 16.1 y 45 de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior ["Directiva servicios"] (DOUE de 27 de diciembre) y las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea ["TJUE"] de fechas 8 de octubre de 1987 (C- 80/86, Kolpinghuis Nijmegen, EU:C:1987:431), 10 de abril de 1984 (C-14/83, Von Colson y Kamann/Land Nordrhein- Westfalen, EU:C:1984:153), 22 de junio de 1989, (C-103/88, Fratelli Costanzo/Comune di Milano, EU:C:1989:256), 13 de noviembre de 1990 (C-106/89, Marleasing/Comercial Internacional de Alimentación, EU:C:1990:395), 5 de octubre de 2004 (C-397/01, Pfeiffer y otros, EU:C:2004:584), 4 de julio de 2006 (C-212/04, Adeneler y otros, EU:C:2006:443), 14 de diciembre de 2014 (C-523/13, Walter Larcher, EU:C:2014:2458), y 11 de enero de 2007 (C-208/05, ITC, EU:C:2007:16). El apartado 2 del artículo 30 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (BOE de 11 de marzo) en su redacción vigente *ratione temporis* (en adelante "TRLIS").

(ii) El artículo 115.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"] (BOE de 18 de diciembre) en relación con el artículo 66.1.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales ["LIIIE"] (BOE de 29 de diciembre) y artículo 137.1 b) in fine de su Reglamento aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio ["RIIE"] (BOE de 28 de julio)."

2. La Sala de instancia, por auto de 27 de julio de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente y recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 7 de marzo de 2018, apreció que las dos cuestiones concatenadas que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia son:

"[...] Aclarar si el artículo 115.3 de la Ley General Tributaria, al aplicar las facultades de regularización de la situación tributaria, sin necesidad de revisión de oficio, a actos provisionales de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales - como es la exención regulada en el artículo 66.1.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales-, se refiere a condiciones o requisitos establecidos en la norma tributaria sustantiva, o también a cualesquiera otros establecidos en la normativa de desarrollo, como es, en el caso litigioso, la tarjeta de transporte.

Clarificar si, para la aplicación de la exención del artículo 66.1. c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, referida a los ejercicios 2005 a 2007, la comprobación y exigencia de la tarjeta de transporte en un procedimiento de aplicación de los tributos, desarrollado por la Administración tributaria durante el año 2009 al amparo de lo dispuesto en el artículo 115.3 de la Ley General Tributaria, vulnera lo dispuesto en el artículo 16.1 y 45 de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre, relativa a los servicios en el mercado interior.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, los artículos 4 bis de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial; 16.1 y 45 de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre, relativa a los servicios en el mercado interior; y 115.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en relación con el artículo 66.1.c) de la Ley 38/1992, de 28 de

diciembre, de Impuestos Especiales y el artículo 137.1 b) in fine de su Reglamento aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio".

2. El procurador don Pedro Antonio González Sánchez, en la representación ya indicada, por medio de escrito presentado el 11 de mayo de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso lo siguiente:

En primer término, la infracción por la sentencia recurrida del artículo 115.3 de la LGT, en relación con el artículo 66.1.c) LIE.

Sostiene que, en el contexto de los beneficios fiscales, las facultades de comprobación sin necesidad de revisión previstas en el artículo 115.3 LGT, se refieren exclusivamente a las condiciones o requisitos establecidos en la norma tributaria sustantiva, y no a los requisitos establecidos en la norma de desarrollo. Afirma que, si los requisitos configurados como "condicionantes" de un beneficio fiscal solo pueden estar establecidos por norma con rango de ley, serán solo los requisitos establecidos en una norma con rango de ley, los que puedan ser revisados al amparo del artículo 115.3 LGT.

Las exenciones tributarias son un tipo de beneficio fiscal que está sujeto a la reserva de ley tributaria prevista en el artículo 8.d) LGT. En el caso de autos, el precepto legal que establece la exención fiscal objeto del acto impugnado, es el art. 66.1.c) LIE, en su redacción vigente en el momento en que se solicitó el reconocimiento de las exenciones, que establece:

"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".

El legislador no hizo referencia a ningún condicionante relacionado con el cumplimiento de los requisitos establecidos para el alquiler de vehículos, como sí lo hizo en el artículo 66.1.f) LIE que, para las embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos afectados efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler, sí que establecía expresamente: "Esta exención quedará condicionada a las limitaciones y al cumplimiento de los requisitos establecidos para el alquiler de vehículos".

Así, pues, el único condicionante al que la ley del impuesto sujeta la exención en el artículo 66.1.c) LIE es, tanto antes como después de la aprobación de la Directiva de servicios, el efectivo destino de los vehículos a la actividad de alquiler de vehículos sin conductor, delimitada esta actividad negativamente en relación con la cesión de vehículos a personas vinculadas, la cesión por plazos superiores a 3 meses y los arrendamientos vinculados a compra u opción de compra.

En consecuencia, interpretando el artículo 115.3 LGT de acuerdo con el artículo 8.d) LGT, la conclusión es que la comprobación prevista en el mismo se ha de limitar a los requisitos que aparecen expresamente configurados como condicionantes del beneficio fiscal en la norma tributaria con rango de ley que lo establece.

Añade que la justificación documental del cumplimiento de los requisitos previstos en la normativa de transportes (LOTT y ROTT) para el ejercicio de la actividad de alquiler de vehículos sin conductor, era lo que debía ser revisado por la administración para poder reconocer provisionalmente la exención y, a juicio de la recurrente, debe considerarse como un requisito procedimental, sin llegar a quedar configurado en el artículo 137.1.b) del RIE como "condicionante" de la exención.

En este sentido, considera que "la interpretación del artículo 115.3 LGT que debería quedar fijada por la Sala sería que los únicos "condicionantes" que pueden comprobarse al amparo de dicho precepto sin necesidad de acudir al procedimiento de revisión de oficio, son los que aparecen expresamente establecidos en la norma tributaria sustantiva con rango de ley, ... o bien que los únicos "condicionantes" que pueden comprobarse al amparo del artículo 115.3 LGT sin necesidad de acudir al procedimiento de revisión, son los que aparecen expresamente establecidos en las normas tributarias sustantivas de cualquier rango, que no sean de carácter meramente formal o procedimental".

Si, por el contrario, la Sala acogiera la segunda interpretación del artículo 115.3 LGT que se plantea en el auto de admisión, y por lo tanto entendiera que al amparo de dicho precepto la Administración puede comprobar cualquier requisito para el reconocimiento de una bonificación fiscal incluido en su normativa de desarrollo, tal interpretación debería ser matizada, en este concreto ámbito de los impuestos especiales armonizados en el ámbito de la Unión Europea, por la mas reciente jurisprudencia dictada por la Sala que, atendiendo a la

jurisprudencia del TJUE, rechaza la sustantivación de los requisitos procedimentales en estos supuestos, con cita de la Sentencia de esta Sala de 27 de febrero de 2018, recaída en el recurso 914/2017.

En segundo término, alega que la sentencia impugnada infringe el artículo 4.bis.1 de la LOPJ, en relación con los artículos 16.1 y 45 de la Directiva 2006/123/CE.

Considera que la sentencia interpreta indebidamente el artículo 16, en relación con el artículo 45, de la Directiva 2006/123/CE, pues ésta ya había entrado en vigor y había sido transpuesta al ordenamiento jurídico interno cuando la Administración tributaria efectúa la comprobación y dicta la resolución de regularización con la liquidación impugnada, sin tener en cuenta dichos preceptos, exigiendo otros requisitos ajenos a la legislación sustantiva tributaria y en contra de lo establecido en el artículo 16 de la Directiva, que pretende garantizar el libre acceso a las actividades y la libre prestación de servicios.

Cuarto. *Oposición del recurso de casación.*

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 26 de julio de 2018, en el que solicita se dicte sentencia desestimatoria, confirmando la sentencia recurrida.

Quinto. *Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.*

Por providencia de 27 de febrero de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 24 de febrero de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 19 de mayo de 2020, fecha en la que, como consecuencia de la suspensión de los plazos procesales ordenada en la disposición adicional segunda del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, no pudo llevarse a efecto, posponiéndose la celebración de dicho acto al día 9 de junio de 2020, fecha en que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Tercera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, impugnada en casación por la representación procesal de AUTOCARES JAVEA SL, es o no conforme a Derecho, y, en concreto, dar respuesta a las dos cuestiones concatenadas que formula el auto de admisión del recurso, consistente, en primer término, en aclarar si el artículo 115.3 de la Ley General Tributaria, al aplicar las facultades de regularización de la situación tributaria, sin necesidad de revisión de oficio, a actos provisionales de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales -como es la exención regulada en el artículo 66.1.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales-, se refiere a condiciones o requisitos establecidos en la norma tributaria sustantiva, o también a cualesquiera otros establecidos en la normativa de desarrollo, como es, en el caso litigioso, la tarjeta de transporte.

En segundo término, clarificar si para la aplicación de la exención del artículo 66.1.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, referida a los ejercicios 2005 a 2007, la comprobación y exigencia de la tarjeta de transporte en un procedimiento de aplicación de los tributos, desarrollado por la Administración tributaria durante el año 2009 al amparo de lo dispuesto en el artículo 115.3 de la Ley General Tributaria, vulnera lo dispuesto en el artículo 16.1 y 45 de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre, relativa a los servicios en el mercado interior.

Segundo. *Consideraciones previas acerca del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.*

La resolución de este recurso de casación aconseja que, al igual que se recoge en la sentencia de esta Sala de 20 de abril de 2015, recaída en el recurso de casación núm. 4540/12, recordemos algunas consideraciones del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

Tal y como se expuso en la referida sentencia, este impuesto fue introducido a raíz de la reforma del impuesto sobre el valor añadido llevada cabo por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (BOE de 29 de diciembre), incluyéndose como nuevo supuesto de tributación en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, a consecuencia de la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA) (DO L 316, de 31 de octubre de 1992, p.1), y de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, de 31 de diciembre de 1991, p. 1).

Ello obligó a suprimir el tipo incrementado del impuesto sobre el valor añadido sobre ciertos artículos de lujo, automóviles, motocicletas, embarcaciones, buques de recreo y embarcaciones, aviones y avionetas de uso particular, y sobre la pornografía. Desapareció así el recargo que compensaba el extinto impuesto de lujo sobre este tipo de bienes. La íntima conexión que se establecía entre este extinto impuesto y el hoy también desaparecido tipo incrementado del impuesto sobre el valor añadido provocó que fuera aplicado sobre los mismos conceptos en la Ley de este último, cuya regulación fue prácticamente copiada en la del impuesto especial sobre determinados medios de transporte. Para eludir la prohibición de establecer otros impuestos indirectos sobre el volumen de los negocios, dispuesta por el artículo 33, in fine, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, de 13 de junio de 1977, p. 1), se configuró el hecho imponible, en lugar de por la entrega del vehículo, por su primera matriculación.

