

**Tribunal Superior de Justicia**

**TSJ de Islas Baleares, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª)**

**Sentencia num. 351/2017 de 25 julio**

JUR\2017\230826

Impuestos Especiales. Transporte terrestre.

**Jurisdicción:** Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 395/2015

**Ponente:** Ilmo. Sr. D. MARIA CARMEN FRIGOLA CASTILLON

**T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD**

**PALMA DE MALLORCA**

**SENTENCIA: 00351/2017**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA ILLES BALEARS

**SALA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SENTENCIA Nº 351**

En Palma de Mallorca a 25 Julio del 2017

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE

D. Gabriel Fiol Gomila

MAGISTRADOS

D. Pablo Delfont Maza

Dª: Carmen Frigola Castellón

**VISTOS** por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de les Illes Balears el presente procedimiento nº 395/2015 seguido a instancia de la entidad SIXT RENT A CAR, S.L.U. representada por el Procurador Sr. D. Onofre Perelló Alorda y defendida por el Letrado Sr. D. Ignacio Fernández Alegría contra la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO representado y defendido por el Abogado del Estado Letrado Sr. D. Luis Miguel Castán Martínez.

El acto administrativo es el Acuerdo de 30 de septiembre de 2015 dictado por el Tribunal Económico Administrativo Regional en Illes Balears que desestimó la reclamación económico administrativa nº 760/2012 interpuesta por la aquí recurrente contra la liquidación por el concepto del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes ejercicios 2008-2009.

La cuantía del procedimiento se fijó en 58.053,01 euros.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. Carmen Frigola Castellón, quien expresa el parecer de la Sala.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO:**

**PRIMERO:** El recurrente interpuso recurso contencioso el 9 de diciembre de 2015 que se registró al nº 395/2015 que tras requerimiento de subsanación se admitió a trámite el 12 de enero de 2016 ordenando la reclamación del expediente administrativo.

**SEGUNDO:** Recibido el expediente el Procurador Sr. Perelló Alorda formalizó la demanda el fecha 3 de mayo de 2016 solicitando en el suplico que en su día se dicte sentencia en la que se anule la Resolución 760/12 del TEARIB de fecha 30 de septiembre de 2015 recurrida, anulando la liquidación reclamada contenida en el cuerpo de esta demanda. No solicitó práctica de prueba.

**TERCERO:** El Sr. Abogado del Estado presentó su escrito de contestación y oposición a la demanda el 26 de octubre de 2016 y solicitó se dictara sentencia desestimatoria del recurso interpuesto, con expresa imposición de costas a la parte actora. Tampoco solicitó práctica de prueba.

**CUARTO:** El 28 de octubre de 2016 se dictó decreto fijando la cuantía en 58.053,01 euros.

Abierto el trámite de conclusiones la parte actora presentó su escrito el 14 de noviembre de 2016. Y lo mismo hizo el Abogado del Estado el 23 de enero de 2017.

Declarada concluida la discusión escrita, ordenándose traer los autos a la vista con citación de las partes para sentencia, y se señaló para la votación y fallo el día 25 Julio del 2017.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO:**

##### **PRIMERO**

La recurrente impugna el Acuerdo del TEAR de 30 de septiembre de 2015 que ha desestimado la reclamación económico administrativa 760/2012 interpuesta contra el acuerdo de liquidación de 21 de marzo de 2012 dictado por el Jefe Regional de Aduanas relativa al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante IEDMT), dimanante del Acta de disconformidad A0272006000 comprensiva de una deuda total a ingresar de 58.053'01 euros. La deuda deriva de la regularización de 59 vehículos, que, al presentar la recurrente el modelo 576 con ocasión de su desafectación, se comprobó que no habían sido destinados al alquiler durante más de seis meses, de

forma que al calcular la base imponible acogiéndose a las Tablas de valoración, la recurrente no podía declarar como base imponible sólo el 70% del valor resultante. En consecuencia la Administración tributaria incrementó respecto a esos 59 vehículos la base imponible inicialmente declarada en los modelos 576 presentados. En relación a otros 9 vehículos la Administración tributaria regularizó también su situación. Se trataba de vehículos que fueron cedidos a distintas personas mediante contratos por los que la recurrente no cobró cantidad alguna, pues eran vehículos cedidos sin contraprestación a grandes clientes, hoteles etc.

El mismo Acuerdo del TEAR estimó no obstante la reclamación económico administrativa nº 1.305/2012 interpuesta también por la hoy recurrente contra el Acuerdo de 6 de julio de 2012 en virtud del cual se impusieron 68 infracciones del artículo 191 de la LGT ( RCL 2003, 2945 ) calificadas como leves imponiéndose sanciones por un importe total de 23.134'22 euros, de forma que el TEAR anuló ese Acuerdo.

Por lo tanto, el debate de autos se circunscribe exclusivamente a la liquidación girada por la Administración a la recurrente que el TEAR ha confirmado en la desestimación de la reclamación económico administrativa 760/2012.

En el Acuerdo de liquidación se dice:

*La inspección ha probado que existe un último contrato de alquiler, que después de su finalización se ha dado de baja el seguro obligatorio, y que después de esa baja los vehículos no sólo no se han alquilado nunca más, sino que se han enviado a un taller (como paso previo para su devolución por reventa al fabricante) o se han entregado a un transportista para su entrega efectiva por compra al fabricante. Es pues evidente que, a partir de la fecha de esa baja de los seguros, los vehículos regularizados (en concreto los 59 incluidos en el Anexo II del Acta de disconformidad) no sólo no se alquilan más, sino que dejaron de estar "afectos" a la actividad de alquiler ejercida por la empresa, para pasar a estar afectos a otra actividad ejercida por la misma empresa como es el comercio al por menor de vehículos, actividad para la que dispone de IAE ( RCL 1990, 1999 ) y que se encuentra contemplada en sus Estatutos sociales al definir su objeto social como "el alquiler y mediación en el alquiler de automóviles con o sin conductor, la compra y venta de vehículos (...)". Habiéndose realizado ese cambio de actividad ANTES de que transcurrieran los 6 meses que prevé el Anexo IV de las Órdenes Ministeriales que aprueban las Tablas de valoración, que exigen que para que se declare como base imponible del IEDMT el 70% del valor resultante de su aplicación "el vehículo transmitido hubiese estado dedicado exclusivamente más de seis meses ... a la actividad de alquiler de vehículos" es evidente que SIXT RENT A CAR no cumplió con esa afectación al alquiler exclusiva, efectiva y real durante MÁS de 6 meses y por lo tanto no tenía derecho a acogerse a esa bonificación en el cálculo de la base imponible declarada con ocasión de esa desafectación de los vehículos.*

Y el TEARIB confirma los argumentos de la Administración tributaria.

Disconforme con ello en la demanda, la parte actora discute la regularización y sanciones impuestas por la Administración en relación a esos 68 vehículos en total. Cuestiona la falta de afectación que la Administración ha hecho respecto a esos 58 vehículos que no han sido alquilados por ningún conductor durante un periodo de más de seis meses. A pesar de que la Administración comprobó que se dio de baja el seguro para esos concretos vehículos antes de los seis meses y desde ese momento ya consideró que no estaban afectos a la actividad de alquiler de vehículos, la actora niega ese argumento e indica que los vehículos continuaban asegurados, considerando que la afectación del vehículo a la actividad coincide con el ciclo completo de explotación económica y no con la baja del seguro como ha hecho la Administración. En efecto, según esa parte la afectación del vehículo a la actividad de alquiler de vehículos empieza en el momento de la compra, que se hace en términos muy ventajosos entre la empresa de rent a car y la concesionaria o el fabricante, y el momento en que se entrega ese vehículo de nuevo para su recompra, de forma que el cumplimiento de las cláusulas pactadas entre las partes hace muy atractiva la operación económica, que, de no cumplirse impone cláusulas de penalización. Y esa operación constituye un todo. Y además explica también que el tener que entregar esos vehículos en unas condiciones determinadas ya que el fabricante puede rechazarlo si el vehículo presenta determinados desperfectos, y tener que entregarlos en la localidad de Seseña (Toledo) obliga a retirar del mercado a esos vehículos para proceder a su reparación algunos de ellos a fin de poder ser entregados en la forma correcta, y además trasladarlos hasta la Península y ello requiere de tiempo motivo por el cual se procede a dar de baja del seguro a dichos coches. En definitiva la parte rechaza la tesis de la Administración de que sólo está afecto a la actividad aquel vehículo susceptible de circular y general ingresos, cuando sin embargo pueden considerarse afectos a la actividad aquellos vehículos que están en el taller para ser reparados y no pueden circular, o están inmovilizados por haber sido sancionados con un cepo. El hecho de que se hayan dado de baja en el seguro no obsta a que siguen estando asegurados durante todo el trayecto hasta la campa, momento en que son entregados al fabricante y salen de la esfera jurídica y patrimonial del obligado tributario. Como el transportista asegura la carga durante el trayecto es por ello que dio de baja el seguro obligatorio correspondiente.

Se opone la defensa de la Abogacía del Estado que solicita la desestimación del recurso y la confirmación del acto impugnado.

## **SEGUNDO**

El artículo 65-1 de la ley 38/1992 de 28 de diciembre ( RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) de Impuestos Especiales define el hecho imponible y señala que lo es la primera matriculación definitiva en España de los vehículos nuevos o usados excepto los que ahí expresamente enumera.

Y en el artículo 66 se dice:

*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 período 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.*

El artículo 69-1 b) de la misma ley señala que para los vehículos usados la base imponible será el valor de mercado en la fecha del devengo. Y la Orden EHA/3745/2007 de 14 de diciembre ( RCL 2007, 2314 ) que aprueba los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para el ejercicio 2008 (ya que esa operación tuvo lugar en esa anualidad), en su artículo 3 se dice: "*para la determinación del valor de los vehículos de turismo, todo terrenos y motocicletas ya matriculados se aplicarán sobre los precios medios, que figuran en el anexo I de esta Orden, los porcentajes que correspondan, según los años de utilización y, en su caso, actividad del vehículo, establecidos en la tabla e instrucciones que se recogen en el anexo IV de esta Orden*". Y en el Anexo IV se especifica que "*el importe que resulte de la aplicación de los porcentajes anteriores, se reducirá al 70 por 100 cuando el vehículo transmitido hubiese estado dedicado exclusivamente durante más de seis meses desde la primera matriculación definitiva, a las actividades de enseñanza de conductores mediante contraprestación o de alquiler de vehículos, sin conductor, o bien tuviera la condición, según la legislación vigente, de taxi, autotaxi o autoturismo*".

La cuestión que afecta a esos 58 vehículos es determinar si estaban o no afectos a la actividad de alquiler de vehículos en los términos en que indica el apartado c) de ese artículo 66-1 o sea, de forma "efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler". Y la conclusión es que al darse de baja la póliza del seguro obligatorio de dichos vehículos antes de los seis meses, éstos perdieron toda posibilidad de poder circular legalmente por el territorio de conformidad con el artículo 175 apartado d) del Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres ( RCL 1990, 2072 ) aprobado por RD 1211/1990, y por ende se encuentran excluidos de la posibilidad de poder aplicarles el beneficio de la reducción del 70% de la base imponible que contempla la Orden EHA/3745/2007. Porque cada vehículo

destinado al alquiler sin conductor precisa ineludiblemente de póliza de seguro obligatorio para poder ser destinado a esa actividad de conformidad con lo establecido en el artículo 175-1 c) del ROTT. Una cosa es que un vehículo esté impedido de poder circular, bien porque está siendo reparado en el taller o está temporalmente inmovilizado, pero tiene toda su aptitud para poder circular porque tiene todos los permisos y autorizaciones exigidas, y otra distinta es que se prive a esos vehículos de la posibilidad legal de poder circular por el territorio, porque careciendo de seguro obligatorio es manifiesta tal imposibilidad. Desde el momento en que el vehículo se ve imposibilitado para poder circular válidamente por el territorio nacional, ese vehículo ya no está afecto a la actividad de alquiler de vehículo sin conductor y no puede ser ofrecido a ningún cliente.

La reducción en la base imponible que la normativa contempla pende y se fundamenta sobre el hecho de la efectiva y real afectación del vehículo a la actividad de arrendamiento o alquiler del mismo durante el plazo mínimo de seis meses. Y la inexistencia de seguro obligatorio impide que ese vehículo pueda válidamente circular por el territorio nacional y no puede ser destinado a la actividad de alquiler del mismo. Y como ello sucedió antes de que transcurriera el plazo fijado de seis meses se incumple lo establecido en la normativa para aplicarle esa bonificación. Y debemos concluir con el TEAR que efectivamente tales 58 vehículos desde el momento en que se dio de baja su seguro obligatorio no estaban afectos a la actividad de arrendamiento de vehículo sin conductor.

### **TERCERO**

En cuanto a los 9 vehículos que fueron cedidos a grandes clientes sin contraprestación económica alguna.

Obviamente los beneficios fiscales deben ser aplicados de forma restrictiva y no cabe la aplicación analógica más allá de sus términos estrictos. Cuando se realiza la actividad económica de alquiler de vehículos necesariamente debe producirse el pago de una remuneración por el alquiler del vehículo al arrendatario del mismo. Cuando esa contraprestación no se produce, como es el caso, expidiéndose facturas a 0 euros de coste, lo que hay es simple y llanamente una cesión gratuita del vehículo, que coincide con la figura del comodato prevista en el artículo 1.740 del C.c., o sea un contrato de naturaleza real, esencialmente gratuito, en virtud del cual, una de las partes entrega a la otra alguna cosa no fungible. para que use de ella por cierto tiempo y se la devuelva. En tal caso, ese vehículo no puede beneficiarse de lo que la normativa contempla para aquellos vehículos afectos a la actividad económica de alquiler de vehículo o rent a car, que es siempre una actividad lucrativa.

**CUARTO**

En materia de costas la desestimación del recurso contencioso comporta, de conformidad con el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional la imposición de costas, hasta un máximo de 2.000 euros por todos los conceptos.

**VISTOS** los preceptos legales citados y demás de general aplicación

**FALLAMOS:****PRIMERO**

**DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO** seguido a instancias de SEXT RENT A CAR S.L.U. contra la Resolución dictada por el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL EN ILLES BALEARS de 30 de Septiembre de 2007 dictada en la reclamación económico administrativa nº 760/2012 relativa a la liquidación girada por el concepto de Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte ejercicios 2008-2009

**SEGUNDO**

**DECLARAMOS** el acto administrativo impugnado ajustado a derecho.

**TERCERO**

Todo ello con imposición de las costas causadas en esta única instancia a la parte recurrente hasta un máximo de 2.000 euros por todos los conceptos.

Notifíquese esta Resolución y adviértase que contra la misma conforme previene el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial ( RCL 1985, 1578 y 2635) no cabe recurso ordinario.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACION.-** Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia por la Magistrada de esta Sala IIma. Sra. Dña. Carmen Frigola Castellón que ha sido ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El letrado de la administración de Justicia, rubricado.