

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094574

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de octubre de 2024

Sala 2.^a

Recl. nº. 5748/2021

SUMARIO:

II.EE. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Supuestos de no sujeción. En septiembre de 2020, la Administración inició una inspección parcial sobre el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT). Esta revisión se centró en la regularización de vehículos matriculados en Canarias. Mediante acta de disconformidad, se propuso la regularización de 86 vehículos que habían sido matriculados en Canarias con un tipo impositivo más bajo que el aplicable en la Península. La Administración argumentó que, debido a que la entidad tenía su domicilio fiscal en la Península, el tipo impositivo adecuado era el vigente en ese territorio. Además, la revisión incluyó 2.800 vehículos que fueron transmitidos antes de que transcurrieran cuatro años desde su primera matriculación, sin que se hubiera presentado el modelo 06 ni se justificara que los adquirentes los destinaran a una actividad que permitiera mantener la no sujeción al impuesto. El Tribunal determinó que, aunque la presentación del modelo 06 es un requisito formal, la carga de la prueba sobre la afectación de los vehículos a una actividad económica recaía en la entidad. Dado que la reclamante no presentó evidencia suficiente para demostrar que los vehículos transmitidos continuaron siendo utilizados en actividades económicas, la Inspección concluyó que la liquidación se basaba en la falta de pruebas sustanciales y no solo en el incumplimiento formal. La entidad intentó demostrar la afectación mediante la presentación tardía de modelos 06 y las inscripciones en el IAE de los compradores, así como la naturaleza profesional de los vehículos. Sin embargo, la Inspección consideró que esta documentación no era concluyente. La mayoría de los vehículos habían sido adquiridos por empresas de compraventa de automóviles, lo que implicaba la posibilidad de que fueran vendidos nuevamente sin afectar al inmovilizado de la empresa. El Tribunal confirmó que, para que un vehículo se considere significativamente afectado a una actividad económica, debe incorporarse al inmovilizado de la entidad adquirente con intención de permanencia. No basta con la simple deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas. Con lo cual, el Tribunal concluyó que los vehículos objeto de la regularización no cumplían con las pruebas suficientes para justificar la exención del impuesto. **Tipos impositivos.** Por otro lado, se analiza cuál es el tipo impositivo aplicable a los 86 vehículos que la reclamante ha afectado a su actividad desarrollada en las Islas Canarias. La Inspección considera que, dado que la interesada tiene su domicilio fiscal en territorio peninsular, el tipo impositivo deberá ser el vigente en la Península mientras que la reclamante afirma que dado que los vehículos se han matriculado y han sido efectivamente utilizados en dicho archipiélago se debe aplicar en tipo impositivo previsto para las Islas Canarias. Por ello, se ha de determinar cuál es el punto de conexión y la normativa es clara al establecer como punto de conexión el domicilio fiscal de la persona física o jurídica a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación. De tal manera que, en este caso, habría que atender al domicilio social de la reclamante. Con lo cual, no procede la aplicación del tipo impositivo del impuesto previsto para Canarias. **(Criterio 1 de 1).**

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), art. 70.2..

Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las CC.AA.), art. 43.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de liquidación de fecha 15 de julio de 2021 dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por el concepto Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicios 2017 y 2018.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 28/07/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 27/07/2021 contra el acuerdo de liquidación citado en el encabezamiento.

Segundo.

En fecha 22 de septiembre de 2020 se notifica a la interesada el inicio de unas actuaciones inspectoras relativas al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, IEDMT) de los ejercicios 2017 y 2018 siendo la actuación de carácter parcial.

La regularización se centra en la situación de los vehículos matriculados acogiendo a supuestos de exención o no sujeción al impuesto y aquellos matriculados por la entidad en las Islas Canarias con aplicación del tipo impositivo establecido en el artículo 70.2.b) de la Ley 38/1992, de 29 de diciembre, de Impuestos Especiales, que son inferiores en un punto porcentual a los correspondientes a la Península.

Tercero.

El resultado de las actuaciones inspectoras se plasma en el acta de disconformidad A02-...5, formalizada en Madrid el 2 de marzo de 2021.

En la misma se propone la regularización de los 86 vehículos que la entidad había matriculado en Canarias y, por tanto, aplicando un tipo impositivo menor que el que correspondería si los hubiese matriculado en la Península. Considerando la Administración que al tener la entidad su domicilio fiscal en DOMICILIO_1 el tipo del Impuesto aplicable debería ser el vigente en dicho territorio.

Por otro lado, también se propone la regularización de los 2.800 vehículos que, habiéndose acogido en el momento de su primera matriculación a un supuesto de no sujeción por afectación a la actividad económica, han sido transmitidos antes de transcurridos 4 años desde ese momento. Sin que se haya presentado el correspondiente modelo 06 ni justificado que los compradores los han destinado a un nuevo supuesto que permita el mantenimiento del beneficio fiscal.

Cuarto.

Tras la formulación de alegaciones por la interesada, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dicta acuerdo de liquidación en fecha 15 de julio de 2021.

En la misma se corrige la propuesta contenida en el acta para excluir de la regularización un total de 73 vehículos para los que efectivamente se ha podido comprobar que el adquirente realiza una actividad económica distinta al comercio de vehículos que permite considerar probada la existencia de las condiciones necesarias para la continuación de la no sujeción y por tanto no determinan la existencia de devengo del impuesto. Dictándose la siguiente liquidación:

CONCEPTO	IMPORTE (euros)
Cuota	1.187.824,68
Intereses de Demora	191.573,71
Total deuda Tributaria	1.379.398,39

Quinto.

Contra lo anterior, la interesada decide presentar en fecha 27 de julio de 2021 la presente reclamación económico-administrativa dirigida a este Tribunal Económico-Administrativo Central, la cual ha sido registrada con R.G.: 00/05748/2021.

En síntesis, alega lo siguiente:

- La falta de presentación de la declaración de no sujeción constituye un requisito formal que no puede dar lugar a la exigencia del Impuesto de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo.

- Los vehículos transmitidos antes del transcurso de cuatro años continuaron afectos al ejercicio de una actividad económica y, por tanto, no procede la exigencia del Impuesto.
- Procede la aplicación del tipo impositivo contemplado en el artículo 70.2.de la LIE para Canarias para los 86 vehículos que han sido matriculados y utilizados efectivamente en dicho territorio. Siendo el lugar de localización del domicilio fiscal de la entidad irrelevante a estos efectos.
- Existe falta de motivación en el acuerdo de liquidación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si el acuerdo de liquidación de fecha 15 de julio de 2021 dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes se ajusta a Derecho.

Tercero.

Señala la interesada que la falta de presentación de la declaración de no sujeción (modelo 06) a la que se refiere el artículo 65.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, constituye un requisito formal que no puede dar lugar a la exigencia del Impuesto de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo.

