

## **El TS establece cuál ha de ser la base imponible del Impuesto Especial de Determinados Medios de Transporte de vehículos usados**

**Resuelve la Sala si la desafectación y venta de los vehículos dentro del plazo de cuatro años es obligado practicar autoliquidación por el Impuesto Especial de Determinados Medios de Transporte -IEDMT- tomando como base imponible el “valor de mercado” por tratarse de bienes usados.**

En el caso analizado inicialmente estuvieron dedicados a la actividad de alquiler disfrutando de una exención y, al no haberse mantenido la afectación a esa actividad por cuatro años, con la venta de los vehículos usados se devenga el impuesto, discutiéndose aquí cuál ha de ser la base imponible. El Tribunal declara que para la fijación de la base imponible del IEDMT de vehículos usados, ésta habrá de constituirse únicamente por el valor de mercado intrínseco del vehículo, sin que sea posible minorar dicho valor en el importe del propio IEDMT que debe abonarse como consecuencia del incumplimiento de la condición temporal a que se subordinó la exención por su destino a alquiler.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 17/12/2020

Nº de Recurso: 109/2019

Nº de Resolución: 1781/2020

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: JOSE DIAZ DELGADO

Tipo de Resolución: Sentencia

### **TRIBUNAL SUPREMO**

#### **Sala de lo Contencioso**

#### **SENTENCIA**

En Madrid, a 17 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos Sres. y Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 109/2019, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de 30 de noviembre de 2018, de preparación del recurso de casación contra la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 15 de octubre de 2018, que estimó en parte el recurso n.º 377/2017, interpuesto por SIXT RENT A CAR, S.L.U. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] de 15 de febrero de 2017, en relación con liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte ["IEDMT"], ejercicios 2010 y 2011.

Ha comparecido como parte recurrida la mercantil " SIXT RENT A CAR, S.L.U", representada por la procuradora doña María Isabel María Isabel Díaz Solano.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 15 de octubre de 2018, que estimó en parte el recurso n.º 377/2017, interpuesto por SIXT RENT A CAR, S.L.U. contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central ["TEAC"] de 15 de febrero de 2017, en relación con liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte ["IEDMT"], ejercicios 2010 y 2011.

La parte dispositiva de la sentencia impugnada es del siguiente tenor literal:

"La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha decidido: ESTIMAR EN PARTE el presente recurso contencioso administrativo número 377/2017, que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido la entidad SIXT RENT A CAR, S.L.U. representada por la procuradora Doña ISABEL DÍAZ SOLÁNO, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 15 de febrero de 2017 en materia de Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y revocar en parte la misma, así como la liquidación impugnada del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte ejercicios 2010, 2011, de fecha 29 de julio de 2013, la que se anula, ordenando practicar una nueva liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte ejercicios 2010, 2011 que excluya los vehículos a los que nos hemos referido en el fundamento jurídico quinto. No se hace expresa condena en costas".

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

La recurrente identifica como infringidas la infracción, alegada en la instancia, del artículo 69.b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos especiales (BOE de 29 de diciembre) ["LIE" en lo sucesivo], por el que se regula la base imponible del IEDMT.

Razona que la infracción denunciada, que fue alegada en el proceso, ha sido relevante y determinante del fallo adoptado en la resolución judicial recurrida pues la Audiencia Nacional rechaza el criterio seguido por la inspección de tributos que, ajustándose al criterio establecido por la Dirección General de Tributos en la contestación V1587/2011, de 20 de junio, entendió que el valor de mercado del IEDMT, tomado como criterio para fijar la base imponible del citado impuesto, está constituido, en general, por el precio acordado por las partes en la venta de los referidos vehículos, sin aplicar la minoración prevista en el segundo párrafo del artículo 69.b) LIE, referida a los vehículos que hubieran estado previamente matriculados en el extranjero, lo que no era el caso.

La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 5 de diciembre de 2018, habiendo comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, tanto la Administración General del Estado como la entidad "SIX RENT A CAR, S.L.U"., como parte recurrida.

