



**INSP NI 03/2014, DE 2 DE JUNIO, SOBRE DIVERSAS CUESTIONES RELATIVAS
A LA NUEVA EXENCIÓN DEL IEDMT ESTABLECIDA EN LA LETRA Ñ) DEL
ARTÍCULO 66.1 DE LA LEY 38/1992.**

1. INTRODUCCIÓN

Con efectos 1 de enero de 2014, la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, ha introducido un nuevo supuesto de exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT). El referido supuesto de exención ha quedado recogido en la nueva letra ñ) del apartado 1 del artículo 66 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE), con el siguiente texto:

“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:

...

ñ) Los medios de transporte matriculados en otro Estado miembro y que sean alquilados a un proveedor de otro Estado miembro por personas o entidades residentes en España durante un periodo no superior a tres meses, siempre que no les resulte de aplicación la exención prevista en la letra c) de este apartado”.

La redacción de este nuevo precepto ha suscitado algunas dudas sobre su alcance y significado. Examinadas dichas dudas se emiten a continuación los siguientes criterios fundamentados en las pautas sugeridas por los servicios de la Dirección General de Tributos.

2. OBJETIVOS DE LA NUEVA EXENCIÓN

Esta exención se ha introducido con el ánimo de adaptar plenamente la normativa española a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) evitando la exigencia del IEDMT en el momento de la matriculación de un medio de transporte alquilado, por un empresario dedicado al alquiler en otro Estado, a una persona residente en España, en los casos en que tal medio de transporte no se destina a ser utilizado esencialmente en España con carácter permanente.

Por tanto, en caso de duda sobre el alcance de la exención, la interpretación de la norma que se lleve a cabo deberá tener presente esa circunstancia.



3. CONCEPTO DE ALQUILER A EFECTOS DE LA NUEVA EXENCIÓN

La impresión inicial de la redacción de la letra ñ) induce a confusión porque, en el lenguaje habitual, parece que es más común que el sujeto del verbo "alquilar" sea el arrendador y que el arrendatario sea el complemento indirecto, y no lo contrario. No obstante, la construcción sintáctica de la letra ñ) es la inversa. Por tanto, en el texto de la nueva exención el "proveedor de otro Estado miembro" es el arrendador y la "persona o entidad residente en España" es el arrendatario.

Dicho lo anterior, la noción de "alquiler" que debe considerarse a efectos de la aplicación de esta exención es la misma que se establece en la letra c) del mismo artículo 66.1 para el alquiler de automóviles (y por extrapolación, en la letra g) para embarcaciones de recreo). En consecuencia, no existe "alquiler" ni cabe aplicar la exención de la letra ñ) cuando:

- el medio de transporte de que se trate sea objeto de cesión a personas vinculadas en los términos previstos en el artículo 79 de la Ley del IVA, salvo que se trate de personas que no sean residentes en España ni titulares de establecimientos situados en España (véase contestación vinculante de la DGT V0860-14, de 28 de marzo de 2014).
- el medio de transporte de que se trate se ceda por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un periodo de doce meses consecutivos.
- Se trate de un contrato de arrendamiento-venta y asimilados o de un arrendamiento con opción de compra.

4. CONVIVENCIA CON LAS EXENCIONES DE LAS LETRAS c) y g) DEL ARTÍCULO 66.1

De acuerdo con lo expresado en el punto 2 anterior, la exención prevista en la nueva letra ñ) se concede cuando el alquiler del medio de transporte se realiza por un plazo no superior a tres meses a un arrendatario residente que lo destina a su propio uso y que es el beneficiario de la exención. Es importante destacar que el beneficiario de esta exención es el arrendatario y, por tanto, quien ocupe la posición de arrendador en el contrato de alquiler (incluso a título de arrendatario-subarrendador) no puede acogerse a la misma puesto que para tal caso están previstas las exenciones contempladas en las letras c) y g) como antes se señaló.

Por tanto, una persona o entidad no residente en España no puede acogerse a la exención prevista en la letra ñ) para desarrollar en territorio español una actividad de charter náutico alquilando la embarcación a personas o entidades residentes en España. En la misma medida tampoco puede acogerse a la exención de la letra ñ) una persona o entidad no residente en España que alquile el medio de transporte a otra que sí lo es con el objeto de que esta última lo subarriende para ser utilizado en territorio español.



5. EFECTIVIDAD Y EXCLUSIVIDAD EN LA ACTIVIDAD DE ALQUILER

La redacción de la letra ñ) no exige “efectividad y exclusividad” en la afección al alquiler del medio de transporte. De ello se derivan las siguientes consecuencias:

- El arrendador (“proveedor de otro Estado miembro”) puede ser un empresario o un particular.
- Nada impide que el arrendador utilice él mismo el medio de transporte en España una vez que se haya acabado el periodo de alquiler en territorio español. No obstante, si el citado proveedor fuera titular de un establecimiento en España estaría obligado a matricular el medio de transporte en los términos establecidos en la DA 1 de la Ley 38/1992.

6. PLAZO MÁXIMO DE TRES MESES Y SOLICITANTE DE LA EXENCIÓN

Como ya se ha señalado, el sujeto pasivo y solicitante de la exención es en todos los casos el arrendatario, en tanto que persona o entidad residente en España a cuya utilización en territorio español se destina el medio de transporte no matriculado en España. Por tanto, la aplicación de la exención deberá ser solicitada para cada contrato de arrendamiento y por el arrendatario, quien deberá comunicar el tiempo de duración del mismo. En ningún caso cabe que sea el arrendador (entidad no residente) quien pudiera solicitar una única exención para el conjunto de su actividad en España ya que no tiene la condición de sujeto pasivo.

En esa medida el plazo máximo de tres meses de duración del alquiler se refiere a cada arrendatario dentro de un período de doce meses consecutivos.

7. PROLONGACIÓN DEL ALQUILER Y OTRAS CIRCUNSTANCIAS

Toda vez que, como se acaba de señalar, la aplicación de esta exención no exige la exclusividad en la afección del medio de transporte al alquiler, la única posible alteración sobrevenida y relevante de las circunstancias de esta exención sería la de que el alquiler se prolongase por un período superior a tres meses para cada arrendatario. Ahora bien, ello no constituiría una “modificación de circunstancias” a la que se aplicase el artículo 65.3 sino que, simplemente, excediendo de tres meses el período de alquiler, el devengo del impuesto tendría lugar desde el primer día de alquiler y las cuotas a ingresar serían las resultantes de aplicar lo previsto en el artículo 70.bis.2, letra b) de la LIE.

Del mismo modo, el que con posterioridad se comprobase que las partes estaban vinculadas o que el contrato era de arrendamiento-venta, leasing o similar, no constituiría una modificación de circunstancias en el sentido del artículo 65.3 sino una falta de concurrencia inicial del requisito principal de la exención que es la existencia de un “alquiler” (vid. punto 4 anterior). Por tanto, en este supuesto habría que retrotraerse al momento del inicio de la utilización del medio de transporte en España,



siendo el sujeto pasivo la persona residente que lo utiliza (art 67.b)) y siendo la cuota exigible la contemplada en el artículo 70 bis.1.

En conclusión, el artículo 65.3 de la LIE no parece aplicable en relación con los posibles incumplimientos que pudieran ocurrir en relación con esta nueva exención.

LA SUBDIRECTORA GENERAL DE INSPECCIÓN E INVESTIGACIÓN

Fdo.: M^a Ángeles Marín Ramírez