El hecho imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, IEDMT) se contiene en el artículo 65 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (en adelante, Ley de Impuestos Especiales) cuyo tenor literal es el siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"1. Estarán sujetas al impuesto:

a) La primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión, excepto la de los que se citan a continuación:

1.º Los vehículos comprendidos en las categorías N1, N2 y N3 establecidas en el texto vigente al día 30 de junio de 2007 del anexo II de la Directiva 70/156/CEE, del Consejo, de 6 de febrero de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre la homologación de vehículos a motor y de sus remolques, que no estén incluidos en otros supuestos de no sujeción y siempre que, cuando se trate de los comprendidos en la categoría N1, se afecten significativamente al ejercicio de una actividad económica. La afectación a una actividad económica se presumirá significativa cuando, conforme a lo previsto en el artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el sujeto pasivo tuviera derecho a deducirse al menos el 50 por ciento de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación del vehículo, sin que a estos efectos sea relevante la aplicación de cualquier otra restricción en el derecho a la deducción derivada de las normas contenidas en dicha Ley.

(...)

8.º Los vehículos mixtos adaptables cuya altura total desde la parte estructural del techo de la carrocería hasta el suelo sea superior a 1.800 milímetros, siempre que no sean vehículos todo terreno y siempre que se afecten significativamente al ejercicio de una actividad económica. La afectación a una actividad económica se presumirá significativa cuando, conforme a lo previsto en el artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el sujeto pasivo tuviera derecho a deducirse al menos el 50 por ciento de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación del vehículo, sin que a estos efectos sea relevante la aplicación de cualquier otra restricción en el derecho a la deducción derivada de las normas contenidas en dicha Ley.

(...)

2. a) La delimitación y determinación de los vehículos a que se refieren el apartado 1.a) anterior y el apartado 1 del artículo 70 se efectuará, en lo no previsto expresamente en dichos preceptos, con arreglo a las definiciones y categorías contenidas en la versión vigente al día 30 de junio de 2007 del Anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre.

b) A efectos de esta Ley, se considerarán nuevos aquellos medios de transporte que tengan tal consideración de acuerdo con lo establecido en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque la primera matriculación se produzca en Canarias.

c) La aplicación de los supuestos de no sujeción a que se refieren los números 9.º y 10.º del apartado 1.a) anterior, estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración Tributaria en la forma que se determine reglamentariamente. Cuando el hecho imponible sea la circulación o utilización de medios de transporte en España la aplicación de estos supuestos de no sujeción estará condicionada, además, a que la solicitud para el referido reconocimiento previo se presente dentro de los plazos establecidos en el artículo 65.1.d).

En los demás supuestos de no sujeción será necesario presentar una declaración ante la Administración tributaria en el lugar, forma, plazo e impresos que determine el Ministro de Economía y Hacienda. Se exceptúan de lo previsto en este párrafo los vehículos homologados por la Administración tributaria.

3. 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.

(...)"

Por su parte, el artículo 67 de la citada norma regula el sujeto pasivo del Impuesto, señalando lo que sigue:

"Serán sujetos pasivos del impuesto:

(...)

c) En los casos previstos en el apartado 3 del artículo 65 de esta Ley, las personas o entidades a cuyo nombre se encuentre matriculado el medio de transporte."

Asimismo, el artículo 68 de la Ley de Impuestos Especiales se refiere al devengo del Impuesto, señalando su apartado tercero lo siguiente:

"En los casos previstos en el apartado 3 del artículo 65 de esta Ley, el impuesto se devengará en el momento en que se produzca la modificación de las circunstancias o requisitos que motivaron la no sujeción o exención del impuesto."

De los preceptos legales transcritos anteriormente se desprende que, como regla general, la transmisión antes del transcurso del plazo de cuatro años de un vehículo matriculado bajo un supuesto de no sujeción, estará sujeta al impuesto.

No obstante, no se producirá dicha sujeción y, por tanto, no será necesario autoliquidar e ingresar el impuesto si tras la transmisión resulta de aplicación un nuevo supuesto de no sujeción o de exención. En estos supuestos prevé la norma la presentación ante la Administración de una declaración de no sujeción (modelo 06) en la que se manifieste que efectivamente el vehículo transmitido va a ser utilizado en alguno de los supuestos que habilita la aplicación de la no sujeción o de la exención.

Se sujeta así a los intervinientes en la operación de transmisión de los vehículos al cumplimiento de una obligación que se concreta en la presentación del modelo contenido en la Orden EHA/3851/2007, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, y el modelo 06 de declaración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo.

Señala el artículo 2 de la Orden EHA/3851/2007, de 26 de diciembre, lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"1. Se aprueba el modelo 06 «Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Declaración de exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo». Dicho modelo, que figura como anexo II de la presente Orden, consta de tres ejemplares: Ejemplar para la Administración, ejemplar para el interesado y ejemplar para el Órgano de matriculación. El citado modelo deberá ser presentado por los sujetos pasivos a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva de los medios de transporte en España, sean de fabricación comunitaria o importados, nuevos o usados, o por las personas o entidades a que se refiere la disposición adicional primera de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, en el supuesto contemplado en el art. 65, apartado 1, letra d), de la citada Ley cuando soliciten las exenciones o no sujeciones a que se refiere el último párrafo de los arts. 65.2 y 66.2 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

2. El lugar, plazo y forma de presentación del modelo 06 de declaración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo, se regirán por lo dispuesto en la Orden EHA/1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de declaración-liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el modelo 06 de declaración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet de las declaraciones correspondientes al modelo 576 y se modifica la Orden de 30 de septiembre de 1999, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los modelos 110, 130, 300 y 330."

Sentado lo anterior procede analizar si en el caso que nos ocupa procede la exigencia del IEDMT en relación con los vehículos transmitidos por la interesada antes del transcurso de cuatro años desde la primera matriculación definitiva al amparo de un supuesto de no sujeción.

En materia de reconocimiento de beneficios fiscales en el ámbito de los productos objeto de impuestos especiales se ha de tener en cuenta la jurisprudencia emanada tanto del Tribunal de Justicia de la Unión (véase, entre otras, sentencia Roz-Swit, de 2 de junio de 2016, asunto C-418/14 y *Vakaru Baltijos laivu statykla*, de 13 de julio de 2017, asunto C-151/16), como del Tribunal Supremo (sentencia de 27 de febrero de 2018, dictada en resolución del recurso de casación 914/2017) que señala que no es posible eliminar las ventajas fiscales establecidas para los citados productos por el mero incumplimiento de los requisitos formales a los que la norma sujeta la aplicación de aquellas.

Señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de febrero de 2018 (rec.cas. 914/2017), asumiendo el criterio fijado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las sentencias precitadas respecto al incumplimiento de los requisitos formales en materia de impuestos especiales, lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

7. El criterio sentado por el TJUE en la sentencia Roz-Swit, dictada en 2016 no es nuevo y responde a un planteamiento de los jueces de Luxemburgo conforme al que no cabe "sustantivar" los requisitos formales. En el ámbito del impuesto sobre el valor añadido el TJUE ha sostenido que los Estados miembros no pueden condicionar el derecho a la deducción al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se han cumplido, pues con ello irían más allá de lo necesario para garantizar la correcta aplicación del impuesto [sentencias de 27 de septiembre de 2007, 11 JURISPRUDENCIA Collée (C-146/05, apartado 29) y 20 de octubre de 2016, Plöckl (C-24/15, apartado 39).

