

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ087806

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 20 de octubre de 2022

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 962/2022

**SUMARIO:**

**II.EE. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Base imponible.** *Determinación del valor de mercado de los vehículos usados que no figuren en las tablas de valoración de bienes usados y comprobación de valores.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La primera cuestión se refiere a la posibilidad de utilizar, para determinar la base imponible del IEDMT en el caso de vehículos usados, las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda, a efectos del ITP y AJD y del ISD, que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del Impuesto.

Sostiene a estos efectos la Administración que solamente es posible acudir a las citadas tablas en aquellos supuestos en los que el vehículo a valorar esté efectivamente incluido en las mismas, no pudiendo utilizarse para otros vehículos parecidos o similares a los que figuran en las mismas. No cabe, a su juicio, aplicar la analogía para utilizar como base imponible precios medios establecidos para otros medios de transporte y, menos aún que ello tenga como efecto, impedir a la Administración la comprobación del valor del medio de transporte en cuestión.

Efectivamente, no todos los vehículos que se encuentran en el mercado aparecen recogidos en las tablas por lo que se ha de dilucidar qué ocurre cuando los sujetos pasivos del IEDMT declaran como base imponible el importe fijado en las tablas para vehículos de carácter similar.

Para poder aplicar el valor consignado en tablas y evitar la posterior rectificación del mismo por los métodos del art. 57 de la Ley 58/2003 (LGT), es necesario que el modelo concreto de vehículo aparezca recogido en las tablas contenidas en la orden ministerial aprobada al efecto. Por tanto, si el vehículo que se trata de valorar no aparece consignado en las tablas, la determinación de la base imponible del Impuesto se deberá realizar, tal y como establece la norma aplicable, atendiendo al valor de mercado del mismo en el momento del devengo.

Siendo esto así, si los interesados utilizan el valor indicado en tablas para otros vehículos similares al suyo, al efecto de determinar la base imponible del IEDMT, la Administración quedará habilitada en todo caso para rectificar tal valor puesto que la limitación contenida en el art. 69 b) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.), solo opera para vehículos efectivamente consignados en tablas. **(Criterio 1 de 2) Valor consignado en la factura de venta vs valor de mercado: comprobación de valores.** Por otro lado, sostiene la Administración que, cuando no quepa la aplicación de las tablas, si el interesado «construye» un valor de mercado distinto a aquel que ha recibido del comprador en condiciones de libre competencia y que se ha consignado en factura, la Administración está habilitada para considerar que el valor de mercado es el que refleja la factura de venta, sin que quepa entender que dicha actuación constituye una comprobación de valor a los efectos del art. 57 de la Ley 58/2003 (LGT).

Con carácter general debe considerarse como valor de mercado del vehículo el que consta en las facturas de venta, siempre, claro está, que el mismo se haya determinado en condiciones de libre competencia entre partes independientes.

Recoge el citado art. 57 de la Ley 58/2003 (LGT) un listado de los métodos que puede emplear la Administración para determinar el valor de los bienes, productos o rentas determinantes de una obligación tributaria cuando no esté de acuerdo con el valor declarado al efecto por los obligados tributarios. Sin embargo, se ha de observar que dicho artículo se configura por el legislador como una opción para la Administración de tal modo que la misma podrá o no acudir a dichos métodos para la determinación del valor de los bienes en función de las circunstancias del supuesto concreto.

En el caso del IEDMT se ha de partir de la circunstancia de que el art. 69.b) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.), señala que, para los vehículos usados, la base imponible estará constituida por el valor de mercado de los mismos en el momento del devengo, debiendo entenderse por «valor de mercado» en el caso de vehículos usados, aquel que se ha fijado por partes independientes en condiciones de libre competencia.

Siendo esto así, cuando la base imponible declarada por el contribuyente sea inferior al precio acordado entre las partes en la transacción que motivó la liquidación del impuesto, la Administración podrá considerar, sin necesidad de acudir a los métodos de valoración a los que se refiere el art. 57 de la Ley 58/2003 (LGT), que el valor de mercado del vehículo usado es el consignado en la factura, de tal modo que corresponderá al sujeto pasivo del impuesto probar que el valor declarado se corresponde efectivamente con el valor de mercado del vehículo en cuestión.

Lo anterior no impide que la Administración pueda acudir a los métodos de valoración a los que se refiere el art. 57 de la Ley 58/2003 (LGT), a efectos de la correcta determinación del valor de mercado a efectos del IEDMT, puesto que se ha de tener presente que no en todo caso, el valor consignado en factura puede considerarse representativo del valor de mercado. **(Criterio 2 de 2)**

**PRECEPTOS:**

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

Ley 58/2003 (LGT), art. 57.

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

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 15.

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 Valencia en fecha 21 de septiembre de 2021, por la que se estima la reclamación económico-administrativa número 46/09908/2017 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 Valencia de la AEAT, por el concepto Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicio 2015.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

El día 11/02/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso, interpuesto en 27/12/2021 contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, citada en el encabezamiento.

**Segundo.**

Consta en todo lo actuado que en fecha 8 de junio de 2017, la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, incoó a la entidad XX, S.L. acta de disconformidad **A2-...2**, por el concepto Impuesto Especial sobre Determinados medios de Transporte (en adelante IEDMT), ejercicio 2015.

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

I. La entidad XX, S.L. tiene por objeto social la realización de actividades de alquiler de vehículos sin conductor. Dicha entidad matriculó en fecha 8 de octubre de 2015, el vehículo ... Corto, matrícula ..., solicitando la exención del impuesto por destinarse el mismo, exclusivamente, al alquiler.

En fecha 13 de diciembre de 2016, la entidad vendió el vehículo en cuestión a la firma YY, S.L. por un precio, de 26.859,50 euros, IVA excluido.

Con posterioridad, en fecha 14 de febrero de 2016, se presentó autoliquidación del IEDMT, modelo ..., declarando como base imponible el importe de 3.181,58 euros.

II. En fecha 6 de marzo de 2017 se iniciaron actuaciones de comprobación en el curso de las cuales se requirió a la entidad la justificación de la diferencia entre valor declarado como base imponible del IEDMT y el consignado en la factura de venta del vehículo que dio lugar a la liquidación del impuesto especial.

En contestación a lo solicitado la entidad manifestó que la liquidación del impuesto se había realizado ajustándose a las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que preveían para el modelo de vehículo objeto de transmisión un valor de 3.181,58 euros.

II. Teniendo en cuenta lo anterior, y considerando la Inspección que el vehículo en cuestión no estaba incluido en las tablas de valoración de vehículos usados, se dictó propuesta de liquidación tomado como base imponible el importe 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.

## Tercero.

En fecha 20 de julio de 2017, la Administración dictó acuerdo de liquidación por el concepto IEDMT en el que se desestimaban las alegaciones de la interesada y se confirmaba la propuesta inspectora contenida en el acta.

## Cuarto.

Disconforme con lo anterior la interesada interpuso, en fecha 20 de octubre de 2017, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia que fue registrada con número 46/09908/2017.

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

- La liquidación del impuesto se efectuó correctamente aplicando los precios de valor de mercado publicados en la orden HAP/2763/2015, de 17 de diciembre.
- La única diferencia entre el modelo a valorar y el que consta en tablas es el número de KW de potencia. Mientras en tablas se indican 219 KW, en la ficha técnica del vehículo aparecen 218. Esta pequeña diferencia es por el redondeo al pasar la potencia de caballos de vapor a KW.
- Por error en la ficha técnica del vehículo se refleja en el Código P.3 la descripción "D" de vehículo Diesel, en realidad el vehículo no es Diesel, es un vehículo de Gasolina tal y como se acredita en la ficha técnica original alemana de dicho vehículo en cuyo apartado 25 se especifica "BENZIN" y cuya traducción al castellano es "GASOLINA", estando actualmente subsanado dicho error y habiendo aportado en el expediente la documentación acreditativa de que se trata de un vehículo de gasolina.

## Quinto.

En fecha 21 de septiembre de 2021, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia dictó resolución estimando las pretensiones de la interesada.

Señalaba el Tribunal Regional en su resolución lo siguiente:

*"QUINTO. La administración defiende que, de acuerdo con el artículo 69 b) de la Ley 38/1992, el valor de mercado y base imponible del IEDMT comprobada a la fecha del devengo del impuesto, el 13/12/2016, es de 26.859,50 euros, valor pactado libremente entre el vendedor y el comprador, y que figura en la factura de venta del vehículo objeto de comprobación.*

*Se señala en el acuerdo de liquidación que el modelo no está entre los incluidos en las tablas, pues aunque sí figura el modelo, no tiene los mismos c.c. que el vehículo que se está comprobando, ni exactamente la misma potencia, y en cualquier caso su motorización no es a gasolina. No obstante, se realiza una simulación de la base imponible, suponiendo que por analogía, como dice el interesado, hubiera elegido el modelo de gasolina del periodo comercial 1989-2006, con un valor de 61.700 euros en el primer año posterior a su matriculación:*

*El valor según tablas sería de 61.700 euros, a este importe de acuerdo con el anexo IV de la Orden Ministerial habría que aplicarle el porcentaje del 10% por antigüedad, y el 70% por haber estado alquilado más de 6 meses, resultando un VM de 4.319 euros.*

*A este valor hay que minorarle el tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte que habría sido exigible en el momento de la primera matriculación y en el ámbito territorial en que ahora se vaya a matricular en España ese medio de transporte. El vehículo se matriculó por primera vez en 2001, por lo que el tipo de IVA era del 16%, y el del IEDMT del 12%.*

$$BI = \frac{4.319}{1 + (0,16 + 0,12)} = 3.374,22 \text{ euros}$$

*La empresa alega que ha utilizado las tablas de valoración para determinar la base imponible del IEDMT del vehículo matricula 3583 JJK, y que el vehículo es de gasolina, como consta en la ficha alemana (BENZIN=gasolina, DIESEL=diesel, gasóleo). De acuerdo con sus cálculos el valor es resultado de aplicar al valor según tablas de 61700 (Orden HAP/2763/2015 vehículo ... gasolina), un porcentaje del 10% por tener una antigüedad de más de 12 años, una reducción al 70% por haberse dedicado al alquiler durante más de 6 meses y tomado unos tipos de gravamen a fecha de incumplimiento de los requisitos aplicar la exención del 21% en IVA y 14,75% en IEDMT (motor de gasolina emisiones 400g/km según la ficha alemana), resultando una base de 3181,58 euros.*

*El valor declarado en el IEDMT es de 3.181,58 euros, inferior al que se obtiene si se hubiera utilizando las tablas a los tipos vigentes a fecha de primera matriculación.*

*SEXTO. Resulta claro que la empresa ha querido aplicar el valor según tablas, que el vehículo consta en tablas porque tiene motor de gasolina, que figura marca y modelo, año de fabricación, aunque su cilindrada es inferior a la que fijan las tablas (4966 cc frente a 4973 cc) y que ha aplicado los tipos de gravamen a fecha de devengo, no los que hubieran resultado aplicables a fecha de primera matriculación de haberse realizado ésta en España en el 2001.*

*Efectivamente existe discrepancia entre el precio según factura y el valor según tablas (método previsto en el artículo 57,1i de la Ley 58/2003 en relación con el 69b de la ley 38/1992 para la antigüedad del vehículo (más de 12 años), si bien habiéndose acogido los interesados en su declaración al valor según tablas, la administración no puede comprobar el valor declarado por otro de los métodos del artículo 57 de la Ley 58/2003.*

*Ello supone que la administración no podrá comprobar el valor declarado por los otros medios previstos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, si bien sí lo hace, pues compara el valor del vehículo en dos transacciones que distan menos de 1 año entre ellas, aplicando algo que se parece al método del apartado 57.1h (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.); en el método del artículo 57.1 h se dice "precio o valor declarado" en otras transacciones, mientras que en el artículo 69.b de la Ley 38/1992 se indica que la base imponible es el valor de mercado, no haciéndose referencia a la base imponible a efectos de IVA como si el vehículo fuera nuevo (artículo 69 a de la Ley 38/1992), sino remitiéndose a un concepto jurídico indeterminado que es el valor de mercado y para cuya estimación la administración dispone y debe utilizar los medios del artículo 57 de la Ley 58/2003.*

*Por tanto no es conforme a Derecho la liquidación en cuanto que niega la aplicación de tablas por no estar incluido el vehículo en ellas y no es conforme a Derecho que no identifique con claridad por cuál de los medios de comprobación del valor declarado de que dispone está utilizando en este caso, al querer apartarse del valor declarado por el interesado según tablas, de acuerdo con el criterio del **TEAC de 22/09/2015, REA 00/02124/2013** (reiterando el recogido en la resolución 00/01657/2012 de 18/06/2015):*

*SEXTO. "Como establece la propia Ley de Impuestos Especiales, sólo en aquellos casos en los que la base imponible del impuesto se haya fijado de acuerdo con las tablas de valoración la Administración no podrá comprobar el valor de acuerdo con los medios contenidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria.*

*SÉPTIMO. Este criterio es el recogido por **este Tribunal en su resolución RG 1657/2012 de fecha 18 de junio de 2015** al señalar:*

*OCTAVO. «En el precepto señalado (artículo 69 de la LIE) se deja la posibilidad al interesado de calcular el valor de mercado del vehículo aplicando los precios medios oficiales de venta, en cuyo caso la Administración quedará imposibilitada para comprobar los mismos por cualquier otro medio. En otras palabras, cuando se hayan aplicado tales valores, la Administración habrá de aceptar los mismos, a efectos tanto de cálculo de base imponible como, en este caso, de determinación de la base de devolución.*

*NOVENO. No es correcta, por tanto, la argumentación de la Administración en el fundamento cuarto del acuerdo de liquidación de que "(...) La utilización de las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda, es una opción que establece la Ley, ya que dice, que "los sujetos pasivos podrán utilizar"..... Por tanto, la existencia de una factura de venta y la justificación del cobro de la misma, como ha comprobado la Inspección, se considera válida a efectos de considerar que dicho importe es el valor de mercado en el momento del envío, sin que la empresa haya desvirtuado la propuesta de la Inspección.*

*DÉCIMO. Este planteamiento es el que cabe deducir, asimismo, del contenido de la Consulta de la Dirección General de Tributos 948/02, que la empresa invoca en sus alegaciones, ya que lo que la Consulta aclara es que la base de la devolución no puede exceder del valor de tablas, sin que pueda deducirse de la misma, que el valor de una factura no pueda considerarse valor de mercado".*

*La Ley en ningún momento confronta los dos métodos de valoración, de manera que tan correcto puede ser considerar el precio de venta como el establecido en tablas oficiales, como "valores de mercado"».*

*Por tanto, resultando aplicable el valor según tablas, pero habiéndose calculado erróneamente los tipos de IVA y IEDMT, debe anularse la liquidación en la parte que exceda de 3374,22 euros, valor según tablas calculado por la administración en aplicación del artículo 69.b de la ley 38/1992, de lo contrario existiría la prohibida reformatio in peius."*

#### **Sexto.**

Disconforme con esta resolución la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT interpuso, en fecha 27 de diciembre de 2021, con entrada en este Tribunal Central en 11 de febrero de 2022, el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

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:

- Los sujetos pasivos no podrán liquidar el IEDMT según tablas si el modelo de que se trata no figura incluido en las mismas para eludir las facultades de comprobación que ostenta la Administración.
- El valor de mercado que constituye la base imponible del IEDMT puede determinarse de acuerdo con el precio consignado en factura sin necesidad de acudir a los procedimientos de comprobación contemplados en el artículo 57 de la Ley General Tributaria.

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

*"1. A efectos de lo establecido en los párrafos tercero y cuarto del artículo 69 b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, la posibilidad utilizar, para determinar el valor de mercado, el precio medio aprobado por el/la Ministro/a de Hacienda, se limita a los medios de transporte que figuren relacionados al efecto en la Orden de que se trate, sin que sea posible acogerse a tal posibilidad respecto de medios de transporte que no figuran en ella, aunque sean parecidos o similares a otros que sí están contemplados en la misma. No cabe aplicar la analogía para utilizar como base imponible precios medios establecidos para otros medios de transporte y, menos aún, que ello tenga como efecto, impedir a la Administración o la comprobación del valor del medio de transporte en cuestión.*

*2. De conformidad con el criterio expresado por:*

- La Dirección General de Tributos en contestación vinculante V1587-11 de 20.06.2011.
- El TEAC en su Resolución de 15.02.2017 (rec. 04775/2013) - La AN en su sentencia de 15.10.2018 (rec. 377/2017).
- El TS en su sentencia de 17/12/2020 (rec. 109/2019).

*En los supuestos de incumplimiento de las condiciones a que se subordinó la exención de la matriculación del vehículo por su destino a alquiler, el valor de mercado de dicho vehículo usado 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.*

*3. Sin perjuicio de lo anterior, y para el caso de que el TEAC entienda que la determinación de la base imponible haya de hacerse en tales casos en función de un procedimiento de comprobación de valores, deberá aclararse que el valor constituido por el precio pactado entre el comprador y el vendedor se encuentra comprendido, como medio de comprobación del valor, en el apartado 1, letra h), del artículo 57 de la LGT.*

*4. En la medida de lo anterior, la carga de la prueba de que el valor de mercado del vehículo (que no figura en tablas) es distinto al determinado por la Administración en tales supuestos, corresponde al sujeto pasivo."*

## **Séptimo.**

Puesto de manifiesto el expediente 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, presentó escrito en el que señalaba que se ratificaba en las alegaciones efectuadas en su día ante el Tribunal Regional y que se adhería a lo indicado por el citado Tribunal en la resolución impugnada.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Son diversas las cuestiones que se han de abordar para la resolución del presente recurso para la unificación de criterio.

Versa la primera de ellas sobre la posibilidad de utilizar, para determinar la base imponible del IEDMT en el caso de vehículos usados, las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto.

Sostiene a estos efectos la Directora recurrente que solamente es posible acudir a las citadas tablas en aquellos supuestos en los que el vehículo a valorar esté efectivamente incluido en las mismas, no pudiendo utilizarse para otros vehículos parecidos o similares a los que figuran en las mismas.

No cabe, a su juicio, aplicar la analogía para utilizar como base imponible precios medios establecidos para otros medios de transporte y, menos aún que ello tenga como efecto, impedir a la Administración la comprobación del valor del medio de transporte en cuestión.

A la base imponible del IEDMT, en relación con los vehículos usados, se refiere el artículo 69 de la Ley de Impuestos Especiales, señalando lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

*"La base imponible estará constituida:*

*(...)*

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

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

*Los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, los precios medios de venta aprobados al efecto por el Ministro de Economía y Hacienda que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto. En los casos en que sea aplicable la minoración a que se refiere el párrafo anterior, el Ministro de Economía y Hacienda establecerá el procedimiento para determinar la parte de dichos precios medios que corresponde al importe residual de las cuotas de los impuestos indirectos soportadas.*

*Cuando los sujetos pasivos declaren un valor de mercado determinado conforme a lo previsto en el párrafo anterior, la Administración tributaria no podrá comprobar por los otros medios previstos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria el valor así declarado."*

Contempla la norma la posibilidad de que la determinación de la base imponible del IEDMT se realice de acuerdo con los precios medios de venta aprobados al efecto por el Ministro de Economía y Hacienda que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto.

Los citados precios medios aparecen recogidos anualmente en las tablas aprobadas por Orden Ministerial en las que se especifican, en relación con cada vehículo, el modelo, el inicio y fin del periodo comercial, la cilindrada, el tipo de combustible, la potencia en kilovatios, la potencia en caballos de vapor y el valor asignado al mismo.

Sin embargo, no todos los vehículos que se encuentran en el mercado aparecen recogidos en las tablas por lo que se ha de dilucidar qué ocurre cuando los sujetos pasivos del IEDMT declaran como base imponible el importe fijado en las tablas para vehículos de carácter similar.

Es relevante a estos efectos lo señalado por la Dirección General de Tributos en contestación a la consulta vinculante V0311-16, de 26 de enero de 2016, en la que se plantea como se ha de determinar la base imponible del IEDMT cuando se adquiere un vehículo usado procedente de la Unión Europea cuyo valor de mercado no está publicado en la lista de precios medios de venta aprobados al efecto por el Ministro de Economía y Hacienda.

Señala al respecto el centro Directivo lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

*"De acuerdo con lo establecido en el artículo 69 de la Ley de Impuestos Especiales, la base imponible del Impuesto en el caso de medios de transporte usados está constituida por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto, valor que no necesariamente ni en todos los casos tiene por qué coincidir con el recogido en las tablas de valoración antes aludidas.*

*Así, en el caso de que en las tablas de valoración figure el modelo concreto del medio de transporte que se pretende valorar, el sujeto pasivo puede optar por determinar la base imponible conforme a lo establecido en los preceptos de la Orden Ministerial que aprueba dichas tablas o atendiendo a otro valor de mercado.*

*En el caso de que en las citadas tablas de valoración no figure el modelo concreto del medio de transporte que se pretende valorar, la base imponible se calculará atendiendo al valor de mercado del medio de transporte en la fecha de devengo del impuesto.*

*La Ley de Impuestos Especiales no define qué ha de entenderse por "valor de mercado" ni qué conceptos lo integran. Si se acude a otras normas tributarias que sí definen el valor de mercado (el artículo 79. Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, BOE de 29 de diciembre, o el artículo 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, BOE de 28 de noviembre), se puede afirmar que ambas normas coinciden en definir el valor de mercado como aquel que es acordado entre partes independientes en condiciones de libre competencia."*

De acuerdo con lo dispuesto por la Dirección General de Tributos para poder aplicar el valor consignado en tablas y evitar la posterior rectificación del mismo por los métodos del artículo 57 de la Ley General Tributaria, es necesario el modelo concreto de vehículo aparezca recogido en las tablas contenidas en la orden ministerial aprobada al efecto.

Por tanto, si el vehículo que se trata de valorar no aparece consignado en las tablas, la determinación de la base imponible del impuesto se deberá realizar, tal y como establece la norma aplicable, atendiendo al valor de mercado del mismo en el momento del devengo.

Siendo esto así, si los interesados utilizan el valor indicado en tablas para otros vehículos similares al suyo, al efecto de determinar la base imponible del IEDMT, la Administración quedará habilitada en todo caso para rectificar tal valor puesto que la limitación contenida en el artículo 69.1.b) de la Ley de Impuestos Especiales, solo opera para vehículos efectivamente consignados en tablas.

Este TEAC comparte el anterior criterio. Se ha de tener en cuenta que si el legislador hubiese querido aplicar las tablas de valoración de vehículos usados a todos medios de transporte, independientemente de sus características intrínsecas, no hubiera especificado en éstas los datos relativos al modelo, potencia, tipo de motor etc.

No habiendo procedido así, ha de entenderse que la utilización de los valores consignados en las tablas para vehículos no contenidos en las mismas si bien es posible, como medio de prueba más, no evita que la Administración pueda efectuar comprobaciones de valor aplicando los métodos contemplados en el artículo 57 de la Ley General Tributaria.

En definitiva, procede unificar criterio señalando que la utilización de las tablas para la fijación de valor de vehículos usados que no figuren en las mismas no impedirá la posterior comprobación del mismo por parte de la Administración por los métodos a los que se refiere el artículo 57 de la Ley General Tributaria.

## Segundo.

La segunda cuestión que se ha de abordar es si la Inspección puede determinar el valor de mercado que constituye la base imponible del IEDMT de acuerdo con el precio consignado en factura sin necesidad de acudir a los procedimientos de comprobación contemplados en el artículo 57 de la Ley General Tributaria.

Sostiene la Directora recurrente que, cuando no quepa la aplicación de las tablas, si el interesado "construye" un valor de mercado distinto a aquel que ha recibido del comprador en condiciones de libre competencia y que se ha consignado en factura, la Administración está habilitada para considerar que el valor de mercado es el que refleja la factura de venta, sin que quepa entender que dicha actuación constituye una comprobación de valor a los efectos del artículo 57 de la Ley General Tributaria.

Dicha postura queda sustentada, a su juicio, en lo dispuesto por la Dirección General de Tributos en contestación a consultas vinculantes, en la doctrina de este Tribunal y en la jurisprudencia contenciosa existente en la materia.

Cita en primer lugar la interesada lo señalado por la Dirección General de Tributos en contestación a consulta vinculante V1587-11, de 20 de junio de 2011, en la que se plantea como ha de realizar el cálculo de la base imponible del IEDMT en el caso de matriculación en España de un vehículo utilizado en el extranjero.

Señala la contestación a la consulta vinculante, lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

*"2. En relación con la cuestión planteada relativa a la nueva redacción del artículo 69.b), hay que precisar lo siguiente:*

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

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

*En consecuencia, debemos entender por valor de mercado a efectos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte el valor que hubiese sido acordado entre partes independientes en condiciones de libre competencia, dicho valor incluirá los impuestos indirectos soportados y no deducibles que gravaron su adquisición y que representan un coste más de la venta.*"

Refiere además lo señalado por este Tribunal en resolución 00/04775/2013, de 15 de febrero de 2017 en la que se indica:

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

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

Finalmente cita la sentencia dictada por la Audiencia Nacional en fecha 15 de octubre de 2018, en la que se confirma lo dispuesto por este Tribunal en la resolución precitada, así como la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en fecha 17 de diciembre de 2020, en resolución del recurso de casación 109/2019).

Señala la última de las citadas, lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

*"En cualquier caso, respecto a los vehículos de alquiler a los que se refiere la sentencia y en general en todos aquellos casos derivados de la aplicación del artículo 65.3 de la LIIIE, previsto para aquellos medios de transporte que no debieron previamente liquidar el impuesto por gozar de una exención, es claro que no se ha satisfecho cuota previa de IEDMT y, en consecuencia, no podría justificarse una interpretación como la que hace la sentencia admitiendo la deducción de un impuesto que nunca se pagó previamente.*

*El Abogado del Estado sostiene que esta interpretación es coherente o compatible con el sistema previsto en la Orden Ministerial por la que se aprueban los precios medios, previsto por el legislador en el art. 69 LIIIE como mecanismo de cálculo del valor de mercado que evita la comprobación de valor.*

*En este sentido, la Orden Ministerial permite calcular, en función de un valor de referencia inicial del vehículo en estado de usado y su antigüedad, el valor de mercado a partir del cual se determina la base imponible, sin que el impuesto a pagar tenga influencia alguna en el cálculo de ese "valor de mercado", con la única excepción de que se trate de vehículos previamente matriculados en el extranjero que hubieran satisfecho el impuesto.*

*De manera que puede concluirse que el valor de mercado de los vehículos usados 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.*

*La Sala comparte estos argumentos de la recurrente pues el valor de mercado, entendido como aquel quedos partes independientes pactarían, no viene determinado por la exclusiva voluntad del vendedor, que trataría de adicionar al valor real el pago de los impuestos, sino por el propio mercado. Evidentemente el posible comprador de un vehículo no tiene en cuenta si el vendedor ha satisfecho o no el impuesto de matriculación, sino que elegirá entre unas y otras ofertas la de mejor precio, por lo que no pueden existir dos valores de mercado. En consecuencia procede dar lugar al recurso de casación.*

#### CUARTO. Fijación de doctrina.

*La Sección primera fija como cuestión de interés casacional: "Dilucidar si para la fijación de la base imponible del IEDMT de vehículos usados, ésta habrá de constituirse únicamente por el valor de mercado intrínseco del vehículo o si es posible minorar dicho valor en el importe del propio IEDMT que debe abonarse como consecuencia del incumplimiento de la condición temporal a que se subordinó la exención por su destino a alquiler".*

*La respuesta es que "para la fijación de la base imponible del IEDMT de vehículos usados, ésta habrá de constituirse únicamente por el valor de mercado intrínseco del vehículo, sin que sea posible minorar dicho valor en el importe del propio IEDMT que debe abonarse como consecuencia del incumplimiento de la condición temporal a que se subordinó la exención por su destino a alquiler".*

De la doctrina y jurisprudencia reproducida se deriva que con carácter general debe considerarse como valor de mercado del vehículo el que consta en las facturas de venta, siempre, claro está, que el mismo se haya determinado en condiciones de libre competencia entre partes independientes.

A la comprobación de valores se refiere el artículo 57 de la Ley General Tributaria señalando lo siguiente:

*"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."

Recoge el citado precepto un listado de los métodos que puede emplear la Administración para determinar el valor de los bienes, productos o rentas determinantes de una obligación tributaria cuando no esté de acuerdo con el valor declarado al efecto por los obligados tributarios.

Sin embargo, se ha de observar que el artículo 57 se configura por el legislador como una opción para la Administración de tal modo que la misma podrá o no acudir a dichos métodos para la determinación del valor de los bienes en función de las circunstancias del supuesto concreto.

En el caso del IEDMT se ha de partir de la circunstancia de que el artículo 69.1.b) de la Ley de Impuestos Especiales, anteriormente reproducido, señala que para los vehículos usados, la base imponible estará constituida por el valor de mercado de los mismos en el momento del devengo.

No define, sin embargo la citada norma, qué debe entenderse por "valor de mercado" a efectos de este tributo por lo que habrá que acudir, para completar dicha definición, a lo dispuesto en otras leyes tributarias.

De este modo, si se acude a lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 79.Cinco) o a lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículo 15), se puede concluir que el valor de mercado será el acordado entre dos partes independientes en condiciones de libre competencia.

Este criterio es, por otra parte, el mantenido por la Dirección General de Tributos, que, en contestación a consultas vinculantes V1587-2011, de 20 de junio, y V2817/2021, de 16 de noviembre de 2021, señala lo que sigue:

*"La Ley de Impuestos Especiales no define qué ha de entenderse por "valor de mercado" ni qué conceptos lo integran. Si se acude a otras normas tributarias que sí definen el valor de mercado (el artículo 79. Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, o el artículo 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), se puede afirmar que ambas normas coinciden en definir el valor de mercado como aquel que es acordado entre partes independientes en condiciones de libre competencia."*

Se ha de entender, en consecuencia, que el valor de mercado en el caso de vehículos usados es aquel que se ha fijado por partes independientes en condiciones de libre competencia.

Por otra parte, de lo dispuesto por la doctrina y la jurisprudencia alegada por la Directora recurrente, anteriormente reproducida, se deriva que el valor de mercado de los vehículos usados es su valor intrínseco, entendido el mismo como aquel que refleja el auténtico valor del bien en el momento de la transacción.

De lo anterior se deduce, que cuando la Administración comprueba la base imponible del IEDMT en relación con los vehículos usados, lo que se persigue es garantizar que el valor declarado sea coincidente con el valor de mercado.

Siendo esto así, cuando la base imponible declarada por el contribuyente sea inferior al precio acordado entre las partes en la transacción que motivó la liquidación del impuesto, la Administración podrá considerar, sin necesidad de acudir a los métodos de valoración a los que se refiere el artículo 57 de la Ley General Tributaria, que el valor de mercado del vehículo usado es el consignado en la factura, de tal modo que corresponderá al sujeto

pasivo del impuesto probar que el valor declarado se corresponde efectivamente con el valor de mercado del vehículo en cuestión.

En consecuencia, la Administración en estos supuestos podrá modificar el valor declarado como base imponible del IEDMT sin necesidad de utilizar los mecanismos de comprobación de valor contemplados en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, puesto que la misma se está limitando a utilizar como valor de mercado el declarado por la propia interesada en la factura de venta, por lo que no está llevando a cabo ninguna actuación de comprobación sino que simplemente está corrigiendo el valor declarado sobre la base de los datos proporcionados por el propio administrado.

Lo anterior no impide que la Administración pueda acudir a los métodos de valoración a los que se refiere el artículo 57 de la Ley General Tributaria, a efectos de la correcta determinación del valor de mercado a efectos del IEDMT, puesto que se ha de tener presente que no en todo caso, el valor consignado en factura puede considerarse representativo del valor de mercado.

Resulta interesante lo dispuesto por la Audiencia Nacional en su sentencia de 17 de mayo de 2022, dictada en resolución del recurso 82/2020, en la que en relación con el valor consignado en factura señala lo siguiente:

*"Como afirma la entidad demandante, no todos los coches usados tienen el mismo estado de conservación, por ejemplo y ello incide en su valor, pero también lo es, que en este caso, la Administración fijó la valoración en el denominado "precios medios de venta" aprobados por las Ordenes Ministeriales que resultaban aplicables, de manera que, por aplicación del art. 105 de la LGT, la entidad recurrente venía obligada a demostrar que esos valores no se correspondían con el auténtico precio de mercado de los vehículos en cuestión.*

*La solución de la recurrente, que implica acudir sin más al importe de la factura entre partes, no puede considerarse adecuada o la única posible, estando basada además en la interpretación subjetiva de los preceptos citados, dando lugar a precios netamente inferiores a los de mercado, contra las previsiones de la normativa vigente."*

Como se observa, la sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, establece que el valor declarado en factura no siempre es representativo del valor de mercado del bien, por lo que no puede afirmarse de modo absoluto, que el valor de venta del vehículo contenido en la factura sea coincidente en todos los supuestos con el valor de mercado.

En definitiva, entiende este Tribunal que la Administración podrá corregir el valor declarado a efectos del IEDMT o bien acudiendo al valor contenido en la factura expedida con ocasión de la transmisión que dio lugar a la liquidación del impuesto, o bien mediante el empleo de los métodos de comprobación del valor a los que se refiere el artículo 57 de la Ley General Tributaria, siempre que no se justifique por el interesado que el valor declarado se corresponde con el valor de mercado, entendido como el determinado entre partes independientes en condiciones de libre competencia.

Siendo esto así no procede entrar a valorar la cuestión planteada ad cautelam por el Departamento de Aduanas en relación con la consideración del precio de pactado entre el comprador y el vendedor como un mecanismo de comprobación del valor a efectos de lo dispuesto en la letra h) del artículo 57.1 de la Ley General Tributaria.

Por lo expuesto,

**ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA,** en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AEAT,**

## ACUERDA

**ESTIMARLO EN PARTE,** fijando los siguientes criterios:

1. La utilización por los contribuyentes de los precios medios de venta aprobados al efecto por el Ministro de Economía y Hacienda que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto, para la determinación del valor de mercado de los vehículos usados que no figuren en la orden ministerial aprobada al efecto (tablas de valoración de bienes usados) no impedirá a la Administración comprobar por los otros medios previstos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria el valor así declarado.

2. Cuando el valor declarado por el contribuyente como base imponible del IEDMT en relación con los vehículos usados, sea inferior al consignado en la factura de venta que documenta la transmisión que dio lugar a la liquidación del impuesto especial, corresponderá al mismo justificar que dicho valor se corresponde con el valor de mercado del vehículo, estando legitimada la Administración, en caso contrario, a considerar como tal el consignado en la citada factura sin que ello suponga la aplicación por parte de esta de los métodos de comprobación de valor a los que se refiere el artículo 57 de la Ley General Tributaria.

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