La Sección Primera por Auto de 7 de marzo de 2019, acordó:

1.º) Admitir el recurso de casación RCA/109/2019, interpuesto por el Abogado del Estado contra la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 15 de octubre de 2018, recurso 377/2017.

2.º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Dilucidar si para la fijación de la base imponible del IEDMT de vehículos usados, ésta habrá de constituirse únicamente por el valor de mercado intrínseco del vehículo o si es posible minorar dicho

valor en el importe del propio IEDMT que debe abonarse como consecuencia del incumplimiento de la condición temporal a que se subordinó la exención por su destino a alquiler.

3.º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación, el artículo 69.b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en relación con los artículos 65 y 66 de la propia ley.

**TERCERO.-** Interposición y admisión del recurso de casación.

El Abogado del Estado por escrito de fecha 1 de abril de 2019 formalizó la interposición del recurso en el que terminó suplicando que fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito. A la vista de las consideraciones anteriores, la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esa Sala se declare que la sentencia de instancia ha infringido el artículo 69.b) de la Ley de Impuestos Especiales, al permitir que respecto del valor de venta de vehículos usados que consta en factura, se minore la base imponible del Impuesto mediante la deducción de las cuotas que corresponden al propio Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte), y dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de febrero de 2017 y los actos administrativos de los que trae causa.

Doña María Isabel Díaz Solano, procuradora de los Tribunales y de la entidad "SIXT RENT A CAR, S.L.U", se opuso al recurso por escrito de fecha veinticuatro de mayo de dos mil diecinueve, en el que terminó suplicando que se declare la inadmisibilidad del presente recurso y en su defecto subsidiariamente declare su desestimación con expresa condena en costas de la parte recurrente.

**CUARTO.-** Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 24 de noviembre de 2020, fecha en la que tuvieron lugar dichos actos, con el resultado que se expresa a continuación.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** Antecedentes de hecho y análisis de la sentencia recurrida.

"SIXT RENT A CAR, S.L.U" es una entidad dedicada a la adquisición de vehículos para dedicarlos a la actividad de alquiler, destino que determina que la primera matriculación de esos vehículos disfrute de exención en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), conforme al artículo 66.1 de la Ley de Impuestos Especiales (LIIIE).

La entidad fue sometida a Inspección en relación con el IEDMT de los ejercicios 2010 y 2011, dictándose liquidación, notificada el 1-8-2013 por importe de 105.044, 73 euros, contra la que interpuso reclamación económico-administrativa, desestimada por el TEAC por resolución de 15-2-2017, que constituye el objeto del recurso ante la Sala de la Audiencia Nacional.

Las discrepancias del obligado tributario con la liquidación son las siguientes:

- Improcedencia de la exención por falta de destino de 366 vehículos a la actividad de alquiler.
- 127 vehículos destinados a la actividad de alquiler con diferencias de criterio en la forma de cálculo de la base imponible por causa de su desafectación a la actividad, y - Sujeción al impuesto de 23 vehículos cedidos en concepto distinto de alquiler.

La sentencia de instancia confirma el acuerdo de liquidación en lo que afecta a los 366 vehículos no destinados efectivamente a la actividad de alquiler (Fto. Cuarto) y a los 23 vehículos cedidos por contrato distinto del alquiler (Fto. Sexto).

Por el contrario, estima las alegaciones del recurrente en la cuestión que afecta al cálculo de la base imponible por desafectación de los 127 vehículos destinados inicialmente a la actividad de alquiler, que es la cuestión cuya resolución presenta interés casacional objetivo con arreglo al auto de admisión.

La Sala a quo dedica a esta cuestión el Fto. Quinto, en el que transcribe el contenido del art. 69 LIIIEE y expone las siguientes razones para la estimación:

"La actora ha determinado la base imponible de los 127 vehículos que habían sido destinados a la actividad de alquiler por más de 6 meses desde la primera matriculación definitiva, partiendo del precio de venta del vehículo sin IVA y minorando el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el presente caso, el valor de mercado de los vehículos usados no se discute, se acepta el que consta en las facturas, pero lo que no se acepta por la Administración es la minoración del valor acordado por las partes del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte porque ello supondría la existencia de dos valores, uno el fijado por las partes y otro el que se utiliza en la autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Y añade que la minoración de la imposición indirecta solo está prevista en la Ley para los vehículos previamente matriculados en el extranjero.

Sin embargo, esta interpretación se aparta de lo dispuesto en el art. 69, que establece, en los medios de transporte usados, la base imponible se determina de acuerdo con el valor de mercado en la fecha del devengo del impuesto. En estos casos, la actora ha declarado como base imponible el precio de venta del vehículo, pero ha deducido del mismo el impuesto de matriculación, y el art. 69 en cuanto a los vehículos usados establece la determinación de la base imponible tan solo atendiendo al valor de mercado. Para la Administración esta base imponible es errónea al minorar o deducir de ella el impuesto de matriculación y dice que aun cuando el precepto no lo exprese la idea del legislador no es esa deducción puesto que si lo hubiera querido expresamente lo hubiera establecido como ocurre en los supuestos de vehículos que hubieran estado previamente matriculados en el extranjero Como hemos expuesto anteriormente el art. 66 LIE establece la exención del Impuesto cuando están afectos exclusivamente a la actividad de alquiler y condiciona la exención a la circunstancia de que se mantenga esa afectación al alquiler durante los 4 años siguientes a la matriculación. En este caso, la desafectación se ha producido antes de que transcurran los 4 años, pero ha existido matriculación, aunque con exención. En ese caso, ese incumplimiento determinaría que se pierde la exención del Impuesto Especial y de ahí la autoliquidación del Impuesto de matriculación que hace la actora, pero la norma no especifica que a la hora de liquidar el impuesto haya que incrementar el valor de mercado con los impuestos indirectos, el art. 69 es muy claro, tan solo menciona el valor de mercado en la fecha del devengo del impuesto, no establece nada más como ocurre en el caso de aquellos medios de transporte que hubieran sido previamente matriculados en el extranjero que establece un sistema de determinación de la base imponible más complejo. En consecuencia, se estima el recurso en cuanto a este motivo." SEGUNDO.- Normativa concernida.

El artículo 69.b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en relación con los artículos 65 y 66 de la propia ley.

"Artículo 69. Base imponible.

La base imponible estará constituida:

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

Cuando se trate de medios de transporte que hubieran estado previamente matriculados en el extranjero y que sean objeto de primera matriculación definitiva en España teniendo la condición de

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

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

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

TERCERO.- Resolución del recurso.

Como sostiene el Abogado del Estado, como consecuencia de la desafectación y venta de los vehículos dentro del plazo de cuatro años es obligado practicar autoliquidación (art. 65.3 LIIEE) tomando como base imponible el "valor de mercado" por tratarse de bienes usados (art. 69 LIIEE). En el caso analizado en la sentencia recurrida, inicialmente estuvieron dedicados a la actividad de alquiler disfrutando de una exención y, al no haberse mantenido la afectación a esa actividad por cuatro años, con la venta de los vehículos usados se devenga el impuesto, discutiéndose aquí cuál ha de ser la base imponible. La entidad mercantil fija como base imponible el valor de venta de los vehículos minorada en el importe de la cuota del IEDMT que debía satisfacer. Criterio que no fue aceptado por la Inspección, ajustándose al parecer establecido por la Dirección General de Tributos en la contestación V1587/2011, de 20 de junio, que entendió que el valor de mercado está constituido, en general, por el precio acordado por las partes en la venta de los referidos vehículos, sin que fuera aplicable la minoración prevista en el segundo párrafo del artículo 69 b) de la misma LIE, que, como puede apreciarse solo se aplica en relación con vehículos que hubieran estado previamente matriculados en el extranjero, lo que no era el caso.

El Abogado del Estado parte del concepto de valor de mercado, y de que la Ley de Impuestos Especiales no define lo que haya de entenderse como "valor de mercado" a efectos del art. 69 letra b).

La Inspección, a partir de consultas de la Dirección General de Tributos, lo equipara con aquel valor que habría sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes, por asimilación de lo que se establece en el art. 15.2 TRLIS que el "valor normal de mercado" que ha de calcularse, entre otros casos, cuando se trata de elementos patrimoniales adquiridos a título gratuito o por contrato de permuta, y en el art. 79.Cinco LIVA, a efectos de valorar las operaciones entre partes vinculadas. En la misma línea, el actual art.17.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre sociedades, define el "valor de mercado" como aquel que " hubiera sido acordado entre partes independientes".

Considera la parte recurrente en casación respecto a la excepción aplicable a los vehículos previamente matriculados en el extranjero, que esta exclusión persigue la igualdad de trato de los vehículos procedentes de otros Estados miembros, en consonancia con la doctrina del TJUE, pero carece de sentido respecto de la autoliquidación por desafectación de un bien situado en territorio español que no ha soportado previamente el impuesto, como es el caso.

La excepción se introduce en el art. 69 LIIEE por el art. 8.Cuatro de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, y obedece según la Exposición de Motivos a la voluntad de "adecuar a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas la configuración de la base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte cuando es exigible sobre aquellos que ya están usados, se modifica el párrafo b) del artículo 69 de la Ley 38/1992. La modificación consiste en el establecimiento de una minoración del valor de mercado que se toma como base imponible del medio de transporte en la parte de aquel que es imputable al importe residual de los impuestos indirectos que habrían sido exigibles en el caso de que el mismo medio de transporte hubiese sido objeto de primera matriculación definitiva en España en estado nuevo". En definitiva, se consigue evitar de esta manera un supuesto de doble imposición parcial.

Los artículos 65 y siguientes de la Ley de Impuestos Especiales regulan junto al hecho imponible, supuestos de exención, devoluciones y reducciones.

La devolución del tributo se regula exclusivamente para la parte de las cuotas satisfechas en los casos en que el medio de transporte se envía de forma definitiva fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto (art. 66.3 LIIEE).

Los apartados 4 y 5 del art. 66 LIIEE regulan dos supuestos de reducción de la base imponible que benefician a las familias numerosas y a las autocaravanas.

Fuera de esos supuestos y de la excepción sobre adquisición de vehículos previamente matriculados en el extranjero regulada en el párrafo 2.º del art. 69.b) LIIEE, no se reconoce la posibilidad de reducción de la base imponible, ni tampoco se regula la deducción del Impuesto.

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

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

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

De manera que puede concluirse que el valor de mercado de los vehículos usados es el que figura en las facturas de venta y ese valor es el que integra la base imponible del impuesto sin que proceda la deducción de las cuotas a satisfacer por el propio impuesto.

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

CUARTO.- Fijación de doctrina.

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

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

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

## FALLO

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

Primero.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.- Ha lugar al recurso de casación núm. 109/2019, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, contra la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, de 15 de octubre de 2018, que estimó en parte el recurso n.º 377/2017, interpuesto por SIXT RENT A CAR, S.L.U., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] de 15 de febrero de 2017, en relación con liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte ["IEDMT"], ejercicios 2010 y 2011. Sentencia que se casa y anula.

Tercero.- Procede desestimar el recurso n.º 377/2017, interpuesto por SIXT RENT A CAR, S.L.U. contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central ["TEAC"] de 15 de febrero de 2017, en relación con liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte ["IEDMT"], ejercicios 2010 y 2011 declarando ajustadas a derecho tanto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de febrero de 2017, como los actos administrativos de los que trae causa.

Cuarto.- No hacer imposición de las costas procesales.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado D. Angel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas D. Isaac Merino Jara Doña Esperanza Córdoba Castroverde PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma Don José Díaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Letrado de la Administración de Justicia. Certifico.