

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084091

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1289/2021, de 2 de noviembre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3115/2020

SUMARIO:

II.EE. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Base imponible. En relación con 123 liquidaciones provisionales referidas al IEDMT, ejercicios 2014 a 2017, dictadas por el Servicio de Tributos Indirectos de la Hacienda Foral de Vizcaya, se formularon sendos recursos de reposición que fueron desestimados. Interpuesta reclamación económico-administrativa contra tales acuerdos, el TEAF de Vizcaya desestimó la misma. La posición de la Administración tributaria, hoy recurrida, es que los descuentos que la entidad recurrente recibe de su proveedor y fabricante están condicionados a la previa matriculación de los vehículos por la concesionaria para un destino concreto, ya sea éste el de cortesía, sustitución o demo, o bien por cumplir unos objetivos de matriculación, motivo por el que tales descuentos serían posteriores al devengo del hecho imponible (solicitud de matriculación de los vehículos) y, consecuentemente, no permitirían minorar la base imponible del IEDMT. A las cuestiones con interés casacional el Tribunal responde en el sentido de que los descuentos practicados por el fabricante, en el ámbito de su relación comercial con un concesionario, de un medio de transporte con posterioridad al devengo del hecho imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte no reducen la base imponible del IEDMT; resultando intrascendente, por ende, que los descuentos dependan o no de circunstancias que han de producirse con posterioridad al devengo del hecho imponible. Traslada la doctrina jurisprudencial al caso concreto, aún acogiendo la base fáctica preconizada por la parte recurrente, esto es, que los descuentos habían sido reconocidos con anterioridad al devengo y se formalizan con posterioridad a este, ha de convenirse que no era procedente reducir-modificar la base imponible determinada al momento del devengo del IEDMT mediante la aplicación de los referidos descuentos. [Vid., ATS de 11 de diciembre de 2020, recurso 3115/2020 (NFJ080001)].

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE.), art. 69.

Ley 37/1992 (ley IVA), arts. 78 y 80.

PONENTE:

Don Rafael Fernández Valverde.

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.289/2021

Fecha de sentencia: 02/11/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3115/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/10/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 3115/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1289/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 2 de noviembre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 3115/2020 interpuesto por la entidad ENEKURI MOTOR, S. L. representado por el procurador de los Tribunales don Luis Pablo López-Abadía Rodrigo y asistido por el letrado don Javier del Corte López contra la sentencia 44/2020, de 19 de febrero (ES:TSJPV:2020:725), de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Sección Primera), dictada en el recurso contencioso administrativo 443/2019, seguido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, de fecha 22 de marzo de 2019, desestimatoria de la reclamación económico administrativa 797/2018, interpuesta por la recurrente contra 123 acuerdos del Servicio de Tributos Indirectos de la Hacienda Foral, de fechas 10 y 23 de julio de 2018, por los que se desestimaban los recursos de reposición formulados contra otras tantas liquidaciones provisionales relativas al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicios 2014 a 2017, por un importe total de 58.738,98 euros.

Ha sido parte recurrida la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por el procurador de los Tribunales don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García y asistida por la letrada doña Amaia Zurbano-Beaskoetxea Larauogoitia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Resolución recurrida en casación: antecedentes administrativos y decisión judicial impugnada.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior del País Vasco (Sección Primera), dictó sentencia 44/2020, de 19 de febrero, resolviendo el recurso contencioso administrativo 443/2019, seguido a instancia de la entidad recurrente, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral (TEAF) de Bizkaia, de fecha 22 de marzo de 2019, desestimatoria de la reclamación económico administrativa 797/2018, interpuesta por la propia recurrente contra 123 acuerdos del Servicio de Tributos Indirectos de la Hacienda Foral (HFB), de fechas 10 y 23 de julio de 2018, por los que se desestimaban los recursos de reposición formulados contra otras tantas liquidaciones provisionales relativas al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), ejercicios 2014 a 2017, por un importe total de 58.738,98 euros.

Son antecedentes que constan en la anterior sentencia impugnada, relativa al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), los siguientes:

"El punto de vista decisivo del citado órgano de reclamación, en coincidencia con la oficina gestora, es el de que los descuentos que la sociedad actora recibe de la marca fabricante están condicionados a la previa matriculación del vehículo por la concesionaria, para un destino concreto, bien sea el de cortesía, sustitución o demo, o bien el cumplir unos objetivos de matriculación, por lo que serían posteriores a producirse el hecho imponible y el devengo del tributo con la solicitud de matriculación, y no podrían minorar la base.

En vía jurisdiccional la mercantil recurrente, como compradora y vendedora de vehículos de motor, expone como fundamento de su pretensión anulatoria la mecánica a través de la cual obtiene descuentos del fabricante de las marcas automovilísticas que comercializa, lo que supone que, de las 123 unidades afectadas, parte de ellas fuesen adquiridas como vehículos de cortesía, sustitución o demo, pero la mayoría, -103-, para su venta a clientes terceros. De este modo, cuenta con un Plan Comercial suscrito con BMW España que detalla esos descuentos con antelación, que le son así plenamente conocidos y que describe profusamente por medio de supuestos reales en que se refiere a una primera matriculación a su nombre en que la base imponible es el precio inicial menos el descuento concedido por el fabricante ya trasladado a la autoliquidación en modelo 576 y antes aprobado por éste.

En función de lo anterior suscita la doble interrogante de si, primero, deben sólo considerarse a efectos de esa base los descuentos previos a la matriculación o en cambio deben reflejarse también los descuentos posteriores como sucede en el IVA; y si, en segundo lugar, de computarse solo los descuentos previos, los otorgados a la actora por el fabricante, siendo claros conocidos y vinculantes, han de tenerse por previos.

El escrito de contestación de la Administración foral demandada -folios 362 a 370-, recoge los antecedentes procedimentales de las liquidaciones impugnadas, de los que destaca el informe de la Inspección de 18 de enero de 2.018 en que se basan los acuerdos de liquidación gestores, y que sentaba el criterio de que los descuentos posteriores a la matriculación no podían minorar la base imponible, de manera que en los supuestos de facturas rectificativas posteriores a la presentación de la autoliquidación del IEDMT, no podrían considerarse dichos descuentos como anteriores.