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

9. A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica es trasposición de las disposiciones aprobadas en el seno de la Unión Europea, que ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Supremo debe corregir su jurisprudencia sobre los incumplimientos formales en el ámbito de los impuestos especiales y su trascendencia, en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal.

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

De lo expuesto se deriva que no cabrá exigir el impuesto especial cuando a pesar de haberse incumplido los requisitos de forma a los que la normativa anuda la aplicación de un beneficio fiscal, se acredite que el producto gravado ha sido utilizado en los fines para los que la norma prevé una ventaja tributaria.

Sentado lo anterior, procede analizar si en el caso que nos ocupa la Inspección ha basado su liquidación en un mero incumplimiento formal obviando así el criterio jurisprudencial analizado.

Señala el acuerdo de liquidación impugnado lo siguiente:

"QUINTO: En relación con la procedencia de la liquidación de los vehículos para los que no se han presentado modelos 06, o estos se han presentado en el año 2021, debemos primeramente analizar si la entidad ha acreditado la concurrencia en los adquirentes de los vehículos de los requisitos establecidos en el artículo 65.1.a) apartados 1º y 8º de la Ley 38/1992, lo que determinaría que no se generaría el devengo previsto en el artículo 68.3 de la Ley de Impuestos Especiales.

En cuanto a la falta de presentación de un modelo 06 que justifique que en el adquirente concurren las circunstancias previstas en el artículo 65 de la Ley 38/1992 para considerar que puede mantenerse la no sujeción o proceder una exención, tiene carácter sustantivo a estos efectos, y el que la presentación se produzca en el momento de la transmisión y no tres o cuatro años después debe considerarse esencial, fundamentalmente porque en el año 2021 es muy probable, que dado el perfil de los adquirentes, dedicados a la comercialización al por mayor o al por menor de vehículos terrestres, estos hayan vuelto a ser transferidos y ni siquiera se encuentren en su poder. Dicho modelo presentado ante las autoridades tributarias en el momento de la transmisión es el medio por el que el adquirente manifiesta que en él concurren esas circunstancias o requisitos que suponen la aplicación de una no sujeción, exonerando al transmitente de cualquier comprobación en ese sentido, y comunica a la Administración tributaria que asume la obligación de justificar dicha concurrencia en el momento en que sea preciso.

Tal y como indican los actuarios en cuanto a la aplicación a este supuesto de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 27 de febrero de 2018, un simple incumplimiento formal no puede suponer la pérdida de un beneficio fiscal. En este pronunciamiento el Tribunal, haciéndose eco de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asuntos C-418/14 y C-151/16) señala que (...)

En este sentido, el propio Tribunal Supremo ha dictado dos sentencias en las que deja claramente establecido que la doctrina recogida en la sentencia de 27 de febrero de 2018 es igualmente aplicable a este

impuesto, la sentencia de 19 de junio de 2020 (rec. 5453/2017) y la sentencia de 10 de septiembre de 2020 (rec. 784/2017). Si bien en los casos analizados por el alto tribunal, el incumplimiento formal se refería a la falta de una licencia administrativa necesaria para la realización de una actividad de alquiler o la falta de presentación de una solicitud cuando la entidad que debió presentarla es quien debe demostrar que en su propia actividad concurren las circunstancias que determinan la exención. En el supuesto que nos ocupa debe existir una declaración, el modelo 06, que debe ser suscrita por el adquirente del vehículo como medio para acreditar su intención de afectarlo efectivamente a una actividad económica para que no se produzca el devengo previsto en el artículo 65.3 de la LIE.

SEXO: El requisito establecido en la norma para determinar que se mantiene la no sujeción prevista en el artículo 65.1.a) numerales 1º y 8º es, pues, la efectiva afectación a una actividad económica de los vehículos por los adquirentes.

En relación con la prueba de dicha afectación, la entidad indica en sus alegaciones que, además del modelo 06 caben otro tipo de medios probatorios para determinar dicha afectación, citando la normativa establecida al respecto en la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, proponiendo el análisis del alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas del adquirente, su objeto social, las actividades que realiza, la tipología de los vehículos, etc... siendo esta una información de acceso público que podría haberse solicitado por los actuarios.

Con independencia de si dicha información, que la entidad considera puede constituir prueba en apoyo a sus pretensiones, ha sido solicitada o no por los actuarios debe indicarse, en primer lugar, que la carga de la prueba no corresponde a la Administración sino a la entidad, que es quien pretende el mantenimiento de una situación de no sujeción al IEDMT tras la transmisión antes de transcurridos cuatro años desde la inicial matriculación de los vehículos, lo que determinaría la inexistencia de devengo del impuesto y su consideración como sujeto pasivo del impuesto.

Debe considerarse, en segundo lugar, que según consta en el expediente los actuarios solicitaron la información correspondiente al IAE de los adquirentes, que fue aportada por la entidad, por lo que no puede considerarse que haya existido dejación o relajo en la actuación del Equipo inspector a la hora de intentar comprobar esa efectiva afectación de los vehículos. Aspecto distinto es que dicha información no se haya considerado como prueba suficiente del destino y afectación económica de los adquirentes.

A pesar de lo anteriormente indicado, se ha procedido a analizar la existencia del alta en el IAE y, en su caso, la actividad desarrollada por el adquirente para aquellos supuestos en los que se presentó el modelo 06 en un momento posterior a la transmisión del vehículo, concretamente en el año 2021, ascendiendo el total de vehículos en estas circunstancias a 1.646.

En este análisis se ha comprobado, en primer lugar, que para la mayoría de los vehículos, el adquirente desempeña la actividad de comercio al por mayor (epígrafe 615.1 del IAE) o al por menor de vehículos terrestres (epígrafe 654.1 del IAE). En estos supuestos no puede considerarse acreditado que el automóvil en cuestión se vaya a afectar a una actividad económica y no a ser destinado a la reventa.

A este respecto, debemos atender para determinar la existencia de una significativa afectación, en primer lugar, a las características objetivas que presentan este tipo de vehículos, que están diseñados y fabricados para el transporte de mercancías. En este sentido el Tribunal Supremo se ha pronunciado en sentencias de 14 de abril de 2010 y 14 de octubre de 2011, con números 357/2005 y 1736/2009 respectivamente, concluyendo que un bien no puede considerarse afectado de forma significativa al ejercicio de la actividad empresarial si sus características no lo hacen apto, idóneo o útil para ese destino de acuerdo con los usos propios, típicos o más frecuentes de la actividad. Así la afectación del bien al ejercicio de la actividad no depende tanto de la libérrima voluntad de la empresa o de las facultades de auto organización de su titular cuanto de la relación entre el bien (vehículo en el caso que nos ocupa) y el objeto de la actividad empresarial lo que exige atender a factores objetivos: las características del bien, los usos de comercio, etc... No se trata de un uso indispensable para el ejercicio de la actividad sino de un uso significativo, esto es, relevante en el ejercicio de esa actividad.