Su compatibilidad con el impuesto sobre el valor añadido ha sido ratificada por el Tribunal de Justicia de las Unión Europea que, en la sentencia de 13 de julio de 1989, Wisselink y otros (asuntos acumulados 93/88 y 94/88), se pronunció sobre la conformidad con el derecho comunitario de un impuesto holandés de configuración análoga al español impuesto especial sobre determinados medios de transporte, afirmando que "[p]rocede señalar a este respecto, por una parte, que la BVB, si bien constituye un Impuesto sobre el consumo cuya base imponible es proporcional a los precios de los vehículos de turismo, no constituye sin embargo un impuesto general, puesto que sólo grava dos categorías de productos muy determinados, a saber, los vehículos de turismo y las motocicletas. Por otra parte, no grava la circulación de bienes y servicios ni las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA, puesto que sólo se aplica una vez, en la fase de la entrega por el fabricante o de la importación y se repercute después íntegramente en la fase de comercialización siguiente, sin que haya una nueva imposición. Además, si bien la BVB pagada no es deducible de la fase precedente, forma parte integrante del precio de coste del vehículo; los vehículos usados, que no hayan sido importados ya no se someten a la BVB. Por otra parte, la BVB no compromete el funcionamiento del sistema común del IVA, puesto que se percibe paralelamente al IVA y no en sustitución total o parcial de éste. Por último, la base imponible de la BVB es el precio de catálogo del vehículo sin IVA y, cuando se debe éste, el IVA se calcula sobre la contrapartida realmente obtenida por el proveedor, incluida la BVB" (apartado 20)".

Tercero. Legislación aplicable al caso.

Procede, ahora, referirnos a la legislación aplicable al caso que está constituida por el artículo 65 de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en cuyo párrafo 1 se establece que estarán sujetas al Impuesto especial sobre determinados medios de transportes : "...a) La primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles nuevos o usados...".

Por lo que respecta a las exenciones del impuesto, el artículo 66.1 dispone que :

"Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva de los siguientes medios de transporte: ...

c) Los vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

A estos efectos, no se entenderá que existe actividad de alquiler de automóviles respecto de aquellos 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".

Además, el art. 66.2 de la referida ley, en la redacción aplicable al caso *ratione temporis*, señala que:

"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. [...]"

Es evidente que la exención discutida, regulada en la letra c) del artículo 66.1 de la Ley 38/1992, para "[l]os vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler", era una exención rogada, esto es, una exención cuyo disfrute requiere por decisión del legislador el previo reconocimiento por la Administración tributaria.

Por último, el artículo 68 de la referida Ley determina, en cuanto al devengo, que "1. El impuesto se devengará en el momento en que el sujeto pasivo presente la solicitud de primera matriculación definitiva del medio de transporte".

A su vez, el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, regulaba en los arts. 135 a 137 el trámite a seguir para obtener el reconocimiento previo de la exención que se examina.

Así, el artículo 135, referente al Reconocimiento previo de supuestos de no sujeción y de exención, señala:

"La aplicación de [...] los supuestos de exención a que se refieren los párrafos a), b), c), d), f) i) y k) del apartado 1 del artículo 66 de la misma Ley, estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el presente Título. La matriculación definitiva del medio de transporte estará condicionada a la acreditación ante el órgano competente en materia de matriculación del referido reconocimiento previo de la Administración tributaria".

El artículo 136, Solicitud de reconocimiento previo, dispone que:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, las personas o entidades a cuyo nombre se pretenda efectuar la primera matriculación definitiva del medio de transporte, presentarán, con anterioridad, ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, un escrito, sujeto al modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda, solicitando la aplicación de tales supuestos. En dicho escrito se hará constar, como mínimo, el nombre, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del solicitante, la clase, marca y modelo del medio de transporte que se pretende matricular y el supuesto de no sujeción o de exención cuyo reconocimiento se solicita".

Y el artículo 137, relativo a la Documentación a aportar, que:

"1. Al escrito al que se refiere el artículo anterior se acompañará copia de la ficha de inspección técnica del vehículo [...] y, además, según los casos, la siguiente documentación:

[...]

b) Cuando se trate de los medios de transporte a que se refieren los párrafos a), b), c), f) i) y k) del artículo 66 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, el recibo corriente del Impuesto sobre Actividades Económicas que acredite que el solicitante desempeña la actividad a que se va a afectar el medio de transporte y que justifica la aplicación de la exención.

Cuando se trate de los medios de transporte a que se refiere la letra c) del artículo 66 de la Ley de Impuestos Especiales, se aportará, además, la documentación que acredite que el solicitante cumple los requisitos necesarios para ejercer la actividad de arrendamiento de vehículos conforme a lo dispuesto en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de Transportes Terrestres, y en el capítulo IV del Título V de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, y modificado por el Real Decreto 858/1994, de 29 de abril.

[...].

2. Los órganos gestores podrán requerir la presentación de cualquier otra documentación que deba obrar en poder del solicitante en razón de la no sujeción o exención cuya aplicación solicita, así como efectuar comprobaciones de los vehículos para constatar la adecuación de los mismos a su destino o finalidad".

Por último, tenemos que hacer referencia a la normativa reguladora del transporte terrestre, a la que se remite el artículo 137.1.b) del Reglamento de los Impuestos Especiales, en especial, al artículo 135 de la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de Transportes Terrestres -LOTT-, precepto que fue suprimido, a partir del 27 de diciembre de 2009, por la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio -Ley 25/2009-, que disponía:

"1. Las autorizaciones habilitantes para el arrendamiento de vehículos podrán otorgarse según modalidades análogas a las previstas en los apartados a) y c) del punto 1 del artículo 92.