De este modo reafirma dicha parte la tesis de que solo pueden considerarse los descuentos previos a la matriculación del vehículo, sin que la Ley de II.EE. de acuerdo con el TEAC (Res. de 2 de Noviembre de 2.000) contemple la posibilidad de tales descuentos posteriores, con lo que, para el caso, defiende que los descuentos aplicados a la firma actora han sido concedidos después de la matriculación, y que, de acuerdo con la relación que aparece en tabla de las páginas 7 a 12 de su escrito, (que incluye todos los vehículos de motor matriculados en tales ejercicios a nombre de Enekuri Motor, S.A) solo cuando la factura rectificativa es de fecha posterior, y no anterior, se ha practicado la regularización. A la vez, rechaza que los descuentos sean previos en la medida en que no se han aplicado a la totalidad ni a la mayoría de las referidas matriculaciones, no acreditándose un sistema general de descuentos salvo en vehículos de demostración".

Segundo. Acuerdo y razón de decidir de la sentencia impugnada.

1º. La sentencia impugnada (44/2020, de 19 de febrero) contenía la siguiente parte dispositiva:

" DESESTIMAR EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR EL PROCURADOR DE LOS TRIBUNALES DON LUIS PABLO LÓPEZ-ABADIA RODRIGO EN REPRESENTACIÓN DE "ENEKURI MOTOR, S.L" CONTRA ACUERDO DEL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO FORAL DE BIZKAIA DE 22 DE MARZO DE 2.019, DESESTIMATORIO DE LA RECLAMACION Nº 797/2018, FORMULADA FRENTE A LOS ACTOS DE GESTIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE QUE HAN QUEDADO ARRIBA RESEÑADOS, Y CONFIRMAR DICHO ACTO, SIN HACER IMPOSICIÓN DE COSTAS".

2º. La sentencia, en su Fundamento Jurídico Segundo reproduce los artículos 78.Tres y 80.1.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) ---similar a la Norma Foral 7/1994, de 7

de noviembre--- que regulan la base imponible del IVA y su modificación, así como los artículos 68.1 y 69.a) de la Ley 33/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE), que regulan, respectivamente, el devengo y la base imponible del Impuesto especial de determinados medios de transporte (IEDMT), llegando a las siguientes conclusiones:

"Partiendo de esta regulación, lo que se trata de subsumir en ella es una situación que, partiendo del diferente momento en que ambas figuras tributarias se devengan, y de la divergente gestión que ello determina, se caracteriza porque devengado el IVA y ya fijada la base imponible del mismo en base al artículo 78 de la LIVA, en el momento de matricularse el vehículo de motor adquirido por el concesionario, no se está a dicha base ya cuantificada, sino a otra más reducida que va a derivar de esa matriculación y que vendrá documentada por una factura rectificativa posterior del fabricante que hace la entrega.

Desde nuestro punto de vista, y sin incidir en la mayor o menor coincidencia de criterio con el que se pone de manifiesto en las diferentes sentencias que las partes invocan, (inicialmente la de la Sala de la AN de 16 de Enero de 2.012) que representan ilustrativos precedentes de carácter horizontal sin el valor vinculante propio de la doctrina legal, las consideraciones relevantes son las que siguen:

-Aunque resulta patente que desde el punto de vista del IVA primeramente devengado, los descuentos que se trasladan a la autoliquidación del IEDMT, serían posteriores (como acredita que se materialicen por medio de facturas rectificativas), esa disyuntiva de calificación de tales descuentos en que la sociedad actora pone especial énfasis, haciendo derivar de ella una u otra solución, no es trasladable al Impuesto Especial de matriculación y carece en él de todo margen de apreciación.

-Lo único que puede tomarse en cuenta a la hora de cuantificar su base imponible es cuál ha sido la fijada para el IVA en términos jurídicos de gestión, y no concurre en su régimen esa dicotomía de minoraciones anteriores o posteriores a la adquisición o entrega del bien.

-La parte actora, para llegar a la conclusión crítica sobre el incremento de base imponible producido mediante las actuaciones impugnadas, llega a una asimilación sustantiva y completa entre ambas figuras entendiéndolo que si en el IVA cabe una posterior reducción de la base por razón de descuentos otorgados con posterioridad, en el IEDMT cabrá incorporarlos ya de manera directa a la base que se autoliquidada en la medida en que existiría en el momento de su devengo la constancia de que iban a formalizarse, -por pacto previo entre las partes-, a través de facturas rectificativas propias de la gestión del IVA. Sin embargo esa argumentación es contraria al artículo 69.a) de la Ley de Impuestos Especiales que el legislador ha establecido con pleno amparo en el principio de especialidad tributaria, - artículo 7.1.d) LGT -, y que impone que la interpretación se haga desde los términos y la sistemática de dicho tributo y no de la que corresponda a otro impuesto al que se hace una limitada y específica remisión, pero sin integrar en ningún caso ambos en un régimen común.

-Con independencia de las concomitancias recaudatorias entre ellos y el origen de oportunidad que en la política tributaria se diese, -sobre la que ilustra doctrinalmente la parte actora-, se trata de impuestos distintos y autónomos y no cuenta con predicamento que la base finalmente cuantificada en ambos tenga que coincidir de manera real, efectiva y aritmética, de manera que la eventual aplicabilidad al IVA liquidado del artículo 80.Uno.2º, se proyecte de manera transversal sobre el Impuesto Especial y lo condicione y mimetice. El artículo 69 referido ofrece hasta dos indicaciones en sentido contrario a esa posibilidad de fijar la base con descuentos implícitos importados del IVA; primero, al remitirse a la base imponible que en el IVA, "se haya determinado", como algo ya cerrado y perfeccionado, y no así a la base que resulte finalmente, -en una perspectiva de gestión incierta-, en dicho tributo.

En segundo lugar cuando, como regla de cierre, establece que la base del IEMDT coincidirá con 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 hay en ese doble y puntual reenvío una general, dinámica y global vinculación al régimen de cuantificación de las operaciones de entrega en el IVA, que mimetice y refunda entre sí la determinación de la base entre ambos impuestos y menos aún en la primera regla, (la aplicable a este caso en que la operación estaba sujeta a IVA) en que, como decimos, el posterior devengo del I.E, queda vinculado a una base concreta ya predeterminada e inalterable y no a toda la mecánica imprevisible de determinación, pasada o futura, que pueda darse en ese otro tributo.

Partiendo de lo anterior, que el concesionario que solicita la matriculación determine la base imponible del IEDMT, alterando la regla del artículo 69 de la LIEE y basándose en pactos mantenidos con terceros, vulneraría lo dispuesto por el artículo 17.5 de la LGT".

Tercero. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La entidad recurrente preparó recurso de casación, en cuyo escrito acredita el cumplimiento de los requisitos relativos al plazo, legitimación y recurribilidad.

2. Igualmente, identifica como infringidos los siguientes artículos:

a) De una parte, el artículo 69 de la LIE y el artículo 78 de la LIVA por cuanto, según expresaba, " de una interpretación conjunta de los artículos 69 de la LIIEE y 78 de la LIVA [se deriva que] la base imponible, tanto en el IVA como en el IEDMT, es el precio efectivamente satisfecho, la contraprestación efectivamente pagada, lo que exige incorporar las modificaciones que deban realizarse como consecuencia de recargos o descuentos convenidos entre las partes para cuantificar la contraprestación realmente satisfecha, tal y como asevera la propia Exposición de Motivos de la LIIEE". Y ello porque, por un lado "[t]odas las partes en el procedimiento están de acuerdo en el contenido fáctico del expediente: son hechos aceptados por todas las partes que los descuentos eran conocidos antes de la matriculación, si bien se documentaban en una factura rectificativa emitida con posterioridad a esta. Por lo tanto, entiende esta parte debería ser objeto del presente recurso determinar si, en un caso como este, ha de considerarse que el descuento, a efectos de la LIVA y la LIIEE, es previo o posterior"; y, por otro lado, "no puede defenderse una interpretación del artículo 69 LIIEE que lleve a la determinación de una base imponible diferente de la que resulta de aplicar las reglas del IVA. La base imponible del IEDMT es la contraprestación satisfecha por el adquirente, determinada con las reglas del IVA y, más que una conexión entre impuestos, lo que hay es un[a] remisión del IEDMT a la LIVA, cuyo artículo 78 establece que la base imponible es la contraprestación real pagada por el adquirente de los bienes y servicios. La base imponible del IEDMT está ligada a la base imponible del IVA, por lo que, cuando la cuantía de la contraprestación varíe, sea a la alza o a la baja, tiene que aumentar o disminuir la base imponible de ambos impuestos. Solo así, el contribuyente tributará en función de una base imponible verdadera y no sobre una base ficticia que toma como referencia una contraprestación ficticia".

b) En segundo término, considera infringido el artículo 31 de la Constitución Española (CE) "en relación con el principio de capacidad económica, teniendo en cuenta que de no aceptarse que los descuentos forman parte de la base imponible del IEDMT, se hace tributar al contribuyente por un importe superior al que ha abonado por el vehículo. La adquisición de un vehículo más barato supone una demostración de capacidad económica menor que la que corresponde a la adquisición de un vehículo más caro. Dos operaciones idénticas, en las que idénticos operadores asumen idénticas funciones y riesgos deberían recibir idéntico tratamiento fiscal, sin que parezca razonable que el mero hecho de que, en un caso, el pago ya tenga en cuenta el descuento y en el otro, el descuento se articule vía devolución del pago inicialmente realizado, justifique que la base imponible, en ambos casos, se determine de manera diferente".

3. Razona la entidad recurrente que tales infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo que discute, y justifica que la cuestión que suscita el recurso tiene interés casacional objetivo, conforme al artículo 88.2.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la jurisdicción contenciosa administrativa (LRJCA), ya que la sentencia impugnada fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en la que se fundamenta el fallo, contradictoria con la propugnada por otros órganos jurisdiccionales, citando al efecto pronunciamientos de diversas Sala de lo Contencioso Administrativo de Tribunales Superiores de Justicia.

En segundo lugar, considera que también concurre el interés casacional objetivo de conformidad con el artículo 88.2.b) de la misma LRJCA, aseverando que la sentencia de instancia sienta una doctrina gravemente dañosa para el interés general.

Igualmente pone de manifiesto que concurre la circunstancia establecida en la letra c) del artículo 88.2 LRJCA, toda vez que la doctrina establecida por la sentencia de instancia se aplica a una controversia que puede afectar a un gran número de situaciones, al ser, la de autos, una operativa ampliamente extendida en el modus operandi común de concesionarios y fabricantes.

4. Mediante auto de 12 de junio de 2020, la Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en el plazo de treinta días, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo.

5. Recibidas las actuaciones y personadas las partes ante este Tribunal, por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo se dictó auto el 11 de diciembre de 2020, acordando:

" 1º) Admitir el recurso de casación RCA/3115/2020, preparado por el procurador D. Luis Pablo López-Abadía Rodrigo, en representación de ENEKURI MOTOR, S.L., contra la sentencia dictada el 19 de febrero de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, que desestimó el recurso 443/2019 .

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1) Determinar si, conforme a lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, puede entenderse que los descuentos practicados por el fabricante, en el ámbito de su relación comercial con un concesionario, de un medio de transporte con posterioridad al devengo del hecho imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte reducen, de forma similar a como ocurre en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la base imponible del citado impuesto especial.

2) Si resulta relevante a los efectos de contestar la pregunta anterior que los referidos descuentos dependan o no de circunstancias que han de producirse con posterioridad al devengo del hecho imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 78.Tres y 80.Uno.21 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido .

3.2 Los artículos 68 y 69.a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales .

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa .

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto".

Cuarto. Interposición del recurso de casación y oposición.

1. En el recurso de casación interpuesto ---mediante escrito en el que se observan los requisitos legales---, expone la entidad recurrente que la conclusión alcanzada por la Sala de instancia resulta incorrecta, en la medida en que, de una interpretación conjunta de los artículos 68 y 69 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE) y de los artículos 78 y 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), la base imponible, tanto en el IVA como en el IEDMT, es el precio efectivamente satisfecho, la contraprestación efectivamente pagada, lo que exige incorporar las modificaciones que deban realizarse como consecuencia de recargos o descuentos convenidos entre las partes para cuantificar la contraprestación realmente satisfecha.

2. Por ello la entidad recurrente considera, en primer lugar, infringido el artículo 69 de la LIE en relación con el 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y 31 de la Constitución Española, apelando, con tal finalidad, una la interpretación de las normas jurídicas de conformidad con lo establecido en el artículo 3.1 del Código Civil ---que se refiere a los antecedentes históricos y legislativos de las normas---, y exponiendo, a continuación, los orígenes del IEDMT que vino a sustituir al IVA incrementado, como consecuencia de su armonización, y con la finalidad de compensar la pérdida de recaudación que llevaba consigo la desaparición del tipo impositivo incrementado del IVA; señala que la Exposición de Motivos de la LIE se refería a que la determinación de la base imponible se llevaría a cabo "con las técnicas de valoración del Impuesto sobre el Valor Añadido", y destacando la íntima conexión y las concomitancias recaudatorias de ambos impuestos.

3. La entidad recurrente pretendió justificar la infracción de referencia poniendo de manifiesto que no puede considerarse que el IEDMT y el IVA sean dos impuestos autónomos e independientes, por cuanto el primero hace mención a las reglas de cuantificación del segundo para determinar su base imponible sin suscribirse a ningún momento concreto. Insiste en que la base imponible del IEDMT y de IVA es el precio efectivamente satisfecho, es decir, la contraprestación efectivamente pagada, lo que exige incorporar las modificaciones que deban realizarse como consecuencia de recargos o descuentos convenidos entre las partes para cuantificar la contraprestación realmente satisfecha, tal y como asevera la propia Exposición de Motivos de la LIE. La base imponible del IEDMT es la contraprestación satisfecha por el adquirente, determinada de acuerdo las reglas del IVA y, más que una conexión entre impuestos, lo que hay es una remisión de la LIE a la LIVA, cuyo artículo 78 establece que la base imponible es la contraprestación real pagada por el adquirente de los bienes y servicios. Señala, además, que en atención al artículo 31 de la CE, no aceptar que los descuentos otorgados por el fabricante forman parte de la base imponible del IEDMT, minorando dicha base, sería contradecir el principio de capacidad económica consagrado en

dicho artículo, al hacer tributar por el IEDMT al contribuyente por un importe superior al realmente ha abonado por el vehículo en cuestión.

4. Manifiesta que, la sentencia recurrida, en apoyo de sus pretensiones trae a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de enero de 2012 (RCA 482/2010), sentencia que no es de aplicación a esta litis, dado que hace depender su conclusión de la necesidad de que el descuento esté condicionado a un hecho posterior a la matriculación (como es el caso de los vehículos demo, para su exposición, o de cortesía), hecho que no acontece en el presente caso (tal y como demuestra la certificación emitida por el fabricante, en la que se indica que los descuentos son concedidos por campañas de desestocaje, sin que sea necesaria por parte del concesionario ninguna otra conducta diferente de la propia matriculación del vehículo). En sentido contrario, existen varios pronunciamientos de diversos TSJ en los que se plantean, en esencia, si para la determinación de la base imponible del IEDMT puede tenerse en consideración los descuentos otorgados por los fabricantes e importadores a los concesionarios en la medida en que se hubieran otorgado con anterioridad a la matriculación del vehículo, que es la fecha en el que el IEDMT se devenga, aun cuando su concesión se documentase en un momento posterior. Dichos pronunciamientos consideran que los descuentos otorgados por el fabricante, a la luz de las pruebas aportadas por el recurrente, se tienen en cuenta a la hora de determinar la base imponible del IEDMT, y la diferencia principal entre las sentencias de los diferentes TSJ y la sentencia de la Audiencia Nacional radica en la consideración del descuento, en cada caso, como otorgado con anterioridad o con posterioridad al devengo del impuesto.

5. Considera que son perfectamente admisibles los descuentos posteriores a la operación de compraventa del vehículo por parte del concesionario, incidiendo en la determinación de la base imponible del IEDMT en los casos en los que dichos descuentos estaban preestablecidos a falta de formalización en la factura rectificativa otorgada al efecto. En el presente caso, ha quedado acreditado en la documentación aportada por la recurrente que los descuentos otorgados por el fabricante son anteriores, claros, conocidos y no sujetos al cumplimiento de ninguna circunstancia o condición para ser concedidos, siendo lógico que, en casos como el de autos, en los que se conoce con anterioridad al momento en el que el sujeto pasivo presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del vehículo (momento en el que se produce el devengo del IEDMT conforme a lo establecido en el artículo 68 de la LIE), aún más sea de acuerdo a Derecho permitir que dichos descuentos incidan en la determinación de la base imponible del IEDMT, minorando la misma. Por todo ello concluye que, los descuentos otorgados por el fabricante en el ámbito de su relación comercial con el concesionario sobre los vehículos que este último matricula a su nombre, deban tenerse en cuenta a la hora de determinar la base imponible del IEDMT minorando dicha base, con independencia de que los descuentos se documenten con posterioridad mediante factura rectificativa incluso en el caso en el que se entienda que dichos descuentos se otorgan con posterioridad al devengo del hecho imponible del IEDMT, considerando que en virtud del artículo 80 de la LIVA, es posible que los descuentos posteriores a la operación, que estén justificados, incidan en la determinación de la base imponible del IEDMT, contraviniendo, en caso contrario, el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31 de la CE. Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala "dicte sentencia anulando totalmente la Sentencia impugnada (y la de los 129 actos administrativos que confirma) reconociendo el derecho de los contribuyentes a minorar la base imponible del IEDMT con los descuentos practicados por el fabricante en el ámbito de su relación comercial con un concesionario, sean estos concedidos con anterioridad o incluso con posterioridad al devengo del impuesto.- Asimismo, suplico que, a resultas de la anulación total de la Sentencia de instancia, se estime el recurso contencioso-administrativo número 443/2019, se anulen las 129 liquidaciones giradas contra su representada que se encuentran en el origen de este recurso de casación y se acuerde la devolución del ingreso indebido (junto con los correspondientes intereses de demora) derivado de la no minoración de la base imponible del IEDMT en relación con los descuentos practicados por el fabricante".