Es evidente que, para la realización de la actividad de comercio de vehículos, es indispensable que el bien objeto de transferencia sea precisamente un vehículo, no existiendo duda alguna sobre el derecho a la total deducibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el adquirente. Ahora bien, a los efectos del IEDMT, no podemos considerar como significativa la afectación a una actividad económica que realiza el empresario revendedor, puesto que se va a limitar a la adquisición y posterior reventa, sin que dedique el vehículo al transporte de mercancías, para el que este está específicamente diseñado, revistiendo la consideración de una existencia para su negocio.

Parece claro y palmario que el compromiso de dedicar el vehículo a esa actividad solo puede ser asumido por el adquirente del mismo, que debe facilitar el modelo 06 debidamente diligenciado por el órgano gestor al transmitente, para que este pueda demostrar que no se ha producido el devengo regulado en el artículo 68.3 de la Ley de Impuestos Especiales y por tanto no es sujeto pasivo del impuesto. Y ello en el momento de producirse el devengo del impuesto y no tres o cuatro años después. Como conclusión, se considera que se no se ha acreditado el cumplimiento por los adquirentes de los vehículos de los requisitos que dan derecho a la no sujeción al impuesto en las transferencias efectuadas por la entidad.

Continuando con el análisis de los datos aportados por la entidad, sobre la existencia de alta en el IAE para los vehículos respecto de los cuales se presentó el modelo 06 de forma manifiestamente extemporánea, se ha podido comprobar que en dos supuestos, vehículos VEHÍCULO_1 y VEHÍCULO_2, el adquirente se dio de alta en el IAE con posterioridad a la transmisión de la titularidad de los mismos. El detalle es el siguiente

(...)

Finalmente, para 73 de los vehículos se ha podido comprobar que el adquirente realizaba una actividad económica distinta al comercio de vehículos que permite considerar probada la existencia de las condiciones necesarias para la continuación de la no sujeción y por tanto no determinan la existencia de devengo del impuesto. La base imponible de estos 73 vehículos asciende de 667.937,61 euros (véase Anexo I)."

Como se observa, la Inspección no basa la liquidación practicada en el mero incumplimiento de los requisitos de forma sino en el hecho de que, a su juicio, no resulta acreditado que los vehículos transmitidos antes de la finalización del plazo de cuatro años se hayan afectado significativamente al ejercicio de una actividad económica por parte del adquirente.

En consecuencia y al no tratarse de una regularización sustentada exclusivamente en el incumplimiento de los requisitos formales procede desestimar las alegaciones de la interesada en este punto.

Cuarto.

Por otro lado, señala la reclamante que las pruebas aportadas resultan suficientes para entender que queda acreditado que los vehículos transmitidos por la misma fueron afectados tras la transmisión al ejercicio de una actividad económica. En consecuencia manifiesta que la regularización practicada es improcedente por ser de aplicación, como señala la norma, un nuevo supuesto de no sujeción.

Frente a ello la Administración sostiene que no ha quedado acreditada la afectación requerida por la norma.

Como se ha señalado anteriormente, cuando se produce una modificación de las circunstancias o requisitos que motivaron la no sujeción al IEDMT antes del plazo de cuatro años, la consecuencia inmediata será el nacimiento de la obligación de autoliquidar e ingresar el impuesto con referencia al momento en que se produce dicha modificación. No obstante, dicha consecuencia no se aplicará en aquellos supuestos en los que tras la transmisión resulte aplicable un supuesto de no sujeción o de exención de los previstos en la Ley.

En el caso que nos ocupa la interesada procedió a la transmisión de un conjunto de vehículos antes de la finalización del plazo de 4 años sin proceder a practicar la autoliquidación del IEDMT por entender que tras la misma resultaba de aplicación un nuevo supuesto de no sujeción. No obstante, dicha circunstancia no fue comunicada formalmente a la Administración puesto que, como se ha señalado anteriormente, no se presentó la declaración de no sujeción, modelo 06.

Dicha falta de comunicación, si bien no puede dar lugar por sí sola a la exigencia del Impuesto Especial de acuerdo con lo señalado en el fundamento de derecho anterior, si tiene como consecuencia que la interesada no se vea liberada de la obligación de justificar la concurrencia de un nuevo supuesto de no sujeción en el adquirente, estando obligada a presentar las pruebas que acrediten dicha circunstancia. Al ser el transmitente del vehículo el que deja de pagar el impuesto como consecuencia de la transmisión a quien se propone afectar el mismo a una actividad económica, corresponde a aquel asegurarse de la realidad de dicha afectación.

Se ha de tener en cuenta que, de acuerdo con la letra c) del artículo 67 de la Ley de Impuestos Especiales en los casos previstos en el apartado 3 del artículo 65 de esta Ley, esto es, la modificación de las circunstancias que dieron lugar a la aplicación de un supuesto de no sujeción antes de transcurridos cuatro años, tendrán la condición de sujeto pasivo "las personas o entidades a cuyo nombre se encuentre matriculado el medio de transporte", es decir, los transmitentes.

Sobre los requisitos para no la tributación por el Impuesto en caso de este tipo de transmisiones, ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal Supremo en varias ocasiones, entre otras, puede citar su sentencia de 3 de marzo de 2017 (recurso n.º 559/2016) (el subrayado es de este Tribunal Central):

"La solicitud de exención no se realiza en abstracto, respecto de futuras operaciones en las que pudieran darse los requisitos de exención, sino respecto de una concreta operación en la que deben concurrir de manera real y efectiva los requisitos y circunstancias exigidos. Por ello no cabe entender que cuando la norma habla de aeronaves "para ser cedidas en arrendamiento" se esté refiriendo a un hipotético y futuro arrendamiento sino que se está refiriendo a una concreta y determinada operación, cuyos elementos identificadores deben ser presentes y actuales. No basta, pues, la mera intención del solicitante de cumplir los requisitos en un futuro, sino que efectivamente dichos requisitos han de cumplirse en una concreta operación para acceder a la previa y provisional exención. El mantenimiento de dichos requisitos y circunstancias durante cuatro años tiene carácter objetivo, es decir, es independiente de cuál sea la voluntad del sujeto pasivo respecto al mismo, de manera que si se modifican

las circunstancias determinantes de la exención habrá de autoliquidarse el impuesto aunque tal modificación sea ajena a la voluntad del sujeto pasivo".