2. Para el otorgamiento de las correspondientes autorizaciones será necesario que la empresa arrendadora cumpla los requisitos establecidos en el artículo 48, así como las relativas a número mínimo y características de los vehículos, disposición de locales u oficinas, u otros precisos que, en su caso, se exijan para procurar la adecuada realización de la actividad y el interés y seguridad de los usuarios".

Este precepto, al igual que el 42 y 48 de la LOTT, hacen referencia al título administrativo habilitante para el ejercicio de la actividad de alquiler de vehículos.

Cuarto. *Alcance de las facultades de comprobación previstas en el artículo 115.3 de la LGT .*

Ya se ha expuesto que la primera controversia que suscita interés casacional viene referida a aclarar si el artículo 115.3 de la Ley General Tributaria, al aplicar las facultades de regularización de la situación tributaria, sin necesidad de revisión de oficio, a actos provisionales de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales -como es la exención regulada en el artículo 66.1.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales-, se refiere a condiciones o requisitos establecidos en la norma tributaria sustantiva, o también a cualesquiera otros establecidos en la normativa de desarrollo, como es, en el caso litigioso, la tarjeta de transporte.

El artículo 115.3 de la LGT, referido a las Potestades y funciones de comprobación e investigación, dispone que:

"3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley".

Conviene recordar, en un sentido general, que sobre el carácter condicionado de la exención del impuesto especial sobre determinados medios de transporte y la improcedencia de seguirse un procedimiento de revisión para dejarla sin efecto se ha pronunciado en numerosas ocasiones esta Sala, pudiendo citarse por todas las sentencias de 21 de febrero de 2014, rec. cas. 4185/2011, y 16 de abril de 2015, rec. cas. 267/2012. En efecto, señala la primera de las sentencias referidas que:

"Fácilmente se aprecia que la labor del órgano de gestión tributaria competente no se contraía a tomar razón de la exención rogada, puesto que debía examinar la documentación de obligada aportación, lo que implicaba verificar los datos contenidos en la misma, estando autorizado además -aunque en el caso de autos no lo hiciera- para requerir documentación que debiera obrar en poder del solicitante en razón de la exención que solicitaba, y para efectuar comprobaciones de los vehículos para constatar la adecuación de los mismos a su destino o finalidad, lo que no son sino tareas de comprobación. Nada hay de extraño, se trata, como es lógico y por decisión del legislador, de comprobar prima facie si se cumplía el presupuesto legitimador de la exención.

Pero el reconocimiento de la exención por el órgano de gestión tributaria -se añade- no excluía la posterior comprobación e investigación de la misma por la Inspección de los Tributos, con arreglo a los artículos 68.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril", "y 115.3 de la Ley General Tributaria de 2003", "y, en su caso, la práctica de la correspondiente liquidación del IEDMT".

Ahora bien, dicha posibilidad de que la Inspección tributaria compruebe el cumplimiento de los requisitos para obtener un beneficio fiscal después de haber actuado los órganos de gestión se condiciona a que concurren alguna de las circunstancias siguientes: (a) "[b]ien por advertir hechos o circunstancias relevantes presentes ab initio que no pudieron ser consideradas por el órgano de gestión tributaria cuando reconoció la exención solicitada, al no obrar en la documentación revisada o al no haber sido expuestas en sus verdaderos términos"; o (b) "[b]ien por haberse modificado las circunstancias o los requisitos determinantes de la exención [en este caso, reducción] reconocida". La misma doctrina se encuentra en nuestras sentencias de 16 de abril de 2015 (RCA 267/2012), FJ 7º, y de 4 de noviembre de 2015 (RCA 280/2014), que en su FJ 3º se remite a las dos resoluciones mencionadas.

La interpretación de los preceptos legales y reglamentarios anteriormente referidos, que resultan aplicables al supuesto examinado, conduce a considerar que el reconocimiento de la exención provisional, cuyo procedimiento se regula en el Real Decreto 1165/1995, exige que concurren una serie de circunstancias o requisitos al momento de la solicitud y del reconocimiento provisional, al punto que debe presentarse la documentación reglamentariamente dispuesta así como aquellos documentos que pudiera requerir el órgano concedente, sin perjuicio de su posterior verificación por el órgano competente, en tanto que estamos en presencia de un acto de concesión de un beneficio fiscal, la exención, condicionado a la concurrencia de determinados requisitos cuya comprobación puede hacerse en un momento posterior.

Partiendo de ello, la primera de las incógnitas que suscita el presente asunto debe ser interpretada en el sentido de que las facultades de regularización de la situación tributaria en relación a actos provisionales de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales ha de entenderse referida a las condiciones o requisitos establecidos en las normas tributarias, incluida la normativa dictada en desarrollo de la norma legal que establece el beneficio fiscal. Estas son las razones para tal conclusión.

a) El examen de la normativa aplicable, anteriormente transcrita, nos lleva a afirmar que estamos ante una exención tributaria que no actúa " ope legis", esto es, por el simple imperio de la Ley que fuera directamente aplicable a una situación objetiva regulada en la misma. En efecto, como ya se ha expuesto, la Ley configura el beneficio tributario como una exención de tipo " rogada", es decir, que precisa de una solicitud y de un reconocimiento administrativo sobre si, en el caso particular, se cumplen o no los presupuestos exigidos, pero esos presupuestos han de ser los recogidos en la ley y en las normas de desarrollo. Tal y como expuso esta Sala en su sentencia de 26 de enero de 2009, rec. casación 331/2006, "[E]n este tipo de beneficios fiscales, que son los más frecuentes, la Administración debe resolver expresamente sobre la solicitud, aunque no puede decidir libremente la concesión o denegación del beneficio, sino que su actuación consiste en verificar las circunstancias fácticas y declarar si el beneficio procede de acuerdo con la Ley".