6. Por su parte, la Diputación Foral de Bizkaia formuló oposición al recurso, manifestando que, la sentencia recurrida acepta la tesis de esta parte de que, para calcular la base imponible del IEDMT solo pueden tenerse en cuenta los descuentos previos a que se produzca la matriculación del vehículo y, consiguientemente, el devengo del impuesto, llegando a la conclusión de que, una cosa es que para el cálculo de la base imponible del IEDMT se deba acudir a la base imponible calculada mediante la regla general aplicable para el IVA que se recoge en el artículo 78 de la LIVA, que es lo que prescribe el artículo 69 de la LIE, y, otra muy distinta, que, una vez devengado el impuesto, su base imponible pueda o deba seguir las vicisitudes que se produzcan en la base imponible de otro impuesto distinto. Señala que, en realidad el recurso planteaba otra cuestión: si los descuentos otorgados por el fabricante con posterioridad a la matriculación, pero bajo el supuesto de que fuesen conocidos, claros y vinculantes ya en el momento en que dicha matriculación se produce, deberían minorar la base imponible del IEDMT, con independencia de que estos se documenten con posterioridad. Pero, en cuanto a esta segunda cuestión, la actora tomaba como punto de partida una afirmación falsa, en la que insiste en su recurso de casación, porque señala que todas las partes entienden que los descuentos efectuados a ENEKURI MOTOR SL con posterioridad a la matriculación de los vehículos eran conocidos antes de dicha matriculación, a pesar de que se documentaban en

una factura rectificativa emitida con posterioridad. Y nada más lejos de la realidad, toda vez que esta parte ha acreditado que el descuento no se producía en todos los casos, y que no era el resultado de un acuerdo vinculante previo, sino que se producía solo para algunos vehículos, y dependía del cumplimiento de unas condiciones que solo podían conocerse con posterioridad a la matriculación; y la sentencia recurrida no se pronuncia sobre si los descuentos eran conocidos o no, ya que llega a la conclusión de que en cualquier caso, la base imponible del IEDMT queda fijada en el momento del devengo del impuesto. Señala que, no es cierto, que se haya acreditado, ni que sea pacífico, y como se acaba reconociendo por el recurrente, no se ha considerado probado en la sentencia de instancia, que los descuentos que otorga el fabricante sean conocidos, claros y vinculantes ya en el momento en que se produce la matriculación de los vehículos. Manifiesta que, el recurso debe ser desestimado, toda vez que no se han infringido los artículos 69 LIE, 78 LIVA, ni el art. 31 de la CE, ni que antecedentes históricos del IEDMT no justifican un tratamiento unitario y mimético para el cálculo de la base imponible en IVA e IEDMT. El IVA y el IEDMT son dos impuestos autónomos, que responden a objetivos de política fiscal absolutamente diferentes, y, en consecuencia, las bases imponibles de ambos, si bien siguen una misma regla general en el cálculo inicial, no deben estar sujetas necesariamente a las mismas modificaciones; esto es, la base imponible del IEDMT, una vez devengado el impuesto no tiene por qué seguir las mismas vicisitudes que la base imponible del IVA. Señala que, el artículo 78 de la LIVA resulta de aplicación en la determinación de la base imponible del IEDMT y es por ello por lo que la Diputación Foral de Bizkaia aceptaba con total normalidad la minoración de la base imponible cuando el descuento se había producido con anterioridad o simultáneamente a la operación, y por lo tanto antes del devengo del impuesto. Así, cuando se presenta la solicitud de la primera matriculación definitiva, se produce el devengo del impuesto y en consecuencia la base imponible queda fijada en dicho momento y no en otro distinto, y se determina de acuerdo con lo expresado por los artículos 69 y 66 LIE. Y, respecto a las sentencias de los diversos TSJ que la recurrente cita en apoyo de su pretensión, manifiesta que el denominador común de todas es que se acepta la minoración de la base imponible del IEDMT en caso de descuentos practicados con posterioridad a la matriculación del vehículo, pero solo para el caso de que quede perfectamente acreditado que dichos descuentos eran firmes y vinculantes con anterioridad a la matriculación. Pero en el supuesto de autos no es ese el caso, y no se ha acreditado que los descuentos que se produjeron en los coches objeto del presente recurso se conocieran con anterioridad, y mucho menos que fueran vinculantes. La recurrida entiende que, una vez producido el devengo del impuesto, no cabe la modificación de la base imponible por descuentos posteriores, dependan estos descuentos o no de circunstancias que se producen con posterioridad a dicho devengo. El descuento se concede por circunstancias que solo pueden producirse después de la matriculación, y esa es la razón por la que no se puede recoger en la factura inicial. La sentencia recurrida señala expresamente que los descuentos aplicados son posteriores a la matriculación y que dependen de circunstancias que se producen con posterioridad al devengo del impuesto, independientemente de que el descuento aplicado fuese conocido o no previamente a la matriculación, si su aplicación al precio es posterior al devengo del impuesto, no puede implicar una minoración de la base imponible por aplicación mimética de la normativa de IVA. Pero de lo que no cabe duda es de que se entiende que los descuentos se deben al cumplimiento de circunstancias que tienen lugar con posterioridad al devengo del impuesto.

Por todo ello concluye que:

1) Los descuentos practicados por el fabricante en el ámbito de la relación comercial con un concesionario de un medio de transporte con posterioridad al devengo del hecho imponible del IEDMT no reducen la base imponible del impuesto de modo similar a lo que ocurre con el impuesto sobre el IVA porque:

a) Son dos impuestos autónomos y con criterios y objetivos diferentes y la mecánica de cada uno de ellos es totalmente distinta.

b) La remisión normativa del artículo 69 de la LIE se efectúa tan solo al artículo 78 de la LIVA en el que se prevé expresamente que solo se tendrán en cuenta los descuentos anteriores o simultáneos.

c) La no minoración de la base imponible por descuentos posteriores al devengo no implica una vulneración del principio de capacidad económica ni del principio de igualdad.

2) Respecto a la relevancia que tiene a estos efectos que los descuentos dependan o no de circunstancias que se producen con posterioridad al devengo del impuesto, entendemos que, con fundamento en todo lo expuesto, no la tiene, dado que, una vez producido el devengo del impuesto no cabe la modificación de la base imponible. Pero si el Tribunal entiende que la cuestión es relevante y que la base imponible del IEDMT pudiera minorarse bajo el supuesto de que las circunstancias que ocasionan el descuento se hubieran producido con anterioridad a la matriculación pese a documentarse después, este no es el caso, toda vez que ha quedado acreditado que el descuento se concede por circunstancias que solo pueden producirse después de la matriculación, y esa es la razón por la que no se recogen en la factura inicial.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia en su día por la que desestime el recurso y confirme la sentencia recurrida, con condena en costas al recurrente".

Quinto. Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 de la LRJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose, por providencia de 22 de julio de 2021, para votación y fallo la audiencia del día 5 de octubre 2021, en cuyo acto tuvo lugar su celebración, con el resultado que ahora se expresa.

Sexto.

En la sustanciación del juicio no se han infringido las formalidades legales esenciales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación y posiciones de las partes en relación con la sentencia impugnada.*

La decisión adoptada por la Sala de instancia ha procedido, con la desestimación del recurso contencioso administrativo formulado ante ella, llevada cabo mediante la sentencia 44/2020, de 19 de febrero, a la confirmación de la la resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, de fecha 22 de marzo de 2019, desestimatoria de la reclamación económico administrativa 797/2018, interpuesta por la recurrente contra 123 acuerdos del Servicio de Tributos Indirectos de la Hacienda Foral, de fechas 10 y 23 de julio de 2018, por los que se desestimaban los recursos de reposición formulados, por la propia recurrente, contra otras tantas liquidaciones provisionales relativas al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicios 2014 a 2017, por un importe total de 58.738,98 euros.

A tal fin, la sentencia impugnada analiza los fundamentos que sirvieron de base a las pretensiones de la parte recurrente procediendo a rechazar los mismos al considerar que no existe la identidad que patrocina la citada parte recurrente entre este IEDMT y el IVA, considerando que resulta indiferente que los descuentos se hubieran acordados o reconocidos con anterioridad al devengo y hechos efectivos con posterioridad a dicho momento, en tanto que "el devengo del IEDMT se produce en la fecha de solicitud de la matriculación del vehículo (artículo 68 de la Ley 38/1992) y en la cuantía correspondiente a la contraprestación o precio, debida o exigible en ese momento (artículo 69 a de esa Ley por remisión al artículo 78 de la LIVA) con lo cual el hecho de que el descuento se produzca por razón de una operación anterior a aquel momento no incide en el régimen de gestión del IEDMT, ya que este ha de atender para la determinación de la base imponible de ese Impuesto al importe facturado, esto es, al conocido y cierto a la fecha de su devengo".

La parte recurrente realizaba una equiparación del régimen regulatorio de la determinación de la base imponible en el IVA al IEDMT, considerando que la base imponible se corresponde con el importe real y efectivo pagado por los vehículos, una vez minorados los descuentos que otorga el fabricante, que en este caso se encontraban perfectamente identificados y eran claros y conocidos de manera previa a la matriculación de los vehículos; es decir, que consideraba que la base imponible es la contraprestación real efectivamente satisfecha. Como consecuencia de tal equiparación del IEDMT al IVA, la entidad recurrente incorporaba las modificaciones que, según exponía, debían llevarse a cabo como consecuencia de recargos o descuentos convenidos entre las partes para cuantificar la contraprestación realmente satisfecha. En definitiva, lo pretendido por la recurrente ---y rechazado por la sentencia de instancia--- era la pretensión de reducción del importe de la contraprestación los descuentos posteriores a la operación de compraventa del vehículo por parte del concesionario, lo que incidía en la base imponible del IEDMT cuando estos descuentos, otorgados por el fabricante eran anteriores, claros, conocidos y no sujetos al cumplimiento de ninguna circunstancia o condición para ser concedidos, y estaban previamente preestablecidos a falta de formalización en la factura rectificativa otorgada al efecto.

La parte recurrida niega la concurrencia de los requisitos fácticos que considera la parte recurrente necesarios para aplicar la modificación de la base imponible, en tanto que, al contrario, se ha acreditado que los descuentos dependían, para su efectividad, de una serie de circunstancias y condiciones posteriores a la operación de compraventa, señalando que "la recurrente afirma como indiscutibles y probados unos hechos en los términos interesados. No obstante, esos hechos no son compartidos por la sentencia de instancia. Todo lo contrario, porque expresamente señala que los descuentos aplicados son posteriores a la matriculación y que dependen de circunstancias que se producen con posterioridad al devengo del impuesto". En todo caso, la Diputación Foral considera que la doctrina correcta es la que se deriva de la normativa aplicable, esto es, que "sí que procede la minoración de la base imponible cuando los descuentos se conceden previa o simultáneamente al momento en que la operación se realiza, pero no a los posteriores. Y, tal como se señalaba en nuestra contestación al recurso y consta en el expediente, la Diputación Foral de Bizkaia aceptaba con total normalidad la minoración de la base imponible cuando el descuento se había producido con anterioridad o simultáneamente a la operación, y por lo tanto antes del devengo del impuesto". En tal sentido apunta que la parte recurrente ha procedido a distorsionar el debate

que se había producido en la instancia y que en casación pretende ajustar a sus intereses. En concreto, señala: "El recurso planteaba en realidad otra cuestión: si los descuentos otorgados por el fabricante con posterioridad a la matriculación, pero bajo el supuesto de que fuesen conocidos, claros y vinculantes ya en el momento en que dicha matriculación se produce, deberían minorar la base imponible del IEDMT, con independencia de que estos se documenten con posterioridad. Pero, en cuanto a esta segunda cuestión, la actora tomaba como punto de partida una afirmación radicalmente falsa, en la que insiste en su recurso de casación; porque señalaba y vuelve a señalar en esta instancia, que todas las partes entienden que los descuentos efectuados a ENEKURI MOTOR, SL con posterioridad a la matriculación de los vehículos eran conocidos antes de dicha matriculación, a pesar de que se documentaban en una factura rectificativa emitida con posterioridad. Y nada más lejos de la realidad. Esta parte ha acreditado que el descuento no se producía en todos los casos, y que no era el resultado de un acuerdo vinculante previo, sino que se producía solo para algunos vehículos, y dependía del cumplimiento de unas condiciones que solo podían conocerse con posterioridad a la matriculación".

Segundo. Remisión a las sentencias 1214/2021, de 7 de julio, recaída en el recurso de casación 3984/2020

El presente recurso es sustancialmente igual al recurso de casación 3984/2020, en el cual ya ha recaído la STS 1214/2021, de 7 de julio. Por razones de congruencia, seguridad jurídica e igualdad, procede reproducir los argumentos en ella expresados:

"SEGUNDO. *Examen e interpretación de la regulación legal.*

Anteriormente se ha transcrito las cuestiones con interés casacional objetivo seleccionadas por el auto de admisión. La polémica gira en torno a la determinación de la base imponible en el conocido como impuesto sobre matriculación, señalándose en el auto de admisión que debe responderse sobre si los descuentos practicados por el fabricante de un medio de transporte con "posterioridad" al devengo del hecho imponible reducen, de forma similar a como ocurre en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la base imponible del citado impuesto especial; examinando si, en su caso, resulta o no relevante que los referidos descuentos dependan o no de circunstancias que han de producirse con posterioridad al devengo.

Las normas aplicables, en general, y, en lo que ahora interesa, las características del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte son las siguientes. El art. 65 de la Ley 38/1992 regula el hecho imponible en estos términos:

"1. Estarán sujetas al impuesto:

a) La primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión..."

El art. 68 señala que el devengo tiene lugar "en el momento en el que el sujeto pasivo presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte".

Y sobre la base imponible previene el art. 69 que 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".

La normativa foral y común sobre los aspectos que nos interesa del IVA es la siguiente:

Art. 78.1 de la Norma Foral de Vizcaya 7/1994:

"*Base imponible. Regla general.* Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. (...) Tres. No se incluirán en la base imponible: 1. Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto. 2. Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella. Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones".

De igual tenor el art. 78 de la LIVA .

El art. 80 de la citada Norma Foral recoge lo siguiente:

"Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes: (...) 2.º Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados".

Igual al anterior el art. 80 de la LIVA .

Con carácter general los Impuestos Especiales que regula la Ley 38/1992 son impuestos indirectos que gravan, mediante la técnica de repercusión legal, consumos específicos, en cuanto los mismos son manifestaciones de la capacidad económica indirecta que representa el consumo de riqueza, y de costes sociales, entre los que se encuentra el medioambiental.

El IEDMT, tal y como pone de manifiesto la parte recurrente en su afán de establecer un paralelismo entre este impuesto y el IVA, se estableció como consecuencia del proceso de armonización comunitaria del IVA, y, como señala la recurrente, su finalidad inmediata fue la de suplir la supresión de los tipos incrementados para los vehículos y medios de transportes, así se declara en la Exposición de Motivos, "La creación de este impuesto deriva, inicialmente, de la propia armonización del impuesto sobre el valor añadido que impone la supresión de los tipos incrementados hasta ahora existentes. La sujeción de determinados vehículos y medios de transporte a dicho tipo incrementado no respondía exclusivamente al gravamen de la capacidad contributiva puesta de manifiesto en su adquisición, sino a la consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente. De aquí la necesidad de articular un conjunto de figuras tributarias, dentro de las especificaciones comunitarias, para mantener la presión fiscal sobre estos medios de transporte en términos equivalentes a los actuales". Al igual que el IVA recae sobre el consumo, pero en el caso del IEDMT recae sobre los medios de transportes, nuevos o usados, previstos legalmente, con la relevante diferencia de que el IVA recae sobre el consumo general. Pero llegados a este punto, desaparece paralelismo alguno entre ambos gravámenes, aún cuando la base imponible del IEDMT pueda tener como referencia para su determinación el concreto precepto de la normativa reguladora del impuesto sobre el valor añadido. Efectivamente mientras que el IVA lo sustenta su finalidad económica o financiera y su nota más característica es su fiscalidad recaudatoria; el IEDMT, aún reconociéndole su carácter recaudatorio, su nota más significativa y reveladora es el extrafiscal, de suerte que mientras que el IVA persigue gravar el consumo en general revelando directa y exclusivamente su elemento fiscal, el impuesto que nos ocupa tiene como finalidad principal la medio ambiental; en concreto la lucha contra la contaminación atmosférica por las emisiones de CO₂ y dirigido a fomentar la compra de los vehículos menos contaminantes, que a la postre determina el mayor o menor gravamen y la carga tributaria a soportar, lo cual le dota de una estructura propia y de todo punto ajena a la que caracteriza al IVA, en tanto que lo que se quiere es internalizar los costes medioambientales que generan y no son tenidos en cuenta al gravar el consumo en general, y en particular en los vehículos y otros medios de transportes, por el IVA.

Con todo lo anterior se quiere significar que carece de fundamento la conexión a la que aspira la recurrente entre el IEDMT y el IVA; sin que sea intercambiable a aquel el diseño y la estructura de este, tanto desde la perspectiva sustantiva como de gestión, pues el IVA posee principios y finalidades y características singulares, especialmente el de neutralidad, que le procura un régimen legal propio y exclusivo.

Por tanto, las referencias que se contiene en el IEDMT a algún precepto del IVA, ha de entenderse realizada a dicho precepto y a su concreto contenido, sin extenderlo al régimen jurídico en el que se integra la específica norma, esto es, al conjunto de normas dispuestas para determinar en cada caso la base imponible del IVA, ni, claro, está, es de aplicación el art. 80.1 de la LIVA , ni los supuestos de rectificación o modificación de la base imponible por posibles descuentos posteriores. Esto es, cuando para la determinación de la base imponible se hace una remisión al art. 78 de la LIVA , se hace en particular a ese concreto artículo y a su contenido, no al régimen normativo completo que determina la base imponible del IVA, condicionado especialmente por el principio de neutralidad; o lo que es lo mismo, parafraseando lo dicho por este Tribunal en otras ocasiones, en referencia al citado art. 78, la contraprestación es algo más que el precio, por ejemplo, portes y envases, pero también algo menos que el precio, por ejemplo, descuentos, bonificaciones y suplidos, por lo que, sin dificultad, puede formularse la conclusión de que la base imponible del IEDME, en lo que ahora nos interesa, es el importe de la contraprestación menos los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Para la configuración de la obligación tributaria que surge respecto del concreto impuesto que tratamos, ha de atenderse, sin duda, a las previsiones que al respecto se establece en la Ley 38/1992, pero a falta de una regulación en concreto sobre su régimen jurídico, ha de acudir a las normas generales que establecen el régimen general recogido en la LGT, especialmente, para el caso, art. 20, en cuanto define el hecho imponible como el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, y art. 21, sobre el devengo y la exigibilidad (sobre esta disposición véase art. 22.1 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria de Bizkaia), que indica que es la fecha del devengo la que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga

otra cosa, esto es, a falta de norma al respecto en la Ley 38/1992, pues no recoge este texto un elemento temporal diferente de la fecha del devengo del impuesto, la base imponible por la primera matriculación en España de vehículos nuevos se determina en el momento en el que el sujeto pasivo presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte, y se conforma, mutatis mutandi, con el precio de la operación menos los descuentos y bonificaciones anteriores o simultáneos a la operación; o como dice la Sala de instancia, y volvemos a reiterar, "el devengo del IEDMT se produce en la fecha de solicitud de la matriculación del vehículo (artículo 68 de la Ley 38/1992) y en la cuantía correspondiente a la contraprestación o precio, debida o exigible en ese momento (artículo 69 a de esa Ley por remisión al artículo 78 de la LIVA) con lo cual el hecho de que el descuento se produzca por razón de una operación anterior a aquel momento no incide en el régimen de gestión del IEDMT, ya que este ha de atender para la determinación de la base imponible de ese Impuesto al importe facturado, esto es, al conocido y cierto a la fecha de su devengo".

La vulneración que denuncia la recurrente del principio de capacidad económica, art. 31.3 de la CE , pierde toda significación desde el momento en que se parte de la equiparación entre IEDMT e IVA, y se aborda desde una perspectiva exclusivamente económica, sin tener en cuenta que dada la naturaleza del IEDMT, antes avanzada, aún cuando es necesario que recaiga sobre alguna manifestación de riqueza o de pago, como recuerda el Tribunal Constitucional, Sentencia 194/2000, de 19 de julio , y es evidente que en este caso la compra de un vehículo nuevo es expresiva de una capacidad económica real, lo relevante para el examen de este principio, es la proyección del principio de capacidad económica en los tributos extrafiscales en los que la medida de la cuantificación del gravamen se hace depender de la conocida como capacidad contaminante, incentivando o desincentivando determinadas conductas y que en todo caso es el parámetro que debe servir como elemento de contraste a efectos de un examen de igualdad. Todo lo cual es ignorado por la parte recurrente, cuando resulta evidente que se está gravando una manifestación de riqueza, como es la compra de un vehículo, favoreciendo la adquisición de vehículos menos contaminantes, sin que pueda servir de contraste a los efectos de examinar posibles desigualdades la comparativa ofrecida sobre parámetros exclusivamente económicos.

Conforme a lo dicho cabe responder a las cuestiones con interés casacional en el sentido de que los descuentos practicados por el fabricante, en el ámbito de su relación comercial con un concesionario, de un medio de transporte con posterioridad al devengo del hecho imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte no reducen la base imponible del IEDMT; resultando intrascendente, por ende, que los descuentos dependan o no de circunstancias que han de producirse con posterioridad al devengo del hecho imponible. Trasladada la doctrina jurisprudencial al caso concreto, aún acogiendo la base fáctica preconizada por la parte recurrente, esto es, que los descuentos habían sido reconocidos con anterioridad al devengo y se formalizan con posterioridad a este, ha de convenirse que no era procedente reducir-modificar la base imponible determinada al momento del devengo del IEDMT mediante la aplicación de los referidos descuentos".

Tercero. Costas.

No ha lugar a la imposición de las costas de este recurso por no apreciarse temeridad o mala fe en las partes, por lo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 93.4º de la LRJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

VISTOS los preceptos y jurisprudencia citados, así como los de pertinente aplicación.

FALLO

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

1º. Fijar los criterios interpretativos sentados en el Fundamento Jurídico Tercero de la presente sentencia, por remisión a la anterior sentencia 1214/2021, de 7 de julio.

2º. No haber lugar al recurso de casación 3115/2020 interpuesto por la entidad ENEKURI MOTOR, S. L. contra la sentencia 44/2020, de 19 de febrero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Sección Primera), dictada en el recurso contencioso administrativo 443/2019, cuya confirmación resulta procedente.

3º. No hacer expresa condena sobre el pago de las costas del recurso.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.