

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087516

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de septiembre de 2022

Sala 2.^a

R.G. 6653/2021

SUMARIO:

Comprobación de valores. La comprobación de valores en el procedimiento de gestión. Métodos de comprobación. Otros medios. Precio pactado entre comprador y vendedor en la misma transacción que motivó la liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados medios de Transporte. **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión que se ha de analizar es si el precio pactado entre las partes en la transmisión de un vehículo y consignado en factura puede considerarse incluido en el art. 57.1.h) de la Ley 58/2003 (LGT).

Permite el citado precepto determinar el valor de un bien sobre la base del precio declarado en otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

En el caso que nos ocupa, la transmisión que motivó la exigencia del impuesto especial fue la realizada por la entidad propietaria del vehículo matriculado con exención, antes de la finalización del periodo de afección que establece la norma.

Como se observa fue la transmisión efectuada por la entidad, sujeto pasivo del IEDMT, la que motivó la exigencia del impuesto, por lo que no puede considerarse que el valor consignado en factura tenga la consideración de «otra transmisión» a efectos de lo dispuesto en el art. 57.1.h) de la Ley 58/2003 (LGT).

Lo que permite la letra h) es la posibilidad de corregir el valor consignado por los interesados cuando, existiendo una o varias transacciones anteriores del mismo bien y, habiéndose realizado las mismas en un momento cercano a aquella cuya comprobación se está realizando, el valor consignado en la segunda es muy inferior al de aquella sin que exista justificación para ello.

No puede, en consecuencia, la Inspección ampararse en lo dispuesto en el art. 57.1.h) de la Ley 58/2003 (LGT) en la medida en que el precio que consta en factura y que pretende hacer valer como mecanismo de comprobación de valor amparado en el citado precepto legal, no es el de otra transmisión del mismo bien sino de la propia transmisión que da lugar a la exigencia del Impuesto Especial.

Todo ello sin perjuicio de que la Administración pueda considerar de acuerdo con lo dispuesto en el art. 69.1.b) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE) que el valor de mercado es el consignado en la factura de venta, pues cuando la base imponible declarada sea inferior al precio acordado entre las partes en la transacción que motivó la liquidación del impuesto, corresponderá al sujeto pasivo del impuesto probar que el valor declarado se corresponde efectivamente con el valor de mercado del vehículo en cuestión.

En definitiva, el Tribunal considera que el precio pactado entre el vendedor -sujeto pasivo del IEDMT. y el comprador en la misma transmisión del vehículo que motiva la exigencia del IEDMT no puede entenderse incluido en lo dispuesto en el art. 57.1.h) de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), arts. 65, 66, 67, 68 y 69.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57 y 242.

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

Se ha visto el presente recurso interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía en fecha 4 de junio de 2020, por la que se estima la reclamación económico-administrativa número 41/04288/2019 interpuesta contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición seguido frente al acuerdo de liquidación dictado por la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT, por el concepto de Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicios 2015 y 2016, en relación con el vehículo marca ..., matrícula 3231 JCR.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Consta en todo lo actuado que en fecha 16 de mayo de 2018, la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT, incoó a la entidad XZ, S.L. acta de disconformidad A02-...3, por el concepto Impuesto Especial sobre Determinados medios de Transporte (en adelante IEDMT), ejercicios 2015 y 2016.

Del acta citada y su informe complementario se desprenden los siguientes motivos de regularización:

I. La entidad XZ, S.L., es una entidad dedicada al alquiler de vehículos sin conductor. Dicha entidad matriculó en fecha 18 de febrero de 2015, el vehículo ... matrícula ..., solicitando la exención del impuesto por destinarse el mismo, exclusivamente, al alquiler.

En fecha 23 de junio de 2016, el citado vehículo fue objeto de venta a un particular, emitiendo la entidad factura por importe de 160.000,00 euros (132.231,41 euros + IVA al 21%).

Posteriormente, se presentó autoliquidación del IEDMT, modelo 576, declarando como base imponible el importe de 79.968 euros.

II. En fecha 27 de noviembre de 2017, se iniciaron actuaciones de comprobación en relación con el IEDMT. En el curso de las mismas se requirió al interesado justificación del valor declarado como base imponible del IEDMT así como de la diferencia entre aquel y el consignado en la factura que documentaba la venta que dio lugar al devengo del impuesto.

En respuesta a dicha solicitud la interesada manifestó que para la determinación de la base imponible del impuesto había efectuado los siguientes cálculos:

- Precio de adquisición el 26-01-2015: 136.000,00 euros.
- Años de Uso hasta el 23-06-2016 = +1 < 2 = 84% = 114.240 euros.

Valor de Mercado = Base Imponible = 70% s/114.240 = 79.968,00 euros.

Añadía además que, a la hora de realizar los cálculos, al precio de compraventa se le habían aplicado las reducciones que vienen reflejadas en el anexo IV, de la Orden HFP/1895/2016, de 14 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

III. Teniendo en cuenta lo anterior, y considerando la Inspección no justificadas las reducciones aplicadas al valor de venta del vehículo a efectos de determinar la base imponible del IEDMT, se dictó propuesta de liquidación tomado como base imponible el importe de 132.231,41 euros consignado en la factura.

Señalaban los actuarios que la base imponible del IEDMT en relación con los vehículos usados, está constituida, de acuerdo con lo señalado en el artículo 69.1 b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante Ley de Impuestos Especiales), por el valor de mercado, entendido el mismo como el convenido entre partes independientes en condiciones normales de mercado, por lo que a efectos de la liquidación del impuesto y dado que no consideraba justificado el valor declarado por la interesada, procedía exigir el impuesto por valor consignado en la factura de venta del vehículo.

PRIMERO.- En fecha 31 de octubre de 2018, la Administración dictó acuerdo de liquidación por el concepto IEDMT en el que se desestimaban las alegaciones de la interesada respecto a la minoración que debía hacerse sobre el valor de venta en función de la depreciación sufrida por los años de uso del vehículo, y se confirmaba la propuesta inspectora contenida en el acta.

Señalaba al efecto el acuerdo de liquidación impugnado lo siguiente:

"La cuestión de fondo ya ha sido alegada, valorada y rechazada en la propuesta. La base imponible que ha de declararse es el valor de mercado del vehículo en la fecha de devengo del impuesto, en esa fecha y no en otra.

Como el legislador sabe que la aplicación de dicho concepto es altamente litigioso, ofrece al contribuyente la posibilidad de aplicar las tablas de valoración en aras de impedir la aplicación de cualquier otro medio de valoración alternativo de los establecidos en el artículo 57 de la LGT, por seguridad jurídica y para evitar discrepancias.

Pero es obvio que para poder aplicar los valores medios establecidos en las mismas, el vehículo a valorar ha de estar contenido en las tablas. Si no está, no se pueden aplicar, ni total ni parcialmente, debiéndose acudir a otros métodos de valoración.

Dentro de estos, como habilita el artículo 57 de la LGT, se encuentra el del precio declarado en la transmisión del bien (en este caso a efectos de IVA): el importe de la contraprestación pactada entre vendedor y comprador:

¿qué mejor referencia para un automóvil tan exclusivo que el precio acordado entre partes independientes en el momento de su transmisión, hito temporal que coincide con el del devengo del impuesto y referencia para fijar la base de tributación?

El valor de tablas no deja de ser un precio medio de venta aplicable a los automóviles de la misma marca, modelo y antigüedad, pero es una simplificación de la realidad, puesto que todos los automóviles no están en el momento de su valoración en el mismo estado de conservación, existiendo importantes diferencias entre ellos respecto a su valor real en función de su estado. El precio medio es una media entre los mayores y los menores. Por ello, no cabe duda que el valor de transacción de cada automóvil en concreto, pactado entre partes independientes, es un indicador del valor de mercado mucho más exacto que el valor de tablas, cuya aplicación permite la Ley en aras de la simplificación y la seguridad jurídica.

Por ello, el valor de compraventa de este automóvil tan exclusivo y de tanto valor refleja sin lugar a dudas su valor de mercado a la fecha de devengo del impuesto. El valor de tablas no lo hubiera reflejado de mejor forma, aunque lo hubiera podido aplicar el contribuyente de haber estado disponible, cuestión que es indubitada que no lo estaba.

No estando disponible el valor de tablas, el contribuyente utilizó un particular sistema de valoración: partió del precio que pagó por la compra meses antes como si fuese el valor que debiera figurar en tablas y le aplicó los porcentajes de reducción por antigüedad y alquiler que establecen las tablas.

Es una forma de determinar el valor de mercado a todas luces irregular, muy ventajoso para él y elusivo de la correcta tributación del hecho imponible.

Alega el interesado que se ha valorado por la Inspección el vehículo como si fuese nuevo. Se reitera que se ha valorado por su valor de mercado: el establecido por el propio contribuyente como contraprestación por su venta, en estado usado.

Se alega también falta de seguridad jurídica por haber declarado el mismo valor que figura en el modelo 620 sellado por la Junta de Andalucía y que fue presentado por la gestoría para configurar la base imponible del impuesto.

Esta alegación carece del más mínimo rigor. Para empezar, es totalmente irrelevante e innecesario presentar dicho modelo para autoliquidar el impuesto que aquí se regulariza. El papel que adjunta el interesado es un impreso del modelo 620 para autoliquidar el ITP en la compraventa de coches usados entre particulares. El modelo 620 autorellenable que ofrece la web de la Junta de Andalucía para autoliquidar el ITP en la compraventa entre particulares se nutre de los valores establecidos en las tablas que sean de aplicación en función del devengo del impuesto. Al no constar el coche en tablas no puede el modelo 620 autorellenarse con los valores de tablas. El papel aportado no deja de ser un impreso relleno por el propio contribuyente, sin firma del propio contribuyente, sin certificación mecánica ni firma autorizada del órgano competente de la Junta de Andalucía. Carece de todo valor jurídico.

En consecuencia, esta jefatura debe rechazar las alegaciones presentadas por el contribuyente y confirmar la regularización propuesta en el acta.

No obstante, podrá promover la tasación pericial contradictoria en corrección del valor asignado por la Inspección, en los plazos y con las consecuencias establecidas en el artículo 135 de la LGT:

(...)"

Segundo.

Disconforme con lo anterior la interesada interpuso, en fecha 22 de mayo de 2019, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía que fue registrada con número 41/04288/2019.

Realizada la puesta de manifiesto formuló la interesada sus alegaciones haciendo constar lo siguiente:

* La actuación de la Administración es rigurosa, severa e inflexible, puesto que la base imponible del IEDMT debe calcularse teniendo en cuenta la depreciación sufrida por el vehículo durante los años previos de uso del mismo.

* El artículo 57 de la Ley General Tributaria no contiene como método de valoración el del precio declarado en la transmisión del bien que da lugar a la liquidación del impuesto.

* Subsidiariamente, solicita la minoración de la base imponible en el importe del IEDMT pagado cuando el vehículo fue matriculado en el extranjero.

Tercero.

En fecha 8 de octubre de 2020, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía dictó resolución estimando las pretensiones de la interesada.

Señalaba el Tribunal Regional en su resolución lo siguiente:

"En el presente caso, la Administración procede a la comprobación del valor de mercado consignado por el obligado tributario en su autoliquidación por no haber utilizado para determinar la base imponible correspondiente los precios medios de venta aprobados al efecto por el Ministro de Economía y Hacienda vigentes en la fecha de devengo del impuesto.

En aras de tal comprobación, procede de aplicación lo previsto en el artículo 57 de la LGT, tal y como expone el precepto anterior. Este artículo establece que:

"1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo."

QUINTO.- La Administración motiva en todo caso la liquidación practicada en base a los siguientes argumentos:

"La base imponible que ha de declararse es el valor de mercado del vehículo en la fecha de devengo del impuesto, en esa fecha y no en otra. Como el legislador sabe que la aplicación de dicho concepto es altamente litigioso, ofrece al contribuyente la posibilidad de aplicar las tablas de valoración en aras de impedir la aplicación de cualquier otro medio de valoración alternativo de los establecidos en el artículo 57 de la LGT, por seguridad jurídica y para evitar discrepancias. Pero es obvio que para poder aplicar los valores medios establecidos en las mismas, el vehículo a valorar ha de estar contenido en las tablas. Si no está, no se pueden aplicar, ni total ni parcialmente, debiéndose acudir a otros métodos de valoración. Dentro de estos, como habilita el artículo 57 de la LGT, se encuentra el del precio declarado en la transmisión del bien (en este caso a efectos de IVA): el importe de la contraprestación pactada entre vendedor y comprador (...) no cabe duda que el valor de transacción de cada automóvil en concreto, pactado entre partes independientes, es un indicador del valor de mercado mucho más exacto que el valor de tablas, cuya aplicación permite la Ley en aras de la simplificación y la seguridad jurídica. Por ello, el valor de compraventa de este automóvil tan exclusivo y de tanto valor refleja sin lugar a dudas su valor de mercado a la fecha de devengo del impuesto. El valor de tablas no lo hubiera reflejado de mejor forma, aunque lo hubiera podido aplicar el contribuyente de haber estado disponible, cuestión que es indubitada que no lo estaba. "

Como puede comprobarse, el argumento de la Administración se basa principalmente en que la mejor estimación del valor de mercado es el precio declarado en la transmisión del bien, considerando que la base jurídica de esto se encuentra en el artículo 57 de la LGT. No obstante, en ningún momento dicho artículo establece tal opción entre los medios de comprobación de valores.

En este sentido, cabe destacar lo previsto en el artículo 134 de la LGT, relativo a la práctica de la comprobación de valores, el cual expone lo siguiente:

"1. La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley (...).

2. Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados "

SEXTO.- En vista de lo anterior, no cabe duda de que la Administración no ha cumplido lo previsto en la legislación vigente en lo relativo a la comprobación de valores, pues, si bien intenta argumentar los motivos en los que se basa su valoración, no aplica ninguno de los medios previstos en el artículo 57 de la LGT para la comprobación de valores, por lo que consideramos insuficiente la motivación expuesta por la misma."

Cuarto.

Disconforme con esta resolución la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT interpuso, en fecha 11 de febrero de 2021, el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, remitido a este Tribunal central en 7 de septiembre de 2021.

En su escrito de interposición el órgano Directivo manifiesta su oposición a la resolución dictada por el Tribunal Regional sobre la base de los siguientes argumentos:

* El valor de mercado a efectos del IEDMT es el acordado entre comprador y vendedor en condiciones de libre competencia, siendo este el que consta en las correspondientes facturas, tal y como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

* Cuando la Administración comprueba la base imponible del IEDMT no está realizando una comprobación de valor a los efectos de lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley General Tributaria sino que, simplemente, está corrigiendo la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo en la que este consignó, como base imponible, un importe diferente del "valor de mercado" que él mismo contribuyó a fijar cuando acordó, en condiciones de competencia, el precio que recibió por el vehículo en cuestión.

* La aplicación del criterio sostenido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía es inaceptable puesto que supone invertir la carga de la prueba, de tal modo que la misma recaiga sobre la Administración y no sobre el administrado.

Teniendo en cuenta lo anterior solicita que se unifique criterio en el siguiente sentido:

"De conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo, en los supuestos de incumplimiento de la condición temporal a que se subordinó la exención por su destino a alquiler, el valor de mercado de los vehículos usados a efectos de IEDMT es el que figura en las facturas de venta y ese valor es el que integra la base imponible del impuesto sin que proceda la deducción de las cuotas a satisfacer por el propio impuesto.

En segundo lugar, en el supuesto de entender ese Tribunal que procede determinar la base imponible en base al procedimiento de comprobación de valores, tal valor del precio pactado entre el comprador y el vendedor se encuentra comprendido en el apartado 1, letra h), del artículo 57 de la LGT en tanto medio de comprobación del valor de mercado.

Por último, la carga de la prueba de que el valor de mercado del vehículo es distinto de determinado por la Administración en tales supuestos corresponde al sujeto pasivo."

Quinto.

Puesto de manifiesto el expediente en 14 de julio de 2021 a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta la presentación de alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Segundo.

El recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio sólo procederá en los supuestos y por las circunstancias contempladas en el artículo 242 de la LGT. Debe pues analizarse su concurrencia.

Tercero.

Son diversas las cuestiones que plantea el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, no obstante, con carácter previo, este Tribunal debe plantearse si es procedente o no admitir a trámite el presente recurso extraordinario de alzada.

El artículo 242 de la Ley General Tributaria dispone en qué casos se admitirá este recurso, que como tal medio extraordinario, tiene motivos tasados de impugnación, señalando:

"1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía".

Así pues, este recurso es excepcional y sólo puede fundarse en alguno de los motivos siguientes:

- que se estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones.
- que apliquen criterios distintos a los empleados por otros Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales.

Al respecto, es doctrina establecida por este Tribunal Central, entre otras, en su resolución de 28 de julio de 2004 (RG 345/2002) que "este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estima que es errónea, es decir, que infringe la Ley, y sea, además, dañosa para el interés general. Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley[(...)"]

Asimismo, este Tribunal en resolución de 24 de septiembre de 2008 (RG 6131/2008) dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio abunda en este criterio, manifestando:

"...debe considerarse que la causa que motiva el recurso no puede ser otra que el hecho de que la resolución sea gravemente dañosa y errónea y, en este sentido, además de ser patente o manifiesto el error padecido por el TEAR vulnerando normas legales concretas, como ha señalado en ocasiones anteriores este TEAC, el error alegado debe ser susceptible de reiteración, esto es, que tenga carácter de generalidad(...)

De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.

En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, "pero no en cualquier circunstancia", conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de los propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aun pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS".

En el presente caso, la Directora recurrente considera que la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía es errónea y contraria al criterio manifestado por la doctrina y la jurisprudencia, por los siguientes motivos:

En primer lugar porque, a su juicio, el Tribunal Regional basa su resolución exclusivamente en el hecho de que el precio pactado entre el comprador y el vendedor no constituye uno de los medios de comprobación de valor de los contemplados en el artículo 57 de la Ley General Tributaria.

En segundo lugar porque entiende que la interpretación que realiza el Tribunal Regional conlleva que la Administración no pueda determinar el valor de mercado a efectos del IEDMT de acuerdo con el valor de venta del bien y deba acudir en todo caso a los medios de comprobación de valores del artículo 57 de la Ley General Tributaria.

Y finalmente, porque considera que el citado criterio supondría una inversión de la carga de la prueba, de tal modo que sería la Administración la que tendría que acreditar que el valor de venta declarado en factura reúne los requisitos para ser considerado como "valor de mercado" a efectos del IEDMT.

Señala el Tribunal Regional en su resolución, lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"QUINTO.- La Administración motiva en todo caso la liquidación practicada en base a los siguientes argumentos:

"La base imponible que ha de declararse es el valor de mercado del vehículo en la fecha de devengo del impuesto, en esa fecha y no en otra. Como el legislador sabe que la aplicación de dicho concepto es altamente litigioso, ofrece al contribuyente la posibilidad de aplicar las tablas de valoración en aras de impedir la aplicación de cualquier otro medio de valoración alternativo de los establecidos en el artículo 57 de la LGT, por seguridad jurídica y para evitar discrepancias. Pero es obvio que para poder aplicar los valores medios establecidos en las mismas, el vehículo a valorar ha de estar contenido en las tablas. Si no está, no se pueden aplicar, ni total ni parcialmente, debiéndose acudir a otros métodos de valoración. Dentro de estos, como habilita el artículo 57 de la LGT, se encuentra el del precio declarado en la transmisión del bien (en este caso a efectos de IVA): el importe de la contraprestación pactada entre vendedor y comprador (...) no cabe duda que el valor de transacción de cada automóvil en concreto, pactado entre partes independientes, es un indicador del valor de mercado mucho más exacto que el valor de tablas, cuya aplicación permite la Ley en aras de la simplificación y la seguridad jurídica. Por ello, el valor de compraventa de este automóvil tan exclusivo y de tanto valor refleja sin lugar a dudas su valor de mercado a la fecha de devengo del impuesto. El valor de tablas no lo hubiera reflejado de mejor forma, aunque lo hubiera podido aplicar el contribuyente de haber estado disponible, cuestión que es indubitada que no lo estaba. "

Como puede comprobarse, el argumento de la Administración se basa principalmente en que la mejor estimación del valor de mercado es el precio declarado en la transmisión del bien, considerando que la base jurídica de esto se encuentra en el artículo 57 de la LGT. No obstante, en ningún momento dicho artículo establece tal opción entre los medios de comprobación de valores.

En este sentido, cabe destacar lo previsto en el artículo 134 de la LGT, relativo a la práctica de la comprobación de valores, el cual expone lo siguiente:

"1. La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley (...).

2. Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados "

SEXTO.- En vista de lo anterior, no cabe duda de que la Administración no ha cumplido lo previsto en la legislación vigente en lo relativo a la comprobación de valores, pues, si bien intenta argumentar los motivos en los que se basa su valoración, no aplica ninguno de los medios previstos en el artículo 57 de la LGT para la comprobación de valores, por lo que consideramos insuficiente la motivación expuesta por la misma."

Como se observa de la lectura de la resolución reproducida, el Tribunal Económico-Administrativo Regional en ningún momento afirma que no pueda determinarse el valor de mercado a efectos del artículo 69.1.b) de la Ley de Impuestos Especiales sobre la base del precio de transacción acordado entre el comprador y el vendedor a efectos de la transmisión del vehículo.

Lo que afirma el Tribunal Regional, dado que la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Andalucía en su acuerdo de liquidación señala que está corrigiendo el valor declarado en aplicación del artículo 57 de la Ley General Tributaria, es que el valor de transacción entre el comprador y el vendedor acordado en la misma

transacción que da lugar al devengo del impuesto, no constituye uno de los métodos de valoración incluidos en el citado impuesto.

Es, por tanto, la propia Administración la que en su liquidación reconoce estar aplicando lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, por lo que ninguna apreciación nueva al respecto es introducida por el órgano económico-administrativo, que se limita a contestar las alegaciones formuladas por la interesada en relación con la falta de adecuación del método de valoración aplicado a lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley General Tributaria.

Asimismo tampoco el Tribunal Regional señala que valor declarado por la interesada a efectos de la liquidación del IEDMT, solamente pueda corregirse a través de los métodos de comprobación de valor contenidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria puesto que se limita a analizar, sobre la base de lo manifestado por la Inspección, si se ha aplicado correctamente lo dispuesto el citado artículo.

Teniendo en cuenta lo anterior, y dado que como se ha explicitado, la resolución impugnada se limita a analizar si el precio pactado entre las partes en la transmisión del vehículo que da lugar a la exigencia del impuesto puede ser considerado un medio de valoración del artículo 57 de la Ley General Tributaria, procede inadmitir parcialmente el presente recurso de alzada para la unificación de criterio contestando exclusivamente la cuestión relacionada con la adecuación del método de valoración empleado por la Administración a lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley General Tributaria.

Cuarto.

En consecuencia la cuestión que se ha de analizar es si el precio pactado entre las partes en la transmisión de un vehículo y consignado en factura puede considerarse incluido en la letra h) del apartado 1 del artículo 57 de la Ley General Tributaria.

Señala el citado precepto lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

c) Precios medios en el mercado.

d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

e) Dictamen de peritos de la Administración.

f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.

g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.

3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.

4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta ley."

Permite el citado precepto determinar el valor de un bien sobre la base del precio declarado en otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

En el caso que dio lugar al presente recurso extraordinario para la unificación de criterio, la transmisión que motivó la exigencia del impuesto especial fue la realizada por la entidad propietaria del vehículo matriculado con exención, antes de la finalización del periodo de afección que establece la norma.

Señala a estos efectos el artículo 66.1.c) de la Ley de Impuestos Especiales, lo siguiente:

"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 matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler."

Por su parte el artículo 65.3 de la misma norma establece:

"La modificación, antes de transcurridos cuatro años desde la realización del hecho imponible, de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en la presente Ley, dará lugar a la autoliquidación e ingreso del impuesto especial con referencia al momento en que se produzca dicha modificación, salvo que tras la modificación resulte aplicable un supuesto de no sujeción o de exención de los previstos en esta Ley. Para que la transmisión del medio de transporte que en su caso se produzca surta efectos ante el órgano competente en materia de matriculación, será necesario, según el caso, acreditar ante dicho órgano el pago del impuesto, o bien presentar ante el mismo la declaración de no sujeción o exención debidamente diligenciada por el órgano gestor, o el reconocimiento previo de la Administración Tributaria para la aplicación del supuesto de no sujeción o de exención.

El período al que se refiere el párrafo anterior de este apartado se reducirá a dos años cuando se trate de medios de transporte cuya primera matriculación definitiva hubiera estado exenta en virtud de lo dispuesto en las letras b) y c) del apartado 1 del artículo 66 de esta Ley."

De acuerdo con el artículo 67 de la Ley de Impuestos Especiales, en los supuestos de modificación de las circunstancias que dieron lugar a la matriculación con exención serán sujetos pasivos del impuesto: "las personas o entidades a cuyo nombre se encuentre matriculado el medio de transporte".

Finalmente y de acuerdo con el artículo 68 de la citada ley, el devengo del impuesto se producirá: "en el momento en que se produzca la modificación de las circunstancias o requisitos que motivaron la no sujeción o exención del impuesto."

Como se observa fue la transmisión efectuada por la entidad, sujeto pasivo del IEDMT, la que motivó la exigencia del impuesto, por lo que no puede considerarse que el valor consignado en factura tenga la consideración de "otra transmisión" a efectos de lo dispuesto en la letra h) del artículo 57.1 de la Ley General Tributaria.

Lo que permite la letra h) es la posibilidad de corregir el valor consignado por los interesados cuando, existiendo una o varias transacciones anteriores del mismo bien y, habiéndose realizado las mismas en un momento cercano a aquella cuya comprobación se está realizando, el valor consignado en la segunda es muy inferior al de aquella sin que exista justificación para ello.

No puede, en consecuencia, la Inspección ampararse en lo dispuesto en la letra h) del artículo 57.1 de la Ley General Tributaria en la medida en que el precio que consta en factura y que pretende hacer valer como mecanismo de comprobación de valor amparado en el citado precepto legal, no es el de otra transmisión del mismo bien sino de la propia transmisión que da lugar a la exigencia del Impuesto Especial.

Todo ello sin perjuicio de que la Administración pueda considerar de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69.1.b) de la Ley de Impuestos Especiales que el valor de mercado es el consignado en la factura de venta, pues cuando la base imponible declarada sea inferior al precio acordado entre las partes en la transacción que motivó la liquidación del impuesto, corresponderá al sujeto pasivo del impuesto probar que el valor declarado se corresponde efectivamente con el valor de mercado del vehículo en cuestión (vid. resolución 00/00962/2022, dictada en unificación de criterio por este Tribunal, en fecha 20 de septiembre de 2022).

En definitiva, este Tribunal considera que el precio pactado entre el vendedor (sujeto pasivo del IEDMT) y el comprador en la misma transmisión del vehículo que motiva la exigencia del IEDMT no puede entenderse incluido en lo dispuesto en la letra h) del apartado 1 del artículo 57 de la Ley General Tributaria, por lo que procede desestimar las pretensiones de la interesada.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio,

ACUERDA:

INADMITIRLO parcialmente de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Tercero de la presente resolución; y **DESESTIMARLO** de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Cuarto de la presente resolución, fijando el siguiente criterio:

"El valor del precio pactado entre el comprador y el vendedor en la misma transacción que motivó la liquidación del IEDMT no está incluido en la letra h) del artículo 57.1 de la Ley General Tributaria como método de comprobación del valor declarado por el interesado como base imponible del citado impuesto."

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