A esa conclusión conduce la habilitación reglamentaria contenida en la propia Ley ("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...") y el desarrollo de tal habilitación legal efectuado en el artículo 135 del RD 1165/95 ("La aplicación... de los supuestos de exención a que se refieren las letras a), b), c), d), f), g), h), k), m) y ñ) del apartado 1 del artículo 66 de la Ley, estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el Presente Título. La matriculación definitiva del medio de transporte estará condicionada a la acreditación ante el

órgano competente en materia de matriculación del referido reconocimiento previo de la Administración tributaria").

b) El principio de reserva de ley tributaria no es invocable para sostener el criterio de la recurrente, consistente en que solo los requisitos establecidos en la ley resultan comprobables, puesto que lo único que exige tal principio es que todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deba hacerse mediante ley, lo que se cumple en este caso.

En esa misma línea se pronuncia el artículo 8, apartado d), de la Ley General Tributaria, que impone regular por ley "el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

c) Dicho precepto no resulta infringido por el hecho de que la Administración pueda comprobar no solo los requisitos previstos en la ley, sino también en las normas de desarrollo, puesto que no resulta cuestionable que estamos ante un beneficio tributario establecido mediante una ley formal, sin que sea necesario que dicha ley tenga que agotar exhaustivamente las prescripciones, condicionamientos y requisitos a los que puede someterse la aplicación del beneficio fiscal en concreto, ya que dicha exigencia no está prevista en la Ley General Tributaria que, como se ha expuesto, solo requiere reserva de ley para el establecimiento, supresión o prórroga, pero no para la regulación de las condiciones de su aplicación.

Además, como ha expuesto esta Sala en sentencia de 26 de enero de 2009 "el principio de reserva de ley en el ámbito tributario constituye una reserva relativa. En palabras del Tribunal Constitucional "en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria y la reserva de Ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración [elementos esenciales], dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas" (STC 6/83-4-2)".

d) Puede concluirse que la regulación que se hace en el reglamento se limita a definir el ámbito de " las condiciones" de aplicación de la exención previamente reconocida en la ley, que a su vez habilitaba al reglamento para el establecimiento de tales condiciones y que, en definitiva, articulan la exención como un beneficio rogado que requiere de solicitud previa al centro gestor, el cual puede autorizar o no la aplicación de la misma según entienda que se cumpla la normativa.

En definitiva, nos encontramos ante un reglamento dictado en ejecución de una habilitación legal expresa para regular las condiciones para la aplicación del beneficio fiscal establecido y reconocido en la ley formal, cuyos requisitos, determinados tanto en la ley como en el reglamento, pueden ser comprobados por la Administración al amparo del artículo 115.3 de la LGT.

Quinto. Cuestión casacional objetiva. Comprobación y exigencia de la tarjeta de transporte. Remisión a la sentencia de esta Sala de 27 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación 914/2017 .

La segunda cuestión de interés casacional viene referida a clarificar si para la aplicación de la exención del artículo 66.1. c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, referida a los ejercicios 2005 a 2007, la comprobación y exigencia de la tarjeta de transporte en un procedimiento de aplicación de los tributos, desarrollado por la Administración tributaria durante el año 2009 al amparo de lo dispuesto en el artículo 115.3 de la Ley General Tributaria, vulnera lo dispuesto en el artículo 16.1 y 45 de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre, relativa a los servicios en el mercado interior.

En este punto, hay que hacer expresa referencia a la sentencia de esta Sala, núm. 314/2018, de 27 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación 914/2017, en la que, en relación al incumplimiento de exigencias formales para el disfrute de un beneficio fiscal, se declara lo siguiente:

"1. En relación con las consecuencias del incumplimiento de las exigencias formales exigidas para el disfrute de un beneficio fiscal y la tributación al tipo ordinario en el impuesto especial sobre hidrocarburos, el Tribunal Supremo ha afirmado que tales exigencias, legales y reglamentarias, lejos de constituir meros requisitos adjetivos, son esenciales, siendo configuradas como una de las condiciones necesarias para disfrutar de una exención o, en su caso, de un tipo de gravamen bonificado en el citado impuesto [vid. sentencias de 25 de octubre de 2010 (casación 4973/2005, FJ 2º; ES:TS:2010:5924) y 10 de noviembre de 2011 (casación 2505/2007, FJ 3º; ES:TS:2011:8383), y las que en ellas se citan].

2. El TJUE ha adoptado una posición más matizada. En la sentencia de 2 de junio de 2016, Roz-?wit,(C-418/14; UE:C:2016:400), ha interpretado que la Directiva 2003/96/CE y el principio de proporcionalidad no se oponen a una normativa nacional conforme a la que los vendedores de combustible están obligados a cumplir determinadas exigencias formales a fin de justificar que el combustible vendido se destina a calefacción. Sin embargo, a renglón seguido ha concluido que tales Directiva y principio sí se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el incumplimiento de tales exigencias determina la desaparición ineluctable del beneficio fiscal aun cuando se acredite que el producto sometido al impuesto especial se destinó a calefacción (apartado 42).

3. Para llegar a tal desenlace, el TJUE reconoce que los Estados miembros, haciendo uso del margen de apreciación de que disponen para adoptar medidas contra la evasión y el fraude en la venta de combustible, pueden adoptar medidas de control apropiadas para la consecución de tal objetivo, que no exceden de lo necesario para alcanzarlo (apartado 25). Esto es, pueden imponer a los interesados el cumplimiento de determinados requisitos formales que resulten proporcionados.

4. Ahora bien, recuerda que el objetivo de las directivas sectoriales (se refiere, en particular, a la Directiva 2003/96) es alcanzar unos niveles mínimos armonizados de imposición de los productos en función de su utilización como carburante o combustible, pues ello contribuye al adecuado funcionamiento del mercado interior, evitando posibles distorsiones de la competencia. Por ende, concluye que la mencionada Directiva se asienta sobre el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva (apartados 32 y 33).

5. Siendo así, afirma que es contraria al sistema general y a la finalidad de la Directiva 2003/96, vulnerando el principio de proporcionalidad, una disposición nacional que, ante el incumplimiento de aquellos requisitos formales establecidos para controlar la circulación de los productos sometidos a impuestos especiales, evitando la evasión y el fraude, aplica automáticamente el tipo ordinario del impuesto, aun cuando se destinen al fin que justifica la exención o el tipo reducido (apartados 34 y 35).

6. El TJUE deja abierta la puerta para que los Estados miembros puedan reprimir tales incumplimientos formales mediante la imposición de una multa, siempre con respeto al Derecho de la Unión y a sus principios generales, entre ellos, el de proporcionalidad (apartado 40). Pero desde luego rechaza como desproporcionado que se elimine el beneficio fiscal (tipo reducido o exención) por el mero hecho del incumplimiento, con abstracción de si se ha cumplido materialmente el destino al que el legislador condiciona la aplicación de la ventaja.

7. El criterio sentado por el TJUE en la sentencia Roz-?wit, dictada en 2016 no es nuevo y responde a un planteamiento de los jueces de Luxemburgo conforme al que no cabe "sustantivar" los requisitos formales. En el ámbito del impuesto sobre el valor añadido el TJUE ha sostenido que los Estados miembros no pueden condicionar el derecho a la deducción al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se han cumplido, pues con ello irían más allá de lo necesario para garantizar la correcta aplicación del impuesto [sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, apartado 29; EU:C:2007:549) y 20 de octubre de 2016, Plöckl (C-24/15, apartado 39; EU:C:2016:791)].

8. En relación con los impuestos especiales, el criterio ha sido reiterado recientemente en la sentencia de 13 de julio de 2017, Vakarø Baltijos laivø statykla (C-151/16; EU:C:2017:537), con arreglo a la cual la negativa de las autoridades nacionales a eximir del impuesto especial sobre productos energéticos, por el mero hecho de que no se cumplen determinados requisitos que deben ser respetados en virtud del Derecho nacional para obtener una exención, sin que se compruebe, sobre la base de las pruebas aportadas, si se satisfacen las exigencias de fondo necesarias para que esos productos energéticos sean utilizados para fines que den derecho a exención, va más allá de lo necesario para garantizar la franca y correcta aplicación de la mencionada exención y evitar cualquier fraude, evasión o abuso (apartado 46).

9. A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica es trasposición de las disposiciones aprobadas en el seno de la Unión Europea, que ha de ser aplicada

con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Supremo debe corregir su jurisprudencia sobre los incumplimientos formales en el ámbito de los impuestos especiales y su trascendencia, en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal.

10. Consecuencia de lo anterior es que no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo del impuesto sobre hidrocarburos el sometimiento a un tipo reducido y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto ha sido destinado a los fines que justifican la aplicación de aquel primer tipo, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de las obligaciones formales a que la regulación legal y reglamentaria supeditan el disfrute del expresado tratamiento fiscal más ventajoso.

(...)

QUINTO. *Contenido interpretativo de esta sentencia*

1. Conforme lo hasta aquí expuesto y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de las normas concernidas en este litigio.

2. Los artículos 50 LIE, apartados 1 (epígrafe 1.4) y 3 y 106 RIE, apartados 2 y 4, en relación con los artículos 8.7 y 15.11 LIE y 13.5 RIE, en la redacción vigente a los hechos de este litigio (ejercicios 2009 a 2011), deben interpretarse en el sentido de que:

A) El mero incumplimiento formal de las condiciones reglamentarias establecidas para justificar la finalidad a la que la ley anuda la exención o el sometimiento de las entregas de gasóleo a un tipo reducido en el impuesto sobre hidrocarburos no puede acarrear la automática pérdida de la ventaja fiscal cuando, no obstante tal incumplimiento, se acredita suficientemente que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que la justifican. Consecuentemente, no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo el sometimiento a un tipo reducido (en su caso la exención) y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto haya sido destinado a los fines que justifican la aplicación del beneficio fiscal, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de dichas obligaciones formales.

B) El modo ordinario de acreditar por el suministrador que el gasóleo se destina al uso que justifica la aplicación del tipo reducido (o, en su caso, la exención) es que realiza la entrega a un consumidor final, esto es, a una persona que declara por escrito ser tal y se identifica con su NIF, circunstancia que debe corroborar en el momento de la expedición. No obstante, nada impide que tal justificación se encauce mediante cualquier prueba admisible en Derecho, correspondiendo la carga de la prueba al suministrador.

C) En el caso particular de que el gasóleo sea entregado a persona distinta de quien venía actuando como consumidor final por haber este fallecido o desaparecido como persona jurídica, cabe aplicar el tipo reducido si el suministrador acredita suficientemente, por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, que el nuevo receptor, titular de un NIF, lo destina al consumo".

La doctrina establecida en la referida sentencia, aunque atinente al impuesto sobre hidrocarburos, resulta plenamente aplicable a los impuestos especiales y, por tanto, al impuesto especial sobre determinados medios transportes, en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal.

Las exigencias formales reglamentarias sirven a la finalidad sustantiva a la que sirve la norma, pero no prevalecen sobre ella. Todo ello, sin perjuicio de que la Administración tributaria reprima el incumplimiento de exigencias formales mediante la imposición de una sanción en el ejercicio de la potestad que tiene atribuida al efecto y con arreglo a los principios y reglas establecidos en la LGT.

En el supuesto que se examina, la tarjeta de transporte o autorización administrativa habilitante para el arrendamiento de vehículos sin conductor venía contemplada en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de Transportes Terrestres, en concreto en el artículo 135 -precepto suprimido a partir del 27 de diciembre de 2009 por la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el

libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio-, y en los artículos 42 y 48 de la referida norma legal, de cuyo contenido se desprende sin dificultad que es un requisito formal cuyo incumplimiento no puede comportar la automática pérdida de la exención si, pese a ello, se acredita que los vehículos automóviles estaban afectos efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler, que es el elemento exigido por el artículo 66.1.c) LIIIE para beneficiarse de la exención, afectación que no ha sido cuestionada en este asunto, por lo que no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo la exención con el exclusivo fundamento de que ha incumplido una obligación formal, como es la obtención de la autorización de transporte para el alquiler de vehículos sin conductor.

A lo expuesto se añade un dato que resulta relevante a los fines examinados en este recurso, como es la entrada en vigor de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior, y su transposición en plazo por la Ley 25/2009, que, por lo que nos afecta, suprimió el requisito de la obtención de la tarjeta de transporte para la realización de la actividad de arrendamiento de vehículos sin conductor.

El artículo 16.1 de la Directiva de servicios establece las disposiciones generales necesarias para facilitar el ejercicio de la libertad de establecimiento de los prestadores de servicios y la libre circulación de los servicios regulada en el actual artículo 56 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. A su vez, el artículo 45 establecía que la Directiva entraría en vigor "al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea", publicación en el DOUE que tuvo lugar el 27 de diciembre de 2006.

El considerando 33 de la Directiva recoge que "[...] en la presente Directiva, el concepto de servicio incluye actividades enormemente variadas y en constante evolución; entre ellas se cuentan [...] el alquiler de vehículos y las agencias de viajes".

La Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, completó la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios, la cual ha incorporado parcialmente al Derecho español la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior.

La referida Ley 25/2009, en el Título IV "Servicios de transporte y comunicaciones", eliminó la intervención administrativa en materia de precios en el sector de los transportes y suprimió la autorización administrativa específica para la instalación de estaciones de transporte y de centros de información y distribución de cargas, así como para el acceso y ejercicio de las actividades de arrendamiento de vehículos, que se declara libre.

Tal y como ha señalado la sentencia de esta Sala de 5 de mayo de 2014, dictada en el recurso de casación 3309/2012, "...el legislador español ha "aprovechado" la aprobación de las Leyes 17/2009 y 25/2009 para modificar, por su propia voluntad, algunas de las disposiciones legales y reglamentarias hasta entonces vigentes en materia de transportes, a pesar de que la transposición de la Directiva 2006/123/CE no le obligaba a ello. Así lo afirma en la exposición de motivos de la Ley 25/2009 al reconocer que con esta ley "[...] extiende los principios de buena regulación a sectores no afectados por la Directiva, siguiendo un enfoque ambicioso que permitirá contribuir de manera notable a la mejora del entorno regulatorio del sector servicios y a la supresión efectiva de requisitos o trabas no justificados o desproporcionados".

Tras la entrada en vigor de la Ley 25/2009, el artículo 133 de la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de Transportes Terrestre, quedó redactado como sigue:

"1. La actividad de arrendamiento de vehículos sin conductor podrá ser realizada libremente por todas aquellas empresas que cumplan las obligaciones que, por razones de índole fiscal, social y laboral o de seguridad ciudadana o vial, les vengan impuestas por la legislación reguladora de tales materias.

2. Fuera de los supuestos de colaboración previstos en esta ley, los titulares de autorizaciones de transporte únicamente podrán desarrollar su actividad mediante vehículos cedidos o arrendados por otros, cuando dichos vehículos se encuentren exclusivamente dedicados al arrendamiento sin conductor por su titular, que deberá ser una empresa profesionalmente dedicada a esta actividad."

La sentencia impugnada rechazó la aplicación de la Directiva de servicios al supuesto examinado por considerar que cuando se solicitaron y concedieron las exenciones, dicha Directiva no era de aplicación.

Frente a ello, considera la Sala que la sentencia de instancia debió tener en cuenta la jurisprudencia del TJUE sobre la interpretación del derecho nacional conforme a la finalidad de las directivas comunitarias.

A tal fin, procede recordar que todas las autoridades de un Estado miembro, al aplicar el Derecho nacional, están obligadas a interpretarlo, en la medida de lo posible, a la luz del texto y de la finalidad de las directivas comunitarias para conseguir el resultado perseguido por ellas (véanse, en este sentido, las sentencias *Kolpinghuis Nijmegen*, apartados 12 a 14, y *Arcaro*, apartados 41 y 42).

Ha declarado también el TJUE que "...a partir de la fecha de entrada en vigor de una directiva, las autoridades de los Estados miembros y los órganos jurisdiccionales nacionales deberán abstenerse en la medida de lo posible de interpretar su Derecho nacional de un modo que pueda comprometer gravemente, tras la expiración del plazo de adaptación del Derecho interno a la directiva, la realización del objetivo perseguido por ésta" (sentencia C-439/16 PPU-Milev).

Consecuentemente, la sentencia impugnada, a la hora de enjuiciar el acto de liquidación de 29 de enero de 2010, que dejó sin efecto las exenciones del impuesto especial provisionalmente concedidas por la falta de obtención de la tarjeta de transporte, debió hacer una interpretación del derecho nacional aplicable conforme a la Directiva de servicios, que suprimió la autorización administrativa para el acceso y ejercicio de la actividad de arrendamiento de vehículos sin conductor, que se declara libre, y que en la fecha en que se dictó el acuerdo de liquidación ya había sido adecuadamente transpuesta por la Ley 25/2009, que entró en vigor el 27 de diciembre de 2009.

En definitiva, la Sala de instancia debió de valorar la incidencia del artículo 21 de la Ley 25/2009, en lo que supone de modificación de la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres, para no respaldar la revocación de un beneficio fiscal cuando el requisito exigido por la Administración, tarjeta de transporte, no es un requisito expresamente configurado como condicionante del beneficio fiscal en las normas que lo establecen y cuando dicho requisito, en el momento de su comprobación y antes de dictarse el acuerdo de liquidación, había sido suprimido en virtud de una Directiva comunitaria, la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, que entró en vigor al día siguiente de su publicación en el DOUE, lo que tuvo lugar el 27 de diciembre de 2006, transpuesta en plazo por la Ley 25/2009, que, como ya hemos señalado, suprimió el requisito de la obtención de la tarjeta de transporte para la realización de la actividad de arrendamiento de vehículos sin conductor.

Sexto. *Respuesta a las cuestiones interpretativas planteadas en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las preguntas que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"Aclarar si el artículo 115.3 de la Ley General Tributaria, al aplicar las facultades de regularización de la situación tributaria, sin necesidad de revisión de oficio, a actos provisionales de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales - como es la exención regulada en el artículo 66.1.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales-, se refiere a condiciones o requisitos establecidos en la norma tributaria sustantiva, o también a cualesquiera otros establecidos en la normativa de desarrollo, como es, en el caso litigioso, la tarjeta de transporte.

Clarificar si, para la aplicación de la exención del artículo 66.1. c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, referida a los ejercicios 2005 a 2007, la comprobación y exigencia de la tarjeta de transporte en un procedimiento de aplicación de los tributos, desarrollado por la Administración tributaria durante el año 2009 al amparo de lo dispuesto en el artículo 115.3 de la Ley General Tributaria, vulnera lo dispuesto en el artículo 16.1 y 45 de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre, relativa a los servicios en el mercado interior".

La respuesta a la primera cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el artículo 115.3 de la Ley General Tributaria, al aplicar las facultades de regularización de la situación tributaria, sin necesidad de revisión de oficio, a actos provisionales de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales - como es la exención regulada en el artículo 66.1.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales-, se refiere a la posibilidad de comprobación por la Administración de los requisitos establecidos tanto en la norma tributaria sustantiva, como en la normativa de desarrollo.

La respuesta a la segunda cuestión deber ser que no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo la exención del artículo 66.1. c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, referida a los ejercicios 2005 a 2007, con el exclusivo fundamento en que ha incumplido una obligación formal, como es la obtención de la autorización de transporte para el alquiler de vehículos sin conductor; máxime teniendo en cuenta la entrada en vigor de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior, y su transposición en plazo por la Ley 25/2009, que suprimió el requisito de la obtención de la tarjeta de transporte para la realización de la actividad de arrendamiento de vehículos sin conductor.

Séptimo. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

1. Consecuencia obligada de lo expuesto es, en primer lugar, la estimación del recurso de casación y la revocación de la sentencia de instancia al no ajustarse a la interpretación que aquí hemos reputado correcta, toda vez que, como se ha expuesto, al enjuiciar el acto de liquidación de 29 de enero de 2010, que dejó sin efecto las exenciones del impuesto especial provisionalmente concedidas por la falta de obtención de la tarjeta de transporte, debió hacer una interpretación del derecho nacional aplicable conforme a la Directiva de servicios, que suprimió la autorización administrativa para el acceso y ejercicio de la actividad de arrendamiento de vehículos sin conductor, que se declara libre, y que en la fecha en que se dictó el acuerdo de liquidación ya había sido adecuadamente transpuesta por la Ley 25/2009, que entró en vigor el 27 de diciembre de 2009.

2. Efectuado tal pronunciamiento, en trance de resolver el litigio de instancia, debe ser estimado el recurso contencioso-administrativo interpuesto por AUTOS JAVEA SL contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 28 de noviembre de 2012, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa deducida por aquélla contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad incoada por el concepto tributario de impuesto especial sobre determinados medios de transportes, ejercicios 2005 a 2007, anulando las resoluciones administrativas impugnadas por su disconformidad a Derecho.

Octavo. *Pronunciamiento sobre costas.*

* En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

Segundo.

Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Pedro Antonio González Sánchez, en nombre y representación de AUTOS JAVEA SL, contra la sentencia dictada el 31 de mayo de 2017 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 470/2013, relativo al impuesto especial sobre determinados medios de transporte, ejercicios 2005 a 2007, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por AUTOS JAVEA SL contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 28 de noviembre de 2012, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa deducida por aquélla contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad incoada por el concepto tributario de impuesto especial sobre determinados medios de transportes de los ejercicios 2005 a 2007, anulando las resoluciones administrativas impugnadas por su disconformidad a Derecho.

Cuarto.

No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excma. Sra. Magistrada Ponente D^a. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.