En este mismo sentido se ha pronunciado para un supuesto análogo la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en su sentencia de 16/10/2018 (recurso n.º 15308/2017) en la que se motiva:

"(...) el beneficiario (la actora) sólo se liberaría de la obligación de mantener el vehículo afecto a una actividad económica durante el plazo de cuatro años desde la matriculación, si el adquirente se subrogara en su posición y para ello debería efectuar una nueva declaración de no sujeción. Es cierto que la oficina gestora incurre en error al fijar la fecha de la transmisión del vehículo y que ello puede provocar cierta confusión que no llega a proyectarse sobre el motivo determinante de la liquidación practicada, ni mucho menos le ha causado indefensión a la actora que lo ha conocido en todo momento. "... ..., S.A." transmite a los seis meses de matricularlo el vehículo no sujeto al impuesto de matriculación por afectación a la actividad económica durante cuatro años pero al no poner en conocimiento de la Administración tributaria dicha la venta, debe por tanto autoliquidar e ingresar el impuesto según dispone el artículo 65.3 Ley 38/1992, ante la pérdida del beneficio fiscal subjetivo y provisional en el IEDMT por cese en la afectación del vehículo a su actividad económica. (...)"

A efectos de dar respuesta a la cuestión que se plantea resulta procedente reproducir de nuevo lo dispuesto por el artículo 65 de la Ley de Impuestos Especiales en relación con el supuesto de no sujeción cuya aplicación pretende la interesada.

Señala al respecto la citada norma lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"Estarán sujetas al impuesto:

a) La primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión, excepto la de los que se citan a continuación:

1.º Los vehículos comprendidos en las categorías N1, N2 y N3 establecidas en el texto vigente al día 30 de junio de 2007 del anexo II de la Directiva 70/156/CEE, del Consejo, de 6 de febrero de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre la homologación de vehículos a motor y de sus remolques, que no estén incluidos en otros supuestos de no sujeción y siempre que, cuando se trate de los comprendidos en la categoría N1, se afecten significativamente al ejercicio de una actividad económica. La afectación a una actividad económica se presumirá significativa cuando, conforme a lo previsto en el artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el sujeto pasivo tuviera derecho a deducirse al menos el 50 por ciento de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación del vehículo, sin que a estos efectos sea relevante la aplicación de cualquier otra restricción en el derecho a la deducción derivada de las normas contenidas en dicha Ley.

(...)

8.º Los vehículos mixtos adaptables cuya altura total desde la parte estructural del techo de la carrocería hasta el suelo sea superior a 1.800 milímetros, siempre que no sean vehículos todo terreno y siempre que se afecten significativamente al ejercicio de una actividad económica. La afectación a una actividad económica se presumirá significativa cuando, conforme a lo previsto en el artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el sujeto pasivo tuviera derecho a deducirse al menos el 50 por ciento de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación del vehículo, sin que a estos efectos sea relevante la aplicación de cualquier otra restricción en el derecho a la deducción derivada de las normas contenidas en dicha Ley."

Por su parte, el artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, al que se refiere el artículo precitado señala lo que sigue (el subrayado es de este Tribunal):

"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

No obstante lo dispuesto en esta regla 2.ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

- a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
- e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- f) Los utilizados en servicios de vigilancia.

3.ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de esta Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5.ª A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los números 3.º y

4.º del apartado dos de este artículo.

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

- 1.º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.
- 2.º Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.
- 3.º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.
- 4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos."

De lo dispuesto en los preceptos reproducidos resulta que no quedarán sujetos al impuesto los vehículos de la categoría N1, N2, N3 y los vehículos mixtos que se afecten significativamente a una actividad económica, presumiéndose que dicha afectación es significativa cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, el sujeto pasivo tuviera derecho a deducir al menos el 50% de las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición de los mismos.

Sentado lo anterior procede analizar si los medios de prueba aportados por la interesada permiten acreditar la afectación significativa de los vehículos a las actividades económicas desarrolladas por los adquirentes de los mismos.

La reclamante intenta probar la afectación a otra actividad económica de los vehículos litigiosos sobre la base de la presentación tardía de los modelos 06 y la indicación de los epígrafes del IAE en los que se encuentran dados de alta los compradores, así como sobre la base de la tipología de los vehículos puesto que su naturaleza indica que es previsible su afectación a una actividad económica.

Consta en el expediente que la interesada se ha puesto en contacto con los compradores para pedirles permiso para presentar las declaraciones en su nombre varios años después de que tuvieran lugar las transmisiones. Ahora bien, aunque recibe autorización para la presentación de las mismas no hay ningún tipo de explicación sobre si los vehículos han sido o continúan afectados a la actividad económica de los compradores.

Como bien señala la Inspección, la mayoría de los compradores se dedican a la compra y venta de vehículos al por mayor o al por menor, por lo que los vehículos transmitidos pudieron incorporarse al inmovilizado material de la adquirente, afectándose así a una actividad económica o por el contrario, pudieron pasar a formar parte de las existencias de la entidad, no produciéndose así la afectación requerida.

Confunde la reclamante el requisito normativo de que los vehículos se afecten a una actividad económica con que el adquirente realice una actividad económica. Del expediente se desprende que los vehículos fueron adquiridos por sujetos que desarrollaban actividades económicas. Lo que no queda acreditado es que dichos vehículos haya sido afectados al ejercicio de esas actividades económicas.

En relación con la naturaleza de los vehículos, señala la actora en sus alegaciones que "estos están concebidos para destinarse a un uso profesional, vinculado con una actividad económica. Nadie, en su sano juicio utilizaría un vehículo industrial en su tiempo personal u ocioso (...)".

Puede que las características técnicas de los vehículos hicieran pensar que su destino es ser utilizados en una actividad económica. Pero no puede perderse de vista que los mismos se han transmitidos a entidades dedicadas a la venta de vehículos por lo que parece razonable que dichas entidades hayan vendido nuevamente sus vehículos en lugar de mantenerlos afectos a su actividad.

Por tanto, dicha documentación, no resulta suficiente, en contra de lo señalado por la interesada para acreditar que se haya producido la afectación significativa del vehículo a una actividad económica.

Resulta aclaratoria en este sentido la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en fecha 1 de abril de 2016 (rec.. 1088/2014) en la que en relación con dicha cuestión se señala lo que sigue:

a) Lo decisivo a los efectos de la no sujeción al impuesto de primera matriculación que aquí nos ocupa no es si las cuotas de IVA soportadas por el adquirente del vehículo son o no deducibles en el impuesto del IVA sino si el vehículo está o no afecto significativamente al ejercicio de una actividad económica. Y en orden a determinar si concurre o no dicha exigible afectación significativa la presunción de afectación que por remisión efectúa el artículo 65.1.a) 1º y 8º de la LIE al artículo 95 de la LIVA no ha de entenderse sino a las referidas en su apartado TRES, único apartado del precepto que contempla dos presunciones de esta naturaleza: una del 50% (regla 2ª, párrafo primero), y otra del 100% (regla 2ª, párrafo tercero).

Por este motivo, y en contra de lo que sostiene la recurrente, la remisión del artículo 65.1.a) 1º y 8º de la LIE no es al artículo 95 de la LIVA en bloque, sino más propiamente al supuesto en que, respecto a los vehículos adquiridos y según lo dispuesto en dicho artículo 95, "el sujeto pasivo tuviera derecho a deducirse al menos el 50 por ciento de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación del vehículo", es decir, de conformidad con lo dispuesto en el apartado TRES que es el que regula el derecho del sujeto pasivo a deducirse al menos el 50 por ciento en relación, precisamente, a los bienes de inversión.

b) En el caso que nos ocupa de concesionario de vehículos, al igual que en general en todos aquellos supuestos en que la actividad económica tiene precisamente por objeto el mismo bien cuestionado -como los inmuebles respecto de una empresa inmobiliaria-, no es en absoluto irrelevante determinar si los vehículos forman parte del inmovilizado o de las existencias, pues en estos casos la afectación significativa de los mismos a la actividad económica sólo ha de predicarse de los bienes que forman parte del inmovilizado o activo no corriente - que comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año-, y no, por tanto, de las meras existencias, por más que, lógicamente, las existencias están vinculadas directamente a la obtención de ingresos de la sociedad en cuanto, en definitiva, son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o

suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios, vinculación (afectación) que no ha de estimarse en estos casos como significativa. Es, pues, la estabilidad en la incorporación al patrimonio con idea de cierta permanencia en la empresa lo que ha de servir como parámetro de determinación de la afectación significativa al ejercicio de la actividad económica, y no el mero dato de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en su adquisición.

La tesis de la actora llevaría a la no sujeción del impuesto de primera matriculación en todos los casos en que, por las razones que fuesen, el concesionario procediera a la matriculación de los vehículos (existencias) antes de su transmisión a terceros, lo que desde luego carece de sentido desde la perspectiva de la no sujeción por afectación significativa a la actividad económica de la empresa.

c) Sobre esta cuestión, y más concretamente sobre la calificación de los vehículos que la actora dedica a demostración, prueba o cortesía, debemos estar a la doctrina contenida, por todas, en la STS de 3 de diciembre de 2012, recurso de casación para la unificación de doctrina nº 301/2009, que señala lo siguiente: «Sobre la cuestión planteada se ha pronunciado esta Sala, en el Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 357/2005, en nuestra Sentencia de 14 abril 2010, en la que afirmamos en el fundamento segundo, que "(...) Para ello se ha de partir de la definición que de inmovilizado material da el artículo 52 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 27 de diciembre, conforme al cual "Se considerarán elementos del inmovilizado material todos aquellos bienes tangibles, muebles, inmuebles o semovientes que estén incorporados efectivamente al patrimonio del sujeto pasivo y que se utilicen para la obtención de rendimientos gravados por este impuesto, salvo los elementos que tengan la consideración de existencias", añadiendo el artículo 76 que son existencias "los bienes muebles e inmuebles adquiridos por la empresa con la finalidad de incorporarlos a los bienes producidos o a destinarlos a la venta sin transformación".

De la conjunción de estos preceptos se puede deducir que habrá bienes, que reuniendo materialmente, en principio, las características propias del inmovilizado material -incorporación al patrimonio y utilización para la obtención de rendimientos-, sin embargo, quedan excluidos de esta categoría cuando la adquisición se realiza con una concreta finalidad: su incorporación a los bienes producidos o a la venta. Es decir, es un elemento volitivo del sujeto pasivo, el que va a determinar la conceptualización del bien como "inmovilizado" o como "existencia". Habrá supuestos en que ese elemento se extrae claramente de la naturaleza del bien en relación con la actividad desarrollada por la empresa, pero existirán otros casos en que ese elemento hay que deducirlo de otros factores y circunstancias que concurren en la adquisición.

Por esta razón, resulta difícil, cuando no imposible, dar una doctrina general aplicable al supuesto presente, que en forma abstracta, y desde un punto de vista estrictamente jurídico, permita decidir cuándo un determinado bien entra en la categoría de inmovilizado o tiene la consideración de existencia. Será necesario descender al examen de otros factores, como pueden ser la naturaleza del bien, el tiempo de permanencia en la empresa antes de su venta, precio de su transmisión, etc. para poder llegar a una solución correcta. Es una cuestión fáctica de valoración de hechos que quedaría extra muros del recurso de casación para la unificación de doctrina, salvo que se observe una errónea o irracional apreciación de las circunstancias concurrentes.

En el caso presente se trata de vehículos automóviles que el concesionario dedica a demostración, prueba o cortesía, y que son matriculados con el fin de que puedan circular y los clientes comprueben las características de los mismos, pero una vez cumplida esta finalidad inicial, son vendidos después de un período muy corto de tiempo -"6 fueron vendidos el mismo día de su matriculación a nombre de la empresa y en el resto de los casos tan solo mediaron semanas o meses entre la matriculación a nombre de la empresa y venta posterior a un tercero, sin que dicho período excediera en ningún caso de 12 meses", dice la sentencia-

Es indudable que este escaso período de tiempo de estancia en la empresa no concuerda con la naturaleza del inmovilizado material al que se refiere el art. 52 RIS que requiere una estabilidad en la "incorporación", con idea de cierta permanencia, que es lo que refleja el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990 al referirse a los bienes del inmovilizado material. Se trataría por tanto de existencias que aunque inicialmente se dediquen a demostración o prueba, su destino final es la venta, aunque sea a un precio inferior.

Este carácter de permanencia en la empresa se recoge en las propias sentencias del Tribunal Supremo citadas por el recurrente, tanto en la inicial de 19 de abril de 1995, como en las posteriores de 23 de junio de 2001 y 8 de febrero de 2005, en las que se añade un elemento más a la hora de calificar el activo como inmovilizado o no, y no es otro que el objeto social de la empresa, que en el caso presente, según se desprende de los Estatutos -art. 2º-, es la venta de vehículos automóviles, objeto omnicomprendido tanto de los nuevos como de los usados, sin que un destino accesorio o temporal del vehículo le haga perder este primitivo destino, si se tiene en cuenta el escaso período de tiempo que transcurre entre la adquisición del fabricante y su venta a tercero, nunca superior a un año."...

En nuestra Sentencia, con cita y aplicación de nuestra anterior sentencia de 14 de abril de 2010, ya citada, señalamos en el fundamento tercero, que "(...) que el carácter de permanencia en la empresa de este tipología de vehículos destinados a la demostración y promoción de las ventas es el que nos va permitir determinar si nos encontramos bien, como sostiene la entidad recurrente, ante elementos integrantes del inmovilizado material o, como afirma la Sala de instancia ante existencias. Pues bien, en la sentencia aquí recurrida se declara que

".....los vehículos que nos ocupan son adquiridos, desde su inicio, con la finalidad de ser vendidos a terceros en el desarrollo de aquella actividad típica, con la salvedad de que, durante un corto periodo de tiempo -más del 50% de estos vehículos permanecen menos de un año en el patrimonio de la empresa y no llega al 7% los que están más de dos años- se adscriban o utilicen para funciones de promoción, que es una actividad indudablemente indisoluble de la de venta.", aspectos temporales que no son puestos en entredicho por la entidad recurrente y del que se deduce que el criterio de permanencia no ampara a los vehículos de demostración objeto del presente motivo casacional, razón por la que debemos compartir la posición expresada por la Sala de instancia de considerar a dichos vehículos desde el punto de vista contable como existencias y no como inmovilizado material como erróneamente sostiene la entidad recurrente."

La sentencia impugnada, como hemos anticipado reitera la doctrina que el mismo Tribunal, había mantenido entre otros en el recurso 458/2009, objeto del recurso de casación ordinario que dio lugar a nuestra sentencia de 14 de abril de 2011. Es por ello que la aplicación del principio de unidad de doctrina conduce a que, el motivo no prospere y el recurso haya de ser desestimado, porque en el caso concreto, y con las circunstancias expuestas es correcta la doctrina de la sentencia impugnada, que considerar a dichos vehículos desde el punto de vista contable como existencias y no como inmovilizado material».

d) De hecho, la no cuestionada deducción del 100% de las cuotas soportadas en la adquisición de los vehículos regularizados no trae causa de las previsiones contenidas en el artículo 95 LIVA -sobre limitaciones del derecho a deducir- sino de la deducción general contenida en los artículos 92 a 94 en la medida en que, en su condición de existencias, son bienes con derecho a la deducción plena de las cuotas soportadas al constituir la adquisición de vehículos para su ulterior comercialización el objeto genuino de la actividad societaria.

e) En fin, la propia regla 2ª del apartado TRES del artículo 95 de la LIVA, entre los vehículos que -como bienes de inversión- el párrafo tercero presume afectados al desarrollo de la actividad empresarial en la proporción del 100 por 100, incluye, precisamente "d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas", si bien, como se ve, esa presunción se refiere a los utilizados por los propios fabricantes de los vehículos, no a los concesionarios o comerciantes al por menor de los mismo, mención que confirma el criterio de que los vehículos objeto de regularización no han de considerarse como afectados significativamente a la actividad económica, procediendo por tanto la confirmación de la liquidación."

De lo expuesto en la precitada sentencia se deriva que para entender que un vehículo está afecto significativamente a una actividad económica es necesario que el mismo se incorpore al inmovilizado de la entidad adquirente pues, como señala la sentencia reproducida, es la estabilidad en la incorporación al patrimonio con idea de permanencia, y no el mero dato de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas, la que ha de servir como parámetro de determinación de la afectación significativa.

Señala la actora que la Administración no ha probado los hechos. En este punto debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el artículo 105 LGT:

"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria."

La Inspección ha examinado las pruebas aportadas por la reclamante, buena prueba de ello es que admite la no sujeción respecto de 73 vehículos.

Respecto al resto de vehículos regularizados, comparte este Tribunal con la Inspección que no se ha aportado prueba suficiente de que los mismos se hayan afectado a una situación que permita el mantenimiento de la no sujeción al impuesto.

Procede en consecuencia desestimar las pretensiones de la interesada en este punto.

QUINTO.

En segundo lugar, habrá de analizarse la alegación relativa a cuál es el tipo impositivo aplicable a los 86 vehículos que la reclamante ha afectado a su actividad desarrollada en las Islas Canarias.

La LIE recoge los tipos impositivos aplicables en su artículo 70, en cuyo apartado 2 se indica que:

"a) Los tipos que, conforme a lo previsto en el artículo 43 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma.

(...)"

El citado artículo 43 de la Ley 21/2001 expresaba que:

"Artículo 43. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

1. En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre el tipo de gravamen dentro de la siguiente banda:

a) Comunidades Autónomas Peninsulares y Comunidad Autónoma de Illes Balears:

Vehículos automóviles de turismo de cilindrada inferior a 1.600 centímetros cúbicos si están equipados con motor de gasolina o de cilindrada inferior a 2.000 centímetros cúbicos si están equipados con motor diésel: entre el 7,00 y el 7,70 por 100.

Resto de medios de transporte: entre el 12,00 y el 13,20 por 100.

b) Canarias:

Vehículos automóviles de turismo de cilindrada inferior a 1.600 centímetros cúbicos si están equipados con motor de gasolina o de cilindrada inferior a 2.000 centímetros cúbicos si están equipados con motor diésel: entre el 6,00 y el 6,60 por 100.

Resto de medios de transporte: entre el 11,00 y el 12,10 por 100."

Esta referencia a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, hay que entenderla realizada, *ratione temporis*, a la actual Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias:

"Artículo 51. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte las Comunidades Autónomas podrán incrementar los tipos de gravamen aplicables a los epígrafes del apartado 1 del artículo 70 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en un 15 por ciento como máximo."

Continúa señalando el apartado b) del artículo 70.2 LIE los tipos aplicables en caso de que la Comunidad Autónoma no hubiese hecho uso de sus competencias normativas, estableciendo para Canarias un tipo de un uno por ciento inferior al aplicable en Península y Baleares.

La Inspección considera que, dado que la interesada tiene su domicilio fiscal en DOMICILIO_1, el tipo impositivo deberá ser el vigente en la Península mientras que la reclamante afirma que dado que los vehículos se han matriculado y han sido efectivamente utilizados en dicho archipiélago se debe aplicar en tipo impositivo previsto para las Islas Canarias.

La cuestión estriba en determinar cual es el punto de conexión que permite exigir el Impuesto en un determinado territorio. Los puntos de conexión son las reglas que permiten determinar qué Comunidad Autónoma es competente para recaudar y aplicar el tributo así como para determinar cual es la normativa que resulta de aplicación.

A estos efectos, debemos remitirnos a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, cuyo Preámbulo ya adelanta que:

"Por lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se explicita que el punto de conexión es el domicilio fiscal de la persona física o jurídica a nombre de la cual se efectúa la primera matriculación, de forma coherente con la aplicación que de este impuesto se está realizando en la actualidad."

Esclareciendo en su artículo 43 lo siguiente:

"Artículo 43. Alcance de la cesión y punto de conexión en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte producido en su territorio.

2. Se considerará producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte cuando se encuentre en su territorio el domicilio fiscal de la persona física o jurídica que tenga la consideración de sujeto pasivo de este impuesto.

3. Las devoluciones a que se refiere el artículo 66 apartado 3 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, que correspondan a vehículos cuya matriculación definitiva hubiera determinado el pago del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se presentarán y, en su caso, acordarán y efectuarán por los órganos

competentes de la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se hubiera efectuado el pago. Cuando no sea posible determinar la Administración tributaria a la que se ingresaron dichas cuotas, la devolución será efectuada por la administración tributaria de la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se genere el derecho a la devolución."

La normativa es clara al establecer como punto de conexión el domicilio fiscal de la persona física o jurídica a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación. De tal manera que, en este caso, habría que atender al domicilio social de la reclamante.

Por otro lado, la referencia al domicilio fiscal como elemento clave para el cumplimiento de las obligaciones se reproduce en más normativa específica del Impuesto que nos ocupa.

Así el artículo 136 "Solicitud de reconocimiento previo" del RIE indica que:

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

Otro ejemplo se encuentra en el artículo 4 de la Orden HAC/171/2021, de 25 de febrero, por la que se aprueba el modelo 05, "Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Solicitud de no sujeción, exención y reducción de la base imponible", y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación:

"Cuando la presentación del modelo 05 se realice en papel impreso generado mediante el servicio de impresión desarrollado por la Agencia Tributaria en su sede electrónica, el modelo y la documentación complementaria que se deba acompañar en cada caso concreto, se presentarán en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal del obligado tributario."

Igualmente, como bien señala la Administración, esta cuestión ha sido tratada por la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V-0923-20, de 16 de abril de 2020, donde señala que:

"En consecuencia, a la vista de lo expuesto anteriormente, en el supuesto planteado en el escrito de consulta, una persona jurídica con domicilio fiscal y social en Cantabria que ejerza actividad y conste de alta en el I.A.E. en otras Comunidades Autónomas diferentes a la de su domicilio fiscal podrá adquirir vehículos y matricularlos en esas Comunidades para afectarlos a los establecimientos que allí pudiera tener."

No obstante lo anterior, el tipo impositivo aplicable será el del domicilio fiscal de la persona jurídica, puesto que ésta, como sujeto pasivo del impuesto, es la obligada a presentar el modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y a ingresar su importe, correspondiendo el rendimiento del IEDMT a la Comunidad Autónoma del domicilio fiscal del sujeto pasivo, al entenderse producido dicho rendimiento en su territorio, tal y como establece la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en su artículo 43."

En virtud de lo expuesto, como la interesada tiene su domicilio fiscal en DOMICILIO_1, cuestión que no ha sido debatida en ningún momento, no procede la aplicación del tipo impositivo del Impuesto previsto para Canarias.

Sexto.

Finalmente, alega falta de motivación en el acuerdo de liquidación.

A la motivación de los actos administrativos se refiere el artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, señalando lo siguiente:

"1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho:

- a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos.*
- b) Los que resuelvan procedimientos de revisión de oficio de disposiciones o actos administrativos, recursos administrativos y procedimientos de arbitraje y los que declaren su inadmisión.*
- c) Los que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos.*
- d) Los acuerdos de suspensión de actos, cualquiera que sea el motivo de ésta, así como la adopción de medidas provisionales previstas en el artículo 56.*

e) Los acuerdos de aplicación de la tramitación de urgencia, de ampliación de plazos y de realización de actuaciones complementarias.

f) Los actos que rechacen pruebas propuestas por los interesados.

g) Los actos que acuerden la terminación del procedimiento por la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas, así como los que acuerden el desistimiento por la Administración en procedimientos iniciados de oficio.

h) Las propuestas de resolución en los procedimientos de carácter sancionador, así como los actos que resuelvan procedimientos de carácter sancionador o de responsabilidad patrimonial.

i) Los actos que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales, así como los que deban serlo en virtud de disposición reglamentaria expresa.

Por su parte, el Tribunal Supremo, en sentencia de 30 de mayo de 2013, (rec. 7063/2010) establece que: *"la motivación del acto administrativo tiene por finalidad que el interesado conozca las razones o motivos que conducen a la resolución de la Administración, con el fin, en su caso, de poder rebatirlos en la forma procedimental regulada al efecto.*

La obligación de motivar no está prevista sólo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas".

Asimismo el Tribunal Supremo, en sentencia de 26 de diciembre de 2012, (rec. 2939/2010), indica:

"(...) la obligación de motivar los actos administrativos, que es consecuencia de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, garantizados por el artículo 9.3 de la Constitución española, y que se enmarca en el deber de la Administración de servir con objetividad los intereses generales y de actuar con sometimiento pleno a la ley y al derecho, como le impone el artículo 103 de la Constitución, se traduce en la exigencia de que los mismos contengan una referencia sucinta pero precisa y concreta de los hechos y de los fundamentos de derecho que permitan conocer al administrado la razón fáctica y jurídica de la decisión administrativa, posibilitándole el ejercicio de su derecho de defensa, tanto en la vía administrativa previa como en la ulterior jurisdiccional contencioso-administrativa, pero, respetado ese límite infranqueable, la concreta motivación exigible en cada caso dependerá de la potestad administrativa ejercitada, del acto administrativo de que se trate y de las circunstancias concurrentes [véanse, por todas, las sentencias de 5 de octubre de 2012 (casación 4430/10, FJ 10^o) y 24 de marzo de 2011 (casación 2885/06, FJ 4^o)."

Se trata, en efecto, del requisito general de la motivación del acto administrativo, recogido actualmente en el artículo 35 de la Ley 39/2015, antes transcrito, que tiene por finalidad que el interesado conozca los motivos que conducen a la resolución de la Administración, con el fin, en su caso, de poder rebatirlos.

En este sentido, se ha venido destacando tanto por la jurisprudencia como por la doctrina, la estrecha conexión entre el requisito de la motivación y el derecho de defensa del obligado tributario. Pero la exigencia de motivación no se reduce a esa conexión. La obligación de motivar no está prevista sólo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas. La obligación de notificar los elementos básicos de las liquidaciones tributarias y, en general, de todos los actos administrativos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos, es consecuencia, a su vez, de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad enunciados por el apartado 3 del artículo 9 de la Constitución y que también desde otra perspectiva puede considerarse como una exigencia constitucional impuesta no sólo por el artículo 24.2 de la Constitución sino también por el artículo 103 de la propia Constitución que garantiza el principio de legalidad en la actuación administrativa.

Esta obligación de motivación permite no solamente que los destinatarios de las decisiones puedan ejercer de forma eficaz sus derechos de defensa sino que los órganos encargados del control de la legalidad de aquellas puedan realizar el mismo de modo efectivo.

Es la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de diciembre de 1998 la que declara que tal falta de motivación o la motivación defectuosa pueden integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante y el deslinde de ambos supuestos ha de hacerse atendiendo a un criterio que tiene dos manifestaciones:

a. desde el punto de vista subjetivo, y dado que el procedimiento administrativo tiene una función de garantía del administrado, habrá que indagar si realmente ha existido o no indefensión;

b. en el aspecto objetivo, y puesto que el proceso tiene por objeto determinar si el acto impugnado se ajusta o no a Derecho, será preciso verificar si se cuenta o no con los datos necesarios para llegar a la conclusión indicada.

Expuesto lo anterior, procede examinar si en el caso que nos ocupa la Administración ha cumplido con su deber de motivación.

El órgano administrativo dictó el acuerdo de liquidación especificando los motivos por los cuales considera que no ha quedado acreditado que los vehículos hubiesen sido afectos a una actividad económica que justificase el mantenimiento de la no sujeción tras su transmisión por la interesada, así como los motivos por los que considera que no resulta de aplicación el tipo impositivo previsto en la LIE para Canarias.

Así, ha expresado los elementos de hecho y de derecho en los que basa la regularización. Dicha motivación le ha permitido a la reclamante conocer los motivos en los que se basa la regularización practicada.

En consecuencia, procede la desestimación de esta alegación por considerar que el acuerdo de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes está suficientemente motivado y no ha perjudicado los derechos de defensa de la interesada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas