TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 22 de septiembre de 2026
Sala 2.ª
R.G. 2788/2025

SUMARIO:

II.EE. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Exenciones. Actividades de alquiler. *Requisito de afectación efectiva y exclusiva.* El TEAC confirma la improcedencia de la exención del art. 66.1.c) de la LIE cuando los vehículos se utilizan, además de para el alquiler, en actividades promocionales, eventos, tours organizados o cesiones gratuitas. Asimismo, considera que las discrepancias de kilometraje deben justificarse documentalmente para acreditar el destino efectivo de los vehículos. En consecuencia, al no quedar acreditada su afectación exclusiva al alquiler, confirma la regularización tributaria y la sanción impuesta por falta de diligencia de la entidad.

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 dictado en fecha 30 de enero de 2025 por la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE de la Delegación Especial de …, por el concepto Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, ejercicios 2021, 2022, 2023 y 2024. Así como, la reclamación 00-05826-2025 interpuesta en fecha 4 de julio de 2025 contra el acuerdo de imposición de sanción expediente n.º EXPEDIENTE_1 de fecha 2 de junio de 2025.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada la reclamación 00-02788-2025-00 interpuesta en fecha 13/03/2025 contra la liquidación citada anteriormente, así como, la reclamación 00-05826-2025 interpuesta en fecha 4 de julio de 2025 contra el acuerdo de sanción indicado en el encabezamiento.

SEGUNDO.- En fecha 24 de marzo de 2024 se notificó a la interesada inicio de procedimiento inspector de alcance general, siendo objeto de las actuaciones de comprobación e investigación el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, IEDMT) respecto de los ejercicios 2021, 2022, 2023 y 2024.

En concreto, las actuaciones inspectoras se dirigieron a la comprobación del cumplimiento por la interesada de los requisitos exigidos para beneficiarse de la exención establecida en el artículo 66.1 c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE) por la afectación a actividades de alquiler los siguientes vehículos:

Fecha de presentación	Marca	Modelo	Bastidor	Matricula
15/07/2021	VEHÍCULO_1	…	……	(…)
22/10/2021	VEHÍCULO_2	…	……	(…)
13/04/2022	VEHÍCULO_3	…	……	(…)
13/02/2023	VEHÍCULO_4	…	……	(…)
13/10/2023	VEHÍCULO_5	…	……	(…)
14/11/2023	VEHÍCULO_6	…	……	(…)
20/11/2023	VEHÍCULO_7	…	……	(…)

16/01/2024	VEHÍCULO_8	…	……	(…)
16/01/2024	VEHÍCULO_9	…	……	(…)
18/01/2024	VEHÍCULO_10	…	……	(…)

TERCERO.- Respecto de los vehículos objeto de las actuaciones inspectoras, y como resultado de las mismas, se concretan los siguientes hechos en el expediente:

- VEHÍCULO_1 …: (…)

Información sobre el uso: Alquiler por días.

- VEHÍCULO_2 …: (…)

Información sobre el uso: La mayoría de los servicios ofrecidos corresponden a eventos, tours con recorrido planificado por la empresa y actividades de marketing (fotografías con terceros, exposiciones, actividades para dar a conocer el servicio).

*Consta una denuncia por exceso de velocidad a nombre de D. **Cpv** (NIF…) el 22/08/2022, que según se manifestó en diligencia es un instructor. Sin embargo, el cliente que utilizó el vehículo dicho día fue D. **Dmr**, aportándose la factura, pero no el justificante de pago porque, según se manifestó en diligencia, el cobro se realizó en efectivo.*

Asimismo, en los requerimientos efectuados a la compañía aseguradora consta un siniestro el 09/07/2022, sin que aparezca ningún movimiento el citado día en los registros de la sociedad comprobada. En diligencia se alude a estas discrepancias por errores de registro.

- VEHÍCULO_3 …: (…)

Información sobre el uso: La mayoría de los servicios ofrecidos corresponden a eventos y tours con recorrido planificado por la empresa.

Constan en los registros descuadres entre los kilómetros recorridos según los servicios prestados y el kilometraje del vehículo. Estas discrepancias se deben a, según se manifestó en diligencia, errores del personal operativo al realizar los registros.

- VEHÍCULO_4 …: (…)

Información sobre el uso: La mayoría de los servicios ofrecidos corresponden a eventos, tours con recorrido planificado por la empresa y actividades de marketing.

Constan en los registros descuadres entre los kilómetros recorridos según los servicios prestados y el kilometraje del vehículo. Estas discrepancias se deben a, según se manifestó en diligencia, errores del personal operativo al realizar los registros y movimientos de parking, limpieza y repostaje.

- VEHÍCULO_5 …: (…)

Información sobre el uso: La mayoría de los servicios ofrecidos corresponden a eventos, tours con recorrido planificado por la empresa y actividades de marketing.

Constan en los registros descuadres entre los kilómetros recorridos según los servicios prestados y el kilometraje del vehículo. Estas discrepancias se deben a, según se manifestó en diligencia, errores del personal operativo al realizar los registros.

*El vehículo fue cedido a D. **Axy** (NIF …) a coste cero para actividades de colaboración, tales como exposiciones y reportajes de foto y video porque es creador de contenido audiovisual relacionado con el automovilismo. Sin embargo, se manifiesta que el vehículo no fue finalmente cedido por una avería.*

- VEHÍCULO_6 …: (…)

Información sobre el uso: La mayoría de los servicios ofrecidos corresponden a eventos, tours con recorrido planificado por la empresa y actividades de marketing.

- *VEHÍCULO_7 …: (…)*

Información sobre el uso: La mayoría de los servicios ofrecidos corresponden a eventos, tours con recorrido planificado por la empresa y actividades de marketing.

Constan en los registros descuadres entre los kilómetros recorridos según los servicios prestados y el kilometraje del vehículo. Estas discrepancias se deben a, según se manifestó en diligencia, errores del personal operativo al realizar los registros.

*El vehículo fue transmitido el 20 de mayo de 2024 a **TW** S.L. (…).*

- VEHÍCULO_8 …: (…)

Información sobre el uso: La mayoría de los servicios ofrecidos corresponden a eventos, tours con recorrido planificado por la empresa y actividades de marketing.

Constan en los registros descuadres entre los kilómetros recorridos según los servicios prestados y el kilometraje del vehículo. No se han justificado el exceso de kilómetros recorridos.

- VEHÍCULO_9 …: (…)

Información sobre el uso: La mayoría de los servicios ofrecidos corresponden a eventos, tours con recorrido planificado por la empresa y actividades de marketing.

*Constan en los registros descuadres entre los kilómetros recorridos según los servicios prestados y el kilometraje del vehículo, según se manifiesta debido a una cesión del vehículo a D. **Axy** (NIF …) a coste cero para actividades de colaboración, tales como exposiciones y reportajes de foto y video porque es creador de contenido audiovisual relacionado con el automovilismo.*

- VEHÍCULO_10 …: (…)

Información sobre el uso: La mayoría de los servicios ofrecidos corresponden a eventos y tours con recorrido planificado por la empresa.

Pues bien, de todo lo anterior, queda demostrado que la sociedad utiliza los citados vehículos para el arrendamiento de servicios.

Su actividad consiste en una prestación de servicios en la que, a cambio de un precio cierto, los clientes contratan un tour con un recorrido planificado por la propia empresa.

Asimismo, los tours se hacen en compañía de un instructor aportado por la empresa.

CUARTO.- En fecha 28 de agosto de 2024 se dictó, por la Unidad Regional de Aduanas e IIEE de la Delegación Especial de …, acta de disconformidad A02 n.º ACTA_1 por el concepto Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, ejercicios 2021, 2022, 2023 y 2024, al considerar que la interesada no cumplía los requisitos exigidos en el artículo 66.1.c) de la LIE, por destinar los vehículos objeto de controversia al arrendamiento de servicios, en la que se recogía la siguiente propuesta de regularización tributaria:

• cuota tributaria 263.250,98 euros,

• intereses de demora, 13.944,95 euros,

• deuda tributaria 277.195,93 euros.

QUINTO.- En fecha 30 de enero de 2025, la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE de la Delegación Especial de …, dictó liquidación por el concepto Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, ejercicios 2021, 2022, 2023 y 2024, confirmando la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, modificando el importe de los intereses de demora calculados, elevándose los mismos a 17.405,50 euros, y el importe de la deuda tributaria a 280.656,48 euros, estableciendo lo siguiente:

(...)

En vista de la interpretación que hace el Tribunal Supremo al artículo 66.1.f) de la LIE, actual 66.1.g) (para embarcaciones) en vigor desde el 2 de enero de 2011, no cabe la exención por alquiler en relaciones contractuales diferentes del arrendamiento de cosa, y en especial, no cabe en los arrendamientos y prestaciones de servicios.

En el presente caso, queda probada que la actividad desarrollada por los vehículos objeto de comprobación no es el arrendamiento de cosa exclusivamente, puesto que los eventos, tours, sesiones fotográficas o circuitos tienen la consideración, por el objeto del contrato, de ser una prestación de ser servicios.

Como señala la jurisprudencia del Tribunal supremo, uno de los requisitos para que el arrendamiento pueda ser considerado dentro de las características que marca la exención es el hecho de que se produzca un "arrendamiento de cosa que implica la cesión de su uso o, lo que es lo mismo, la puesta a disposición de un tercero para su total y exclusivo disfrute a cambio de un precio convenido".

Por tanto, aquí no se puede hablar de una cesión que consista en la puesta a disposición de un tercero para su total y exclusivo disfrute, puesto que, la utilización queda acotada únicamente al evento (tour, ruta, carrera en circuito…), y en un emplazamiento concreto.

Así pues, respecto a las alegaciones presentadas, no se puede aceptar que los vehículos sean afectados efectiva y exclusiva a la actividad de alquiler desarrollada por la empresa, tal como ha quedado demostrado. Asimismo, el acompañamiento de personal cualificado en los alquileres sí altera la naturaleza del contrato, pues no queda el vehículo a su total y exclusivo disfrute.

De tales hechos probados, se concluye que se ha realizado el hecho imponible de primera matriculación de vehículos en España recogido en el artículo 65.1.a) de la LIE sin que proceda la exención por arrendamiento.

Se exceptúa el vehículo VEHÍCULO_1, matrícula (…), que sólo fue alquilado por días y, por tanto, en este caso, procede la aplicación de la exención por alquiler.

(...)

QUINTO.- Disconforme con lo anterior, la reclamante interpuso en fecha 13 de marzo de 2025 la presente reclamación económico-administrativa que fue registrada con número 00-02788-2025.

En su escrito de interposición formula la reclamante sus alegaciones señalando lo siguiente:

- Las actividades realizadas por la entidad, como los tours, eventos o el acompañamiento al conductor por un instructor, son actividades promocionales que no modifican la naturaleza jurídica de los contratos de arrendamiento suscritos con nuestros clientes, ni afectan al destino exclusivo de los vehículos a la actividad de alquiler.
- Vulneración de la doctrina de los actos propios.
- La entidad no cede coches a coste cero a ningún amigo de la empresa, socio o administrador.
- El uso de los vehículos por el "leading instructor" se corresponden a movimientos operativos, entre otros, lavado, pruebas de taller y movimientos de parking.
- Falta de valoración por la Administración de las pruebas aportadas desestimando la aplicación de la exención, sin realizar una valoración suficiente de la documentación aportada.

SEXTO.- Como consecuencia del acta A02-ACTA_1 citada anteriormente, con fecha de 22 de mayo de 2025 se notificó a la interesada la apertura de expediente sancionador, con propuesta de resolución incorporada. Se consideraba que la conducta del obligado tributario era constitutiva de la infracción tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003 que dice: "Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley." Se proponía una sanción por infracción grave al haberse determinado la existencia de responsabilidad en la interesada. Informando a la misma de la apertura del trámite de alegaciones.

SÉPTIMO.- En fecha, 2 de junio de 2025, la Dependencia Regional Adjunta de Aduanas e II.EE., dictó acuerdo por el que confirmaba las sanciones tributarias propuestas.

OCTAVO.- Disconforme con el acuerdo anterior, la interesada interpone en fecha 4 de julio de 2025 reclamación económico-administrativa que fue registrada con número 00-05826-2025.

En el escrito de interposición formula la interesada sus alegaciones instando la nulidad del acuerdo sancionador, al considerar que concurre falta de tipicidad de la conducta de la misma, así como, inexistencia de culpabilidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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.- Las reclamaciones económico-administrativas arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar en primer lugar, si el acuerdo dictado por la Administración por el que se deniega la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte solicitada por la entidad resulta conforme a Derecho y en segundo lugar, en la procedencia de la sanción.

CUARTO.- Alega la reclamante que tiene derecho a aplicar la exención prevista en el artículo 66.1 c) de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre de Impuestos Especiales (en adelante LIE), manifestando que la Administración ha desestimado la aplicación de la exención sin realizar una valoración suficiente de la documentación aportada, ya que las actividades realizadas por la entidad, como los tours, eventos o el acompañamiento al conductor por un instructor, son actividades promocionales que no modifican la naturaleza jurídica de los contratos de arrendamiento suscritos con sus clientes, ni afectan al destino exclusivo de los vehículos a la actividad de alquiler. Indica, que la entidad no cede coches a coste cero a ningún amigo de la empresa, socio o administrador y que el uso de los vehículos por el “leading instructor" se corresponden a movimientos operativos, entre otros, lavado, pruebas de taller y movimientos de parking.

Manifiesta, así mismo, que se ha vulnerado la doctrina de los actos propios, ya que la Unidad Regional de Aduanas e IIEE realizó actuaciones inspectoras respecto de los mismos vehículos, mismos contratos y mismas facturas, en relación con los ejercicios 2019 a 2020, en las que no se cuestionó la actividad de alquiler realizada por la interesada y únicamente se regularizó un vehículo por modificación de circunstancias, al venderse antes de los dos años que establece la LIE. Adoptando ahora una nueva calificación jurídica de la actividad realizada por la interesada y ya comprobadas determinado que la misma realiza prestaciones de servicios y no de alquiler de coches.

Por su parte la Administración, concluye que no hay una afectación efectiva y exclusiva de los vehículos objeto de controversia a la actividad de alquiler, al haberse comprobado que los mismos fueron destinados a eventos, tours con recorrido planificado por la empresa y actividades de marketing dirigidas a dar a conocer los servicios prestados por la entidad, por lo que la interesada no puede beneficiarse de la exención prevista en el artículo 66.1 c) de la LIE.

Corresponde a este TEAC determinar si la interesada, como manifiesta, cumple con los requisitos exigidos por el artículo 66.1 c) de la LIE para beneficiarse de la exención, esto es, la afectación efectiva y exclusiva de los vehículos que nos ocupan a la actividad de alquiler. O si por el contrario, como señala la Administración, la actividad desarrollada por la interesada no es la de arrendamiento de vehículos, sino, la de prestación de servicios, al haberse comprobado durante la tramitación del expediente que no concurre la afectación efectiva y exclusiva de los vehículos a la actividad de alquiler.

La normativa reguladora en esta materia se encuentra en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante Ley de Impuestos Especiales), y en su Reglamento de desarrollo aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (en adelante Reglamento de Impuestos Especiales)

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley de Impuestos Especiales, estarán sujetos 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

(...)".

Por su parte, en el artículo 66.1 de la citada norma se recogen los supuestos de exención, señalado su letra c), lo siguiente:

"1. Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España, de los siguientes medios de transporte:

(...)

c) Los vehículos automóviles que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

A estos efectos no se entenderá que existe actividad de alquiler de automóviles respecto de aquéllos que sean objeto de cesión a personas vinculadas en los términos previstos en el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, o por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un periodo de doce meses consecutivos.

A estos efectos, no tendrán la consideración de alquiler de automóviles los contratos de arrendamiento-venta y asimilados ni los de arrendamiento con opción de compra.".

Asimismo, el apartado 2 de dicho artículo establece, lo que sigue:

"2. La aplicación de las exenciones a que se refieren las letras a), b), c), d), f), g), h), k), m) y ñ) del apartado anterior estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente. En particular, cuando se trate de la exención a que se refiere la letra d) será necesaria la previa certificación de la minusvalía o de la invalidez por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las entidades gestoras competentes.

La aplicación de la exención a que se refiere la letra e) del apartado anterior requerirá la previa certificación de su procedencia por el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación.

En los demás supuestos de exención será necesario presentar una declaración ante la Administración tributaria en el lugar, forma, plazo e impreso que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

Cuando el hecho imponible sea la circulación o utilización de medios de transporte en España, la aplicación de las exenciones establecidas en el apartado anterior estará condicionada a que la solicitud de su reconocimiento previo o la presentación de la correspondiente declaración se efectúe dentro de los plazos establecidos en el artículo 65.1.d) de esta Ley".

Por su parte el Reglamento de Impuestos Especiales, regula en los artículos 135 a 137 el procedimiento para el reconocimiento previo de dicha exención, disponiendo al efecto el artículo 135, lo que sigue:

"La aplicación de los supuestos de no sujeción a que se refieren los párrafos 7.º y 8.º del apartado 1 a) del artículo 65 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y de los supuestos de exención a que se refieren los párrafos a), b), c), d), f) i) y k) del apartado 1 del artículo 66 de la misma Ley, estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración Tributaria conforme a lo dispuesto en el presente Título. La matriculación definitiva del medio de transporte estará condicionada a la acreditación ante el órgano competente en materia de matriculación del referido reconocimiento previo de la Administración Tributaria."

En cuanto a la solicitud de reconocimiento previo dispone el artículo 136 del citado Reglamento, lo siguiente:

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

Finalmente, el artículo 137 regula la documentación a aportar para la solicitud de exención estableciendo lo que sigue:

"1. Al escrito al que se refiere el artículo anterior se acompañará copia de la ficha de inspección técnica del vehículo, o en el caso de embarcaciones o aeronaves, certificación de sus características técnicas, expedidas por el vendedor y, además, según los casos, la siguiente documentación:

a) Cuando se trate de vehículos destinados a ser utilizados en funciones de defensa, vigilancia y seguridad por las Fuerzas Armadas, por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales o por el Resguardo Aduanero, una declaración suscrita por el órgano o autoridad competentes para contratar la adquisición de aquéllos, en la que se haga constar que tales vehículos se destinarán de forma efectiva a las funciones indicadas.

b) Cuando se trate de los medios de transporte a que se refieren las letras a), b), c), g), h), k) y m) del artículo 66 de la Ley, el recibo corriente del Impuesto sobre Actividades Económicas que acredite que el solicitante desempeña la actividad a que se va a afectar el medio de transporte y que justifica la aplicación de la exención.

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

c) Cuando se trate de vehículos automóviles que se matriculen a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, el certificado de la minusvalía o de la invalidez emitido por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las entidades gestoras competentes.

Por la propia Administración tributaria se verificará, como requisito para el reconocimiento de la exención, que han transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones a efectos de la aplicación del tipo normal del Impuesto sobre el Valor Añadido o del disfrute de la exención en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

d) Cuando se trate de los vehículos a que se refiere la letra f) del apartado 1 del artículo 66 de la Ley, la copia del contrato laboral que justifica la aplicación de la exención.

e) Cuando se trate de los medios de transporte a que se refiere la letra ñ) del apartado 1 del artículo 66 de la Ley, la copia del contrato de arrendamiento del medio de transporte que acredite la duración del mismo y que justifica la aplicación de la exención.

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

La Orden HAC/171/2021, de 25 de febrero, por la que se aprueba el modelo 05, "Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte de solicitud de no sujeción, exención y reducción de la base imponible", que requiere el reconocimiento previo de la Administración Tributaria, dispone en su punto segundo en relación con el plazo de presentación, lo siguiente:

"La presentación del modelo 05 deberá efectuarse antes de la matriculación definitiva del medio de transporte, no pudiendo, en ningún caso, procederse a matricular definitivamente el mismo hasta que no se haya producido el reconocimiento del beneficio fiscal.

La presentación del modelo 05 en los supuestos circulación o utilización en España de los medios de transporte, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España conforme a lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, deberá realizarse en el plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en España.

En el supuesto de reducción de base imponible previsto en el apartado 4 del artículo 66 de la Ley 38/1992, el sujeto pasivo deberá presentar el modelo 576, una vez sea concedida la reducción solicitada.".

Exige por lo tanto la LIE para la aplicación de la exención que el vehículo se afecte efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler, añadiendo que, no se entenderá que existe dicha actividad de alquiler cuando los vehículos sean cedidos a personas vinculadas. Extremos, que han sido recogidos en la doctrina de este TEAC en su resolución 00-04703-2010 de 31 de enero de 2012, disponiendo que la matriculación de vehículos con exención del IEDMT por afectación exclusiva a la

actividad de alquiler exige que se acredite tal circunstancia y no se considera que existe afectación exclusiva cuando el vehículo sea utilizado para la realización de actividades promocionales (reportajes, ruedas de prensa, sesiones de fotos, demostraciones de conducción, etc), así como, cuando se ceda su uso a personas vinculadas.

"(...)

CUARTO.- En el caso que nos ocupa, de acuerdo con lo anterior, resulta evidente la vinculación del administrador de la entidad y su esposa con la entidad y la exclusión expresa que la ley hace, a efectos de la exención del Impuesto sobre determinados medios de transporte, de la consideración como de actividad de alquiler la cesión a este tipo de personas sin ningún tipo de matiz o excepción, por lo que los vehículos que han sido alquilados a estas personas no puede considerarse que se hayan dedicado exclusivamente a la actividad de alquiler, condición necesaria para la aplicación de la exención.

Por otro lado, en lo que se refiere a las actividades promocionales distintas al alquiler, están relacionadas con demostraciones de conducción, exposiciones de automóviles, reportajes periodísticos, sesiones de fotos, pruebas en circuitos, promociones publicitarias o uso de los vehículos englobado en contratos generales de prestación de servicios, como los relativos a viajes organizados para los miembros del club, actividades que el interesado, aun admitiendo que no son propiamente de alquiler, sino publicitarias y de promoción, pretende ampararlas dentro de la actividad global de arrendamiento como meros apéndices de la misma y como se indica en el acuerdo de liquidación, hay que señalar que su defensa carece de toda base legal. Por el contrario, si algo prueban dichas actividades, vinculadas a las diferencias de kilometraje halladas por el actuario, es que no pueden ser

jurídicamente calificadas como alquiler.

(...)

QUINTO.- En conclusión, como señala el Dependencia de Aduanas e IIEE, la actividad ejercida no ha sido exclusivamente el alquiler, habiéndose llevado a cabo junto a él actividades promocionales (reportajes, ruedas de prensa, sesiones de fotos, demostraciones de conducción, etc.) que no encajan en la exención contemplada en la norma. Ha de significarse, por otra parte, que todos y cada uno de los vehículos objeto de regularización se han visto implicados en una u otra de las mencionadas actividades promocionales, por lo que, sin necesidad de descender a particularizar las diferencias de kilometraje específicas para los automóviles objeto de controversia, ha de concluirse, categóricamente, que ninguno de ellos es acreedor del beneficio fiscal contemplado en la norma. Por todo lo cual se considera ajustada a derecho la liquidación practicada.

(...)"

Dicha doctrina, ha sido confirmada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional, entre otras, en la sentencia del Tribunal Supremo n.º 1525/2020, de 16 de noviembre de 2020, que si bien se refiere a una embarcación, determina los requisitos exigidos al arrendamiento para poder beneficiarse de la exención contenida en el artículo 66 de la LIE, determinando que la interpretación de arrendamiento debe hacerse de forma no extensiva o expansiva:

"(...)

La exención resultará, pues, aplicable cuando lo pactado es únicamente el arrendamiento de una embarcación, como arrendamiento de cosa que implica su puesta a disposición de un tercero para su total y exclusivo disfrute a cambio de un precio, pero no cuando el objeto del contrato consiste en la prestación de servicios, tales como traslados de clientes, catering y decoración del barco, incluso con cesión de toda o parte de la tripulación, porque en tales casos lo pactado no es propiamente el arrendamiento de una

embarcación, sino un arrendamiento de servicios en los que la embarcación no es el objeto del contrato de arrendamiento sino el lugar en que se prestan tales servicios. Buena prueba de ello es que en los contratos concertados se denominaban estos actos como organización de determinados "eventos". (...)"

(...)

"[...] Dilucidar si la exención en el IEDMT regulada en el artículo 66.1.f) LIIEE [actual artículo 66.1g)] resulta aplicable cuando lo pactado es únicamente el arrendamiento de una embarcación o de un buque de recreo o de deportes náuticos -arrendamiento de cosa que implica la cesión de su uso o, lo que es lo mismo, la puesta a disposición de un tercero para su total y exclusivo disfrute a cambio de un precio convenido-, o

también es aplicable -cuando- el objeto del contrato consiste en la prestación de servicios tales como traslados de clientes, catering y decoración del barco, incluso la cesión de toda o parte de la tripulación".

La respuesta a dicha cuestión debe ser que la exención en el IEDMT, regulada en el artículo 66.1.f) LIIEE [actual artículo 66.1g)], interpretada conforme a los criterios y exigencias de los artículos 12 y 14 de la LGT -esto es, de forma no extensiva o expansiva y, sobre todo, en este caso, atendiendo a los términos estrictos del precepto-, resulta aplicable cuando lo pactado es únicamente el arrendamiento de una embarcación o de un buque de recreo o de deportes náuticos, como arrendamiento de cosa que implica la cesión de su uso o, lo que es lo mismo, la puesta a disposición de un tercero para su total y exclusivo disfrute a cambio de un precio convenido, y NO cuando el objeto del contrato consiste en la prestación de servicios, tales como traslados de clientes, catering y decoración del barco, incluso la cesión de toda o parte de la tripulación."

(...)

La sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, recurso 377/2017 de 15 de Octubre de 2018, respecto a la cesión sin contraprestación de los vehículos que se han beneficiado de la exención prevista en el artículo 66.1 c) de la LIE:

"(...)

SEXTO: Y en cuanto al último grupo de vehículos, cesión a título gratuito los denomina la inspección, y vehículos de alquiler no remunerados como los denomina el recurrente. Se trata de 23 vehículos recogido en el anexo 2 y 2 bis, que según manifiesta el actor, son vehículos cedidos por la empresa, teniendo en cuenta su actividad de alquiler, pero que se realizan en favor de directivos o responsables de las mejores cuentas de la empresa (hoteles, líneas aéreas etc...) y son cesiones que tiene sus compensaciones como cesión de espacios en hoteles, en aeropuertos etc... que constituirían la contraprestación.

A este respecto en la sentencia se ha dejado patente que la exención del art. 66.1.c LIE consiste en que los vehículos automóviles estén afectos exclusivamente al ejercicio de la actividad de alquiler, por ello aquellos otros contratos que no supongan la actividad de alquiler del vehículo, propiamente dicho, no están incursos en los supuestos de exención. Y, en modo alguno, puede entender alquiler la cesión de aquellos vehículos a personas o entidades para su uso pero sin recibir como contraprestación un precio cierto.

Por lo expuesto, se estima en parte el presente recurso contencioso administrativo sin que se haga expresa condena en costas.

(...)"

Así como, en la sentencia de la Audiencia Nacional 1790/2013 de 22 de abril de 2013, que establece las consecuencias derivadas de la falta de justificación de los kilómetros recorridos por los vehículos que se han beneficiado de exención en relación con el Impuesto sobre Matriculación prevista en la LIE:

"(...)

SEXTO : Se suscita igualmente la procedencia de la exención por cumplirse todos los requisitos del art. 66 Ley Impuestos Especiales por entender que todos los vehículos están destinados a la actividad de alquiler.

Para la parte actora no afecta que haya una diferencia entre los kilómetros del vehículo a la devolución de un socio y los kilómetros a la entrega siguiente a otro socio. El recurrente sostiene que justificó sobradamente que esas diferencias de kilometraje se debían, por ej. en el caso de un Ferrari, a reparaciones, en otras ocasiones a desplazamientos entre sedes pues la actora tiene tres sedes, (…), y también han sido utilizados en actividades de apoyo y promoción de la actividad de alquiler.

En los impuestos especiales se exige al sujeto pasivo el cumplimiento específico de unas formalidades contables respecto del tributo cuya aplicación resulta especialmente compleja. Por ello, adquiere especial relevancia la correcta y adecuada prueba documental contable de la actividad desarrollada, en este caso de alquiler de vehículos de alta gama. Además, es relevante la prueba del kilometraje de los vehículos, (la administración ha considerado de relevancia cuando se superan los 200 Km). La apropiada prueba al respecto es especialmente importante para la determinación o bien de la exención o bien del hecho imponible.

Por supuesto que es admisible que los vehículos puedan ser trasladados a reparaciones o a talleres mecánicos para revisión, o incluso podría admitirse su traslado de una sede a otra, pero todo ello exige una

acreditación específica documental del kilometraje y del tiempo en que se produjo. Hemos dicho que los Impuestos Especiales están sometidos a una extraordinaria prueba documental, e incluso cuando hablamos de exenciones o bonificaciones la prueba debe ser muy concreta y específica pues de lo contrario no es posible gozar de exención alguna. Es por ello, que la parte actora tiene que justificar cuando se ha producido y en qué fechas, el traslado de una sede a otra, o cuando el vehículo ha estado en revisión mecánica y por ello se han superado los kilómetros que la Administración ha tomado como referencia; acreditación necesaria para comprobar que se corresponde con el periodo de tiempo en que se ha producido la diferencia de kilómetros entre un alquiler y el siguiente. La falta de acreditación de esos datos que están relacionados entre sí y que no se pueden acreditar aisladamente constituye una ausencia de prueba acreditativa de que el vehículo se ha destinado exclusivamente al alquiler y que por tanto se puede gozar de la exención, pues existe la presunción, no destruida por la prueba de contrario, de que la diferencia de kilometraje está provocada por el uso privativo o particular del vehículo y no por la actividad de alquiler. Se vuelve a insistir en que la apariencia no destruida por prueba en contrario es que los vehículos han sido utilizados de modo privativo por personas vinculadas la empresa.

Las irregularidades en el kilometraje no permiten considerar que se ha justificado el uso de los vehículos para el alquiler que se han beneficiado de una exención en razón de su destino, por lo que quedan obligados al pago- del impuesto en tanto no se justifique el uso exclusivo a alquiler. Esa falta de justificación permite presumir que se han utilizado para fines para los que no se establece ningún beneficio y, por ende, quedan sujetos al pago del impuesto en condiciones ordinarias.

La estructura y el control de los impuestos especiales tienen como finalidad el poder llevar un seguimiento de las condiciones de la actividad y del tributo, y si se puede o no gozar de exenciones o bonificaciones. No resulta en modo alguno desproporcionado para disfrutar de una exención que se observe la actividad contable de una manera rigurosa para que el control administrativo pueda efectuarse de forma satisfactoria.

SÉPTIMO: Igualmente se manifiesta por la parte actora que los vehículos automóviles se han destinado a actividades promocionales de la actividad empresarial que se desarrolla, o incluso como vehículos de apoyo en esas actividades temáticas preparadas para los socios de YY.

Con estas manifestaciones ya se reconoce que no se están utilizando los vehículos para la actividad de alquiler para la que estaban destinados y para la que gozan de la exención. Desde luego como vehículos de acompañamiento o de apoyo en esas actividades temáticas son vehículos que están destinados a fines ajenos al arrendamiento y por tanto su uso está realizado por personas vinculadas a la empresa por lo que no puede existir beneficio fiscal alguno. Como vehículos promocionales de la empresa tampoco es una actividad de alquiler y ni tan siquiera la complementa pues no hay alquiler que es elemento básico para gozar de la exención.

El uso de esos vehículos para circuitos de carreras, sesiones de fotos, reportajes etc... evidencia que no existe la actividad para la cual se obtuvo la exención. Es por ello que este Tribunal confirma la liquidación que ha sido impugnada.

(...)".

De la documentación facilitada por la interesada e incluida en el expediente se constata que los vehículos regularizados se destinaron a actividades tales como, entre otras: eventos, tours con recorrido planificado por la empresa y actividades de marketing como fotografías con terceros, exposiciones y actividades para dar a conocer el servicio ofrecido por la entidad. Constan también en el expediente un siniestro respecto de uno de los vehículos, en fecha 19 de julio de 2022, sin que conste registro de movimientos del citado vehículo en la fecha indicada y una multa de tráfico girada a una persona que se identificó como instructor de la entidad en fecha 22 de agosto de 2022, en la que consta la utilización del vehículo por un cliente del que se aporta factura pero no justificación documental del pago, indicando la interesada que el mismo se realizó en efectivo. Así mismo, se comprobó que se produjo la cesión gratuita de varios de los vehículos que nos ocupan, a uno de los administradores y socio de la entidad y a "varios potenciales clientes". Todo esto supone que dichos vehículos no fueron destinados única y exclusivamente al alquiler y por lo tanto no estamos ante un arrendamiento de cosa, tal y como exige la jurisprudencia del Tribunal Supremo, pues los vehículos no se han puesto a disposición de un tercero para "*su total y exclusivo disfrute a cambio de un precio convenido",* sino, que los vehículos se utilizaban en un pack, en el que el recorrido se fijaba previamente por la entidad e incluía la prestación de otras actividades o servicios.

Más a más, como se constató en el expediente, respecto de los vehículos objeto de controversia, existen irregularidades detectadas en los kilómetros registrados por la interesada, indicando la misma que esas discrepancias se deben a errores del personal operativo al realizar los registros de los kilómetros y a movimientos de parking, limpieza y repostaje, sin que dichos extremos hayan sido justificados documentalmente por la interesada, por lo que la falta de justificación de los mismos lleva a presumir que dichos vehículos se han utilizado para fines respecto de los que no se establece ningún beneficio fiscal, quedando por lo tanto esos vehículos sujetos al pago del impuesto, al no justificarse el uso exclusivo a alquiler.

De conformidad con la jurisprudencia y doctrina examinada, la exención objeto de controversia está condicionada al cumplimiento de la obligación establecida en la LIE de afectar el vehículo a un exclusivo y determinado uso, el arrendamiento. Del cumplimiento de dicha obligación, dependerá la consolidación definitiva de la exención. La reclamante había destinado los vehículos regularizados a actividades distintas del arrendamiento por lo que debía haber procedido a presentar autoliquidación como consecuencia de la variación de las circunstancias para las que había sido otorgada la exención de conformidad con lo dispuesto en el artículo 65.3 de la LIE.

Debemos concluir, que se produjo una quiebra de los requisitos legalmente establecidos para poder disfrutar de la exención establecida en el artículo 66.1.c) de la LIE, por lo que procede practicar liquidación.

QUINTO.- Por lo que se refiere a la alegación de la interesada referida a la vulneración de la doctrina de los actos propios, señala la misma que*:*

" muchos de los contratos analizados en la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de los años 2019 a 2020 son idénticos al periodo 2021 a 2024, por lo que el mismo Órgano llega a dos calificaciones distintas.

(...)

Como ya se ha expuesto en el Fundamento de Derecho Primero, cuyo contenido damos también por reproducido, en este caso la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales realiza una nueva calificación jurídica de la actividad realizada por esta parte ya comprobadas (mismos vehículos, mismos contratos, mismas facturas) para concluir que ***XZ*** *realiza prestaciones de servicios y no de alquiler de coches."*

No considera este TEAC que tal vulneración se haya producido, ya que las actuaciones a las que se refiere la interesada se correspondían a los ejercicios 2019 y 2020 y respecto de vehículos distintos a los que ahora nos ocupan de conformidad con la documentación facilitada por la misma, a lo que debemos añadir, que este Tribunal no puede enjuiciar documentación no aportada al expediente a la que se refiere la reclamante, pues no constan en el mismo esos "*mismos contratos y mismas facturas"* respecto de los vehículos que ha quedado probado, no eran los mismos.

SEXTO.- La interesada alega, finalmente, la falta de tipicidad y culpabilidad en su conducta, por lo que la sanción debe ser anulada.

En cuanto a la imposición de la sanción, de las actuaciones desarrolladas por la Administración, no cabe lugar a duda de que la interesada mantuvo indebidamente la exención prevista en la LIE para vehículos destinados exclusivamente a la actividad de alquiler, pese a haber quedado acreditado que dichos vehículos fueron utilizados para fines distintos de los que justificaban el beneficio fiscal, entre otros: eventos, tours con recorrido planificado por la empresa y actividades de marketing como fotografías con terceros, exposiciones y actividades para dar a conocer el servicio ofrecido por la entidad. Esta conducta de la interesada no puede calificarse como un mero error excusable ni como consecuencia de una interpretación razonable de la normativa. El requisito relativo al destino exclusivo de los vehículos constituye un elemento esencial del régimen de exención, de carácter objetivo y fácilmente verificable por la interesada, que conoce en todo momento el uso efectivo que da a los vehículos de su titularidad

Este TEAC en su resolución RG 2632/2014 de 21 de enero de 2016 reitera el criterio establecido en la resolución RG 4703/2010 de 31 de enero de 2012, disponiendo que la afectación exclusiva a la actividad de alquiler de los vehículos es requisito esencial para poder aplicarse la exención prevista en el artículo 66 de la LIE, de tal forma que el incumplimiento conlleva la pérdida de la exención y, cuando el obligado tributario deja de ingresar la deuda tributaria correspondiente, concurre el tipo infractor establecido en el

artículo 191 de la Ley 58/2003 General Tributaria (en adelante LGT), siempre que concurra el elemento subjetivo de la culpabilidad.

En el caso que nos ocupa, dicha culpabilidad existe y ha sido debidamente motivada por la Administración, pues la interesada conocía, o debía conocer en atención a la naturaleza de la actividad desarrollada y a la propia solicitud de la exención, que la aplicación de la misma exigía la afectación efectiva y exclusiva de los vehículos a la actividad de alquiler. Y esa afectación efectiva y exclusiva a la actividad de alquiler de los vehículos no dependía de una interpretación jurídica compleja ni de circunstancias ajenas a su voluntad, sino, que constituía un hecho plenamente integrado en su esfera de conocimiento y control. Además, el obligado tributario no ha aportado durante el procedimiento ninguna justificación jurídica o fáctica que permita apreciar una duda interpretativa razonable sobre el alcance de dicho requisito ni ha acreditado la concurrencia de circunstancias excepcionales que justificasen el incumplimiento o excluyeran su responsabilidad.

En estas circunstancias, se aprecia, al menos, negligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, al haberse mantenido indebidamente una exención cuyo presupuesto habilitante había dejado de concurrir sin proceder a la correspondiente regularización tributaria. La conducta revela una falta de la diligencia objetivamente exigible a un operador económico que desarrolla una actividad profesional relacionada con la utilización y explotación de vehículos y que, por ello, conoce o debe conocer las condiciones legales que permiten disfrutar de un beneficio fiscal de esta naturaleza

Pese a ello, destinó los vehículos a usos incompatibles con el mantenimiento de la exención, entre otros: eventos, tours con recorrido planificado por la empresa y actividades de marketing como fotografías con terceros, exposiciones y actividades para dar a conocer el servicio ofrecido por la entidad sin proceder a la regularización de la deuda tributaria derivada de la pérdida del beneficio fiscal. Tampoco ha acreditado la existencia de una interpretación razonable de la norma ni de circunstancias excepcionales que permitan excluir la responsabilidad.

La concurrencia de culpabilidad en la interesada no se fundamenta en una fórmula estereotipada o un simple resultado de la regularización practicada, sino en la actuación desarrollada por la interesada: la previa obtención de un beneficio fiscal condicionado, el conocimiento directo del cambio de destino de los vehículos, el incumplimiento de un requisito objetivo y esencial para la conservación de la exención y la ausencia de cualquier actuación encaminada a regularizar voluntariamente la situación tributaria.

En consecuencia, se aprecia una conducta, al menos, negligente en los términos exigidos por los artículos 183 y 191 de la LGT, procediendo la imposición de la correspondiente sanción.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR las presentes reclamaciones, confirmando los actos impugnados.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda