

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071847

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de octubre de 2018

Vocalía 8.^a

R.G. 5353/2015

SUMARIO:

IVA. Importaciones de bienes. Exenciones. *Importación de buques afectos a la navegación marítima internacional, en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de pasajeros modalidad chárter.* En el caso que se analiza, se opone la contribuyente a la liquidación del IVA a la importación por ser de aplicación el art. 27.2.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), que regula una exención a la importación de buques afectos a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de pasajeros, modalidad chárter. Por su parte, la Administración, en este punto, sostiene que las embarcaciones destinadas a actividades de chárter tienen la consideración de «embarcaciones privadas de recreo», por lo que no sería de aplicación dicha exención. Pues bien, en primer lugar, se ha de estudiar si en el caso concreto la utilización de la embarcación en operaciones de chárter encaja en la definición de «uso de recreo» o si, por el contrario, puede considerarse como «uso comercial» a efectos de la obtención del beneficio fiscal.

La utilización final de la embarcación, en el caso de arrendamiento de cosa, se ejercerá por el arrendatario, ya que este obtiene la plena posesión de la misma durante el período pactado, haciendo suyo, en caso de uso comercial de la misma, el resultado económico de la actividad desplegada, o bien disfrutándola él finalmente a título personal de hacer un uso de recreo, pero en todo caso manteniendo su control. De mediar arrendamiento de servicios, por el contrario, la embarcación no es sino un medio o instrumento más para ejecutar la prestación contratada, la cual es efectuada por el arrendador bajo encargo del arrendatario -que podrá definirse en términos más o menos precisos-, permaneciendo el gobierno del instrumento en manos de aquel. Para determinar quién realiza el uso comercial es necesario atender al sujeto que hace suyo el resultado económico de la explotación, y para ello es imprescindible disponer de la plena posesión de la cosa -pleno goce o uso de la misma-, de manera que en los arrendamientos de cosa, como se ha dicho, es el arrendatario final el que dispone de ella y asume los riesgos y beneficios de la actividad desplegada con la misma, mientras que en el arrendamiento de servicios será el arrendador el que haga suyo dicho resultado, por cuanto el control del medio permanece en su esfera.

En este caso, todo parece indicar que lo que realmente se produce es un uso final de recreo de la embarcación, siendo concluyentes los contratos de chárter aportados por la contribuyente, en los que se dispone expresamente que «*El arrendatario usará el yate exclusivamente como embarcación de recreo, para uso de él o de sus invitados*», todo ello tras regular una serie de condiciones que implican el traslado total de la posesión del buque al arrendatario por parte de la reclamante -como, por ejemplo, que los costes incurridos durante la navegación son de cuenta del primero, y que este está facultado para dar órdenes al capitán acerca de las rutas a seguir-. En definitiva, negociándose la embarcación bajo el contrato de arrendamiento de cosa, el uso último es efectuado por el arrendatario, que en este caso son personas jurídicas que utilizan aquella para finalidad de recreo, por lo que no se cumplen las condiciones para la aplicación de la exención del art. 27.2.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 22, 27, 83, 92 y 119.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 31.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 168, 170 y 171.

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), arts. 29, 30 y 31.

Ley 38/1992 (Ley II.EE.), arts. 4, 51 y 66.

Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), art. 14.

Código Civil, art. 1.542.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 21 y 52.

Ley 40/2015 (Régimen jurídico del sector público), arts. 6, 128 y 131.

Ley 50/1997 (Ley del Gobierno), art. 23.

Constitución Española, art. 9.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **XX, L.D.A. (NIF: ...)**, en adelante la reclamante o la interesada, y en su nombre y representación por D. **JL...** (NIF: ...), con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo de liquidación provisional dictado por la Administración de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Eivissa de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de fecha 6 de mayo de 2015, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, ejercicio 2012, y cuantía 1.200.130,87 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 15 de diciembre de 2014, el órgano administrativo de referencia notifica propuesta de liquidación provisional, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) a la importación, ejercicio 2012, correspondiente a la embarcación de nombre "A", bandera portuguesa, número de registro ..., titularidad de la entidad **XX, L.D.A.**, establecida en Funchal, Madeira (Portugal).

Tras la sustanciación de los distintos trámites procedimentales, la Administración dicta el día 6 de mayo de 2015 liquidación provisional, en la cual se propone la siguiente regularización:

- Cuota Tributaria:	1.183.000 euros.
- Intereses de demora:	17.130,87 euros.
- Total deuda tributaria:	1.200.130,87 euros.

El motivo de la citada regularización, tal y como consta en el acuerdo de liquidación, es el siguiente:

"En el caso que nos ocupa estamos ante una embarcación registrada en Madeira (dentro del TAC) a nombre de una entidad establecida en dicho territorio, pero con estatuto de mercancía no comunitaria antes de junio de 2014, y es precisamente el hecho de no gozar de dicho estatuto de mercancía comunitaria siendo utilizado dentro del TAC por un residente en dicho territorio lo que determina la introducción irregular de la embarcación y la consiguiente obligación de regularizar de forma parcial la situación de dicha embarcación por el IVA parcial devengado a la importación de la embarcación A, ya que procedió a su importación una vez introducida la misma irregularmente en aguas españolas.

(...)

En resumen, se trata de una embarcación que está navegando en aguas de la Comunidad con bandera de un territorio comprendido en el Territorio Aduanero Comunitario y en el territorio de aplicación del IVA, sin gozar del estatuto de mercancía comunitaria, estando utilizada en el Territorio Aduanero Comunitario y, a efectos de IVA, dentro del territorio de aplicación del Impuesto. Por lo tanto, al no cumplir con las condiciones señaladas para la concesión del régimen de importación temporal se devenga el IVA a la importación en el lugar donde se ha quedado acreditado el incumplimiento, es decir, en aguas territoriales españolas, en la zona de Ibiza, dentro del ámbito de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Illes Balears, que es competente para REGULARIZAR EL IVA PARCIAL DEVENGADO A LA IMPORTACIÓN DE LA EMBARCACIÓN A".

Este acuerdo es notificado el día 6 de mayo de 2015.

Segundo.

Disconforme con el acuerdo de liquidación, la interesada interpone la reclamación económico-administrativa que se examina en fecha 5 de junio de 2015. Las alegaciones realizadas, similares a las ofrecidas en el curso de las actuaciones de comprobación son, sucintamente, las siguientes:

- Es aplicable la exención del artículo 27.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Incorrecta determinación de la base imponible del impuesto.
- Improcedencia de la liquidación de intereses de demora, por aplicación del principio de neutralidad del impuesto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

La cuestión que se plantea es la de determinar si la liquidación provisional citada en el encabezamiento, se encuentra ajustada a Derecho.

Tercero.

Con carácter previo al examen jurídico de la cuestión, se exponen seguidamente los elementos fácticos más relevantes que ofrece el expediente.

La embarcación A aparece, desde el 28 de mayo de 2010, en el Registro Internacional de Navíos de Madeira con el número Según el certificado de registro, el propietario es la reclamante, la cual tiene domicilio social y fiscal en la isla de Madeira (Funchal). Dicha empresa, a efectos de operar comercialmente en España, tiene NIF: La embarcación, según el citado certificado de registro, fue construida por la empresa XY, de Mucla, Turquía. Se trata de una embarcación a motor, construida en acero, cuya quilla se tendió en ..., con una eslora de 38,05 metros, un arqueo de 445 toneladas y dos motores marca MAN. Está calificado en el documento de registro como "*Commercial Activities Under Class by RINAVE*".

En fecha 9 de septiembre de 2013 y en relación a la misma, tal y como consta en el expediente, se realizó un control por parte de funcionarios del Área Operativa de Vigilancia Aduanera de Baleares. En ese momento la embarcación se encontraba las instalaciones de Port Adriano-Mallorca, a donde había llegado procedente de Split y con destino a Soto Grande (Cádiz). En dicha actuación, el primer oficial de la embarcación manifestó que la misma se dedicaba a actividades de chárter con puerto base en La Línea de la Concepción. Posteriormente, en fecha 12 de septiembre de 2013 compareció ante funcionarios del Área Operativa de Vigilancia Aduanera de Baleares el capitán de la embarcación, manifestando que la embarcación se utilizaba para uso comercial, en concreto para la actividad de chárter, que se realizaba por toda Europa, incluyendo el Norte de África. Que realizó un chárter de tres días en el mes de junio de 2013, recogiendo a los clientes en el puerto de Ibiza y dejándoles al final del contrato en el mismo puerto. También manifestó que carecía de autorizaciones para la actividad de chárter en Baleares, si bien estaba en trámites para su obtención. El compareciente desconocía si existía algún documento que acredite la importación de la embarcación. Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el compareciente no aportó ningún documento que acreditase el pago, exención o no sujeción del IVA, si bien manifestó que la embarcación estaría exenta del pago del IVA debido a la actividad comercial de chárter que realiza.

Por otro lado, fue aportado en el curso de las actuaciones copia de Documento Único Administrativo (DUA) portugués, nº ...15, por el cual se procedía al despacho a libre práctica con despacho a consumo de la embarcación el día 26 de junio de 2014. La citada importación fue realizada con exención de IVA a la importación, en aplicación del artículo 13 N 1-Alinea b) de la Ley de IVA portuguesa al declarar que la embarcación se dedicaba al transporte remunerado de pasajeros y asegurar una actividad comercial afecta a navegación marítima en alta mar.

No obstante lo anterior, y como se mencionó en los antecedentes de hecho, la regularización practicada estaba basada en una introducción irregular de la embarcación en Territorio Aduanero Comunitario con carácter anterior al despacho a libre práctica, por lo que procede la liquidación del IVA a la importación español, independientemente de la regularización en territorio portugués.

Cuarto.

Como primer motivo de impugnación, se opone la reclamante a la liquidación del IVA a la importación por ser de aplicación el artículo 27.2º de la Ley de IVA, que regula una exención a la importación de buques afectos a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de pasajeros, modalidad chárter.

Dispone el citado artículo lo siguiente:

“Estarán exentas del impuesto las importaciones de los siguientes bienes:

(...)

2.º Los buques y los objetos para ser incorporados a ellos a que se refieren las exenciones establecidas en el artículo 22, apartados uno y dos de esta Ley”.

Por su parte, el artículo 22 del mismo texto legal se refiere a las siguientes embarcaciones:

“(...). 1.º Los buques aptos para navegar por alta mar que se afecten a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, incluidos los circuitos turísticos, o de actividades industriales o de pesca.

La exención no se aplicará en ningún caso a los buques destinados a actividades deportivas, de recreo o, en general, de uso privado. (...).”.

La Administración, en este punto, sostiene que las embarcaciones destinadas a actividades de chárter tienen la consideración de “embarcaciones privadas de recreo”, por lo que no sería de aplicación aquella.

Por su parte, la reclamante se opone al punto de vista anterior apoyándose, principalmente, en la contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, de 5 de diciembre de 2012, la cual considera lo siguiente:

“(...) un viaje con un itinerario prefijado por el que se percibe un precio acordado sin que el arrendatario tenga capacidad para disponer de la embarcación, se estará prestando un servicio a título oneroso excluido del concepto de navegación privada de recreo”.

Además, para excluir la embarcación del concepto “embarcación de recreo”, invoca diversas normas de aplicación interna (Real Decreto 1434/1999, de 10 de septiembre, por el que se establecen los reconocimientos e inspecciones de las embarcaciones de recreo para garantizar la seguridad de la vida humana en la mar y se determinan las condiciones que deben reunir las entidades colaboradoras de inspección; Orden de 10 de junio de 1983, del Ministerio de Transporte, Turismo y Comunicaciones, sobre Seguridad de la Vida Humana en la Mar; Real Decreto 2127/2004, de 29 de octubre, por el que se regulan los requisitos de seguridad de embarcaciones de recreo, de las motos acuáticas, de sus componentes y de sus emisiones de escape y sonoras de sus motores; y Circular 7/1995, sobre construcción, equipo y reconocimiento de embarcaciones de recreo), y se opone a la aplicación del concepto de “embarcación de recreo” previsto en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

No obstante lo anterior, es importante considerar que el concepto definido en la Ley 38/1992 supone la transposición al ordenamiento interno de aquel previsto en la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre

de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, norma que se aplica en íntima armonía con la reguladora del IVA, dado que ambas establecen el marco básico de ordenación de la imposición indirecta en todo el territorio de la UE. Así, en su artículo 14, establece lo siguiente:

“A efectos de la presente Directiva se entenderá por «embarcaciones privadas de recreo», las embarcaciones utilizadas por su propietario o por la persona física o jurídica que las pueda utilizar en virtud de arrendamiento o por cualquier otro medio, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso, o que no se destinen a necesidades determinadas por las autoridades públicas”.

Este precepto fue traspuesto al ordenamiento interno en el artículo 4.21 de la Ley 38/1992 de la siguiente manera:

“Navegación privada de recreo”: La realizada mediante la utilización de una embarcación, que no sea de titularidad pública, por su propietario o por la persona que pueda utilizarla, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso”.

De los preceptos anteriores se observa, sobre este particular, una voluntad de regulación paralela y complementaria en ambos impuestos (IVA e impuestos especiales), puesto que la aplicación de cualquier tipo de exención en ambos exige una utilización de las embarcaciones para la navegación internacional “(...) en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, incluidos los circuitos turísticos, o de actividades industriales o de pesca”, de tal manera que el uso “(...) para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso”, o “uso de recreo”, implicará automáticamente la imposibilidad de acogerse a las mismas. Por tanto, el concepto de embarcación de recreo establecido en estas normas es perfectamente adaptable al caso, constituyendo el núcleo fundamental de todos ellos el destino o uso efectivo de la embarcación (es decir, el elemento teleológico), independientemente de cualquier característica o consideración objetiva que se realice de esta, como de hecho efectúan las normas nacionales invocadas por la reclamante, las cuales, eso sí, podrán constituir indicios o pruebas válidas que demuestren el uso en concreto en un supuesto determinado.

Sentado lo anterior, se ha de estudiar si en el caso concreto la utilización de la embarcación en operaciones de chárter encaja en la definición de “uso de recreo” o si, por el contrario, puede considerarse como “uso comercial” a efectos de la obtención del beneficio fiscal. Como se ha visto, tanto la Directiva comunitaria como la Ley de Impuestos Especiales permite que la utilización final de la embarcación sea efectuada por el arrendatario mediando este contrato, tanto con finalidad comercial como de recreo, por lo que es necesario delimitar quién es el “usuario final” en este supuesto.

En este sentido, el arrendamiento puede aparecer bajo dos modalidades tal y como establece el artículo 1542 del Código Civil: “El arrendamiento puede ser de cosas, o de obras o servicios”. El arrendamiento de cosas se define en el precepto siguiente como aquel en el que: “(...) una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto”, mientras que en el de servicios, según el artículo 1544 “(...) una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto”.

Del articulado anterior se desprende que la utilización final de la embarcación, en el caso de arrendamiento de cosa, se ejercerá por el arrendatario, ya que este obtiene la plena posesión de la misma durante el período pactado, haciendo suyo, en caso de uso comercial de la misma, el resultado económico de la actividad desplegada, o bien disfrutándola él finalmente a título personal de hacer un uso de recreo, pero en todo caso manteniendo su control. De mediar arrendamiento de servicios, por el contrario, la embarcación no es sino un medio o instrumento más para ejecutar la prestación contratada, la cual es efectuada por el arrendador bajo encargo del arrendatario (que podrá definirse en términos más o menos precisos), permaneciendo el gobierno del instrumento en manos de aquel. En esta distinción ahonda la Audiencia Nacional en su Sentencia de 26 de mayo de 2008 (rec. 31/2007), en el estudio de la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT, en adelante) prevista en el artículo 66.1.k) de la Ley de Impuestos Especiales para el arrendamiento de aeronaves a empresas de navegación aérea, pero que es aplicable al caso aquí debatido:

“QUINTO: Para determinar si en el presente caso resulta procedente la exención, debe analizarse si de los términos del contrato entre (...) y (...) y demás circunstancias del caso, se desprende que los efectos realmente queridos por las partes al celebrarlo son los propios del arrendamiento de cosa.

El artículo 1543 del Código Civil dispone que en el arrendamiento de cosa, una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto. Y, respecto a este uso o goce del avión se comprobó que (...), no obtiene una cesión plena del uso de la aeronave, ya que es utilizada por el subarrendador (...) y sus sociedades vinculadas. Es mas, ese uso o goce de la cosa arrendada puede ser para su aprovechamiento directo o para su explotación comercial y, en este caso, es esencial que el arrendador hace suyo el resultado económico del uso o disfrute de la cosa arrendada, comprobándose que lo que ambas partes llaman renta o precio del contrato es realmente el resultado económico de la explotación del avión y que hace suyo (...). Así pues, lo que recibe (...) a través de lo que las partes denominan renta es el resultado económico de la explotación del avión, obtenido por la diferencia entre los ingresos totales generados por el avión y los gastos totales derivados del mantenimiento, conservación y utilización, minorado en el importe de la remuneración a favor de (...) por los servicios prestados. Resulta por tanto, que a través del importe facturado como renta, (...) recupera el beneficio económico derivado del avión, beneficio que por otra parte procede del propio subarrendador ya que los ingresos facturados por (...) corresponden en parte a facturas emitidas a (...), por utilización del avión o por repercusión de gastos de mantenimiento.

Por tanto, si el importe de la renta que recibe el subarrendador equivale al resultado económico de la explotación de la cosa, puede concluirse que el subarrendador de la cosa sigue haciendo suyo el resultado económico derivado de goce o uso de la misma. Si además se tiene en cuenta que el resultado económico de la explotación es algo inseparable del uso o goce de la cosa, llegaremos a afirmar que si el subarrendador sigue haciendo suyo dicho resultado económico es porque no ha habido cesión del goce o uso de la cosa y quien sigue explotándola y asumiendo el riesgo de dicha explotación es el subarrendador. Respecto de (...), si sus ingresos no dependen del resultado económico derivado del uso de la cosa sino que están constituidos por una cantidad fija que le abona el subarrendador y por un mínimo porcentaje de la facturación, que no del resultado de la explotación a personas o entidades distintas del subarrendador o ajenas al mismo, es que realmente no ha habido adquisición del uso o goce de la cosa.

Así las cosas, del contrato entre (...) y (...) y demás circunstancias que ya se han expuesto, se llega a la conclusión de que los efectos queridos por las partes no son los del contrato de arrendamiento de cosa, sino los de un contrato de arrendamiento de servicios. Es claro, que en este caso la actora no ha cumplido con el requisito establecido en el artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992 para obtener la exención.”

Lo fundamental del argumento, más allá de que los términos de ambos beneficios fiscales difieran entre sí (y sean de aplicación a distintas figuras impositivas), es que mediando un arrendamiento de medio de transporte para determinar quién realiza el uso comercial es necesario atender al sujeto que hace suyo el resultado económico de la explotación, y para ello es imprescindible disponer de la plena posesión de la cosa (pleno goce o uso de la misma), de manera que en los arrendamientos de cosa, como se ha dicho, es el arrendatario final el que dispone de ella y asume los riesgos y beneficios de la actividad desplegada con la misma, mientras que en el arrendamiento de servicios será el arrendador el que haga suyo dicho resultado, por cuanto el control del medio permanece en su esfera. Sentado esto para un uso comercial, de darse un uso privado se infiere lógicamente que el disfrute final de la cosa también lo ejercerá aquel que disponga de la plena posesión de la misma, lo cual difiere tanto en uno como en otro tipo de arrendamiento. Es de destacar que este argumento ha sido adoptado como doctrina por este Tribunal, materializado en resoluciones de 6 de octubre de 2009 (R.G. ...) y de 8 de marzo de 2011 (R.G. 5110/2009).

Es clarificadora, en este punto, la contestación a consulta vinculante de la DGT de 5 de diciembre de 2012 (V2326/2012), la cual concreta la aplicación del criterio anterior a la eventual exención del artículo 51.2 de la Ley 38/1992, lo cual puede hacerse extensivo al asunto debatido:

“Cuando la persona que utiliza la embarcación tiene capacidad de disponer de la misma - como propietario, como arrendatario, en virtud de un contrato de arrendamiento, o por cualquier otro título suficiente - y no la emplea para el transporte de pasajeros o mercancías o para la prestación de servicios a título oneroso, cabe concluir que dicha persona realiza "navegación privada de recreo". En este caso, el gasóleo no podrá suministrarse a la

embarcación con aplicación del beneficio de la exención establecida en el artículo 51.2 de la Ley de Impuestos Especiales.

En particular, puede añadirse que, por lo que se refiere a los circuitos turísticos o cruceros organizados, si se ofrece un servicio consistente en la realización de un viaje con itinerario prefijado, por el que se percibe un precio acordado sin que el arrendatario del servicio tenga capacidad para disponer de la embarcación, se estará prestando un servicio a título oneroso, que está excluido del concepto de "navegación privada de recreo". En este caso, sí podrá suministrarse gasóleo con aplicación del indicado beneficio.

Por lo que se refiere al alquiler sin tripulación, cabe destacar que tal hecho permite al arrendatario elegir el itinerario, los puntos donde se abastecerá de carburante, etc. quedando claro que la embarcación se utiliza para el recreo de quien tiene sobre ella el poder de disposición (el arrendatario) y que esta persona no realiza una actividad comercial. Respecto del alquiler con tripulación, la mera existencia de esta circunstancia no determina por sí sola que el avituallamiento de gasóleo pueda considerarse efectuado para una navegación distinta de la privada de recreo".

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de diciembre de 2010 ("C-116/10, "Pierre Feltgen y Bacino Charter Company"), citada por la Administración, define el alcance de la exención en el arrendamiento de buques para la navegación marítima internacional, estableciendo expresamente lo siguiente:

"17 (...) la exención prevista en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva no puede aplicarse a un servicio consistente en el arrendamiento de un buque a arrendatarios que tienen la intención de utilizarlo para fines estrictamente privados, en condición de consumidores finales".

Es decir, se dispone expresamente la prohibición de uso de la embarcación con fines de recreo para obtener la exención por el impuesto. Y aún más, se recuerda que dicha conclusión no puede quedar desvirtuada en función de qué norma interna se aplique, puesto que:

"19 Además, conforme a reiterada jurisprudencia las exenciones del IVA se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que dicho impuesto se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo y está sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios (...).

20 Por otra parte, la interpretación enunciada en los apartados 13 y 14 de la presente sentencia no puede desvirtuarse por la calificación de las prestaciones objeto del litigio principal según el Derecho nacional, la cual carece de incidencia en la respuesta que debe darse a la cuestión planteada por el tribunal nacional. En efecto, se deduce de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y en particular de los apartados 27 y 28 de la sentencia Navicon, antes citada, que precisamente tenía como objeto la interpretación del artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva, que la sujeción al IVA de una determinada operación o su exención no pueden depender de su calificación en Derecho nacional, puesto que, conforme a reiterada jurisprudencia, aunque en virtud de la frase introductoria del artículo 15 de la Sexta Directiva, los Estados miembros fijan las condiciones de las exenciones a fin de asegurar su aplicación correcta y simple y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso, dichas condiciones no pueden afectar a la definición del contenido de las exenciones previstas.

Por ello, el argumento ofrecido por la reclamante relativo a que la autoridad portuguesa ya concedió la exención, y "(...) hacerlo de manera diferente la Aduana española sería contravenir la normativa internacional general, la normativa Comunitaria Aduanera y de IVA", no es admisible. La reclamante, además, se opone con un segundo argumento a la aplicación de la sentencia, y es que los contratos de arrendamiento fueron realizados a personas jurídicas, por lo que el uso de recreo de la embarcación es imposible. Sin embargo, ya se ha visto antes que lo relevante en el asunto es quién hace suyo el resultado económico de la explotación, y que ese resultado económico ha de ser asumido por el usuario final para que exista una navegación con finalidad comercial, siendo de recreo en caso contrario, por lo que tampoco es aceptable tal razonamiento. Por último, tampoco pueden ser definitivas para la aplicación de la exención las afirmaciones acerca de la inscripción de la embarcación en el Registro de Buques de la Zona Franca de Madeira como de actividad comercial, que la licencia de explotación es

régimen de chárter internacional, o que los contratos aportados que reflejan una navegación marítima internacional de más del 50% del total de viajes realizados con la misma, puesto que es el uso efectivo como tal el que ha de ser demostrado, pudiendo, no obstante, configurarse como indicios de ello.

Sin embargo, teniendo en cuenta todos los elementos probatorios, todo parece indicar que lo que realmente se produce es un uso final de recreo de la embarcación, siendo concluyentes los contratos de charter aportados por la reclamante, en los que se dispone expresamente, en la cláusula 13 relativa al uso del yate, que *“El arrendatario usará el yate exclusivamente como embarcación de recreo, para uso de él o de sus invitados”*, todo ello tras regular una serie de condiciones que implican el traslado total de la posesión del buque al arrendatario por parte de la reclamante (como, por ejemplo, que los costes incurridos durante la navegación son de cuenta del primero, y que este está facultado para dar órdenes al capitán acerca de las rutas a seguir).

En definitiva, negociándose la embarcación bajo el contrato de arrendamiento de cosa, el uso último es efectuado por el arrendatario, que en este caso son personas jurídicas que utilizan aquella para finalidad de recreo, por lo que no se cumplen las condiciones para la aplicación de la exención del artículo 27.2º de la Ley de IVA. En idénticos términos se pronunció este Tribunal en reclamación número REC

Por ello, se desestiman las alegaciones en este punto.

Quinto.

Como segundo motivo de oposición, la reclamante impugna la base imponible calculada por la Administración. A la base imponible en las importaciones se refiere la Ley de IVA en su artículo 83:

“Uno. Regla general.

En las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo: (...).”

Parte, por lo tanto, del valor en aduana de las mercancías, cuyas reglas de cálculo están contenidas en los artículos 29 y siguientes del Reglamento (CE) 2913/1992, del Consejo de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (en adelante, Código Aduanero Comunitario), basándose en el valor de transacción de aquellas, como regla fundamental:

“Artículo 29. 1. El valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33 (...).”

No obstante, al tratarse de una embarcación adquirida con carácter anterior a la fecha de cálculo del valor, la Administración aplica la regla contenida en el artículo 31 del Código (método del último recurso), en defecto de los métodos secundarios previstos en el artículo 30 del mismo. Así:

“1. Si el valor en aduana de las mercancías no pudiera determinarse en aplicación de los artículos 29 y 30, se determinará basándose en los datos disponibles en la Comunidad, utilizando medios razonables compatibles con los principios y disposiciones generales:

- del acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994
- del artículo VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio
- y de las disposiciones del presente capítulo (...).”

Precisamente este es el punto objeto de impugnación por la reclamante, ya que la Inspección materializa las reglas del artículo 31 a través de la Instrucción 1/2004, de 27 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de valoración en aduanas de las mercancías, la cual, en su *“Instrucción Cuarta.*

Casos especiales de valoración”, dispone un conjunto de normas para el cálculo del valor en aduana de motores marinos, yates y embarcaciones de recreo o deportes usados:

“Para la determinación del valor en aduana se aplicarán las reglas que se indican para la valoración de los vehículos usados en el anterior apartado con los porcentajes de valoración que se indican a continuación:

Porcentajes de valoración a aplicar sobre el valor de los motores y embarcaciones en estado nuevo: (...)”.

Consecuencia de los cálculos efectuados por aplicación de las reglas anteriores, el valor en aduana y base imponible de IVA a la importación determinados fueron de 6.572.222,22 euros. En este punto, alega la reclamante *“Al no afectar a la esfera externa de la Administración, la disposición que nos ocupa no tiene la condición de fuente del Derecho, por lo que no puede ser considerado reglamento. (...)*.

Pero es que el método de valoración contenida en esa Instrucción no resulta aplicable plenamente al presente supuesto ya que nos encontramos que existiría otro método de determinación del valor fiscal de los bienes afectados a una actividad económica por los contribuyentes cual es las tablas de amortización fiscal que contiene el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. norma de rango superior, sin duda, a la Instrucción empleada por esa Delegación.

En el presente supuesto, resulta de aplicación la normativa del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades puesto que nos encontramos ante un bien que es el objeto del desarrollo de la actividad empresarial del sujeto pasivo (...)”.

La base imponible, según su criterio, resultaría 4.277.000 euros. En su defecto, de aplicar las reglas contenidas en la Instrucción 1/2004, *“(…) no puede emplearse el método indicado por la Administración porque se refiere a yates, embarcaciones de recreo o deporte y estamos ante una embarcación de uso comercial, de modo que habría de emplearse lo previsto para la maquinaria usada (punto 2.3) (...)*”, dando como resultado una base imponible 4.186.000 euros.

Pues bien, no puede tampoco compartirse el criterio de la interesada sobre este particular. En primer lugar, y respecto de la aplicación de la Instrucción 1/2004, de 27 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de valoración en aduanas de las mercancías.

Podemos distinguir dos especies de Circulares e Instrucciones, por una parte, las de carácter interno, que por ser una manifestación de la jerarquía administrativa (Véase en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1963), no afectan más que indirectamente a los terceros y, por otra parte, las llamadas Instrucciones y Circulares reglamentarias que contienen, bajo la veste de una Circular, verdaderos Reglamentos que son, naturalmente, fuente de Derecho administrativo (Véase en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 1962).

En la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las administraciones públicas y del Procedimiento Administrativo cuando mencionaba expresamente las «Instrucciones», se refieren siempre al sentido material de las mismas. Por esto se consideran las Instrucciones como la vía por la que se hace efectiva la potestad jerárquica de las autoridades superiores respecto a los funcionarios subordinados. Tal sucede con el artículo 21 de la precitada norma (actual artículo 6 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público)

“Artículo 21. Instrucciones y órdenes de servicio.

1. Los órganos administrativos podrán dirigir las actividades de sus órganos jerárquicamente dependientes mediante instrucciones y órdenes de servicio.

Cuando una disposición específica así lo establezca o se estime conveniente por razón de los destinatarios o de los efectos que puedan producirse, las instrucciones y órdenes de servicio se publicarán en el periódico oficial que corresponda.

...)

Sin embargo, independientemente de lo antedicho, la normativa administrativa reconoce que existen en nuestro Derecho disposiciones de rango inferior a la Orden ministerial, las denominadas «las disposiciones

administrativas de carácter general» que en la práctica reciben el nombre de instrucciones y circulares que son dictadas por los órganos de la administración en virtud de la potestad reglamentaria que le atribuía el artículo 23 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno (en la actualidad artículo 128 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público).

Es, en este marco, en el que debe encuadrarse la Instrucción 1/2004 que se limita a establecer un marco normativo estable, integrado, claro y de certidumbre, que facilita el conocimiento y la comprensión de las materias a las que afecta (el valor en aduanas), a fin de garantizar el principio de seguridad jurídica, de las personas y empresas que deban aplicarlas.

Esta finalidad se recoge de forma clara en la propia exposición de motivos de la norma:

“Es evidente, por otra parte, en el orden considerado, que una norma internacional, como el Código de Valoración del GATT, se vea sujeto a periódicas actualizaciones, dado que su ámbito de actuación se enmarca en el cuadro de negociaciones comerciales multilaterales, siempre cambiantes conforme a los signos de la coyuntura circunstancial, actualizaciones, pues, que han de ser implementadas en el seno comunitario con la adopción de las pertinentes medidas de adecuación; entre ellas, es de destacar la Decisión del Consejo de 22 de diciembre de 1994 (DOCE L-336, de 23-12-1994), relativa a la celebración en nombre de la Comunidad Europea, en lo que respecta a los temas de su competencia, de los Acuerdos resultantes de las negociaciones multilaterales de la Ronda Uruguay (1986-1994).

El propio GATT, a su vez, ha previsto la existencia de un órgano, el Comité Técnico de Valoración en Aduana, que dependiendo de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), tiene entre sus funciones el examen de los problemas técnicos concretos que surjan en la gestión cotidiana de los sistemas de valoración en aduana a nivel mundial, adoptando las medidas y directrices que faciliten la información y el asesoramiento a los usuarios del Servicio. Tales directrices se canalizan a través de Opiniones Consultivas, de Comentarios, de Notas Explicativas, de Estudios de Casos y de Estudios.

En conclusión, el acervo que en el presente representa la acumulación de actos concretos de nivel formativo y de información en la materia recomiendan su metodización y sistemática, mediante la adopción de una regulación que recoja y ponga al día los criterios aplicables en mayor facilidad del servicio encomendado a la Administración aduanera nacional”

Finalmente señalar que para que estas disposiciones de carácter general dictadas por la administración produzcan efectos jurídicos, el artículo 52 de la Ley 30/1992 (en la actualidad artículo 131 de la Ley 40/2015) establecía que habrían de publicarse en el Diario Oficial que corresponda, previsión que recoge el mandato contenido en el art. 9.3 de la Constitución Española, que establece que la Constitución garantiza la publicidad de las normas.

En el caso que nos ocupa cabe señalar que Instrucción 1/2004, de 27 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de valoración en aduanas de las mercancías se publicó en el Boletín Oficial del Estado núm. 63 con fecha sábado 13 marzo 2004.

Al tratarse de una disposición que cumple todos los condicionantes anteriores, por tanto, y no contraviniendo normativa alguna, es correcta su adopción para el cálculo del valor en aduana en el presente supuesto y, por ello, la base imponible de IVA a la importación. En todo caso, además, se trata de unos criterios perfectamente razonables y acordes con el artículo 31 del Código Aduanero, específicamente aprobados para la materia.

Por último, señala el recurrente que, de aplicar las reglas contenidas en la Instrucción 1/2004, “(...) no puede emplearse el método indicado por la Administración porque se refiere a yates, embarcaciones de recreo o deporte y estamos ante una embarcación de uso comercial, de modo que habría de emplearse lo previsto para la maquinaria usada (punto 2.3) (...)”,

A este respecto, no debe olvidarse la conclusión alcanzada en el fundamento anterior respecto a la consideración de la embarcación como de “recreo”, y no de “uso comercial” como pretende la reclamante, por lo que este argumento final tampoco es admisible.

Sin perjuicio de lo afirmado anteriormente, cabría preguntarse si los porcentajes concretos de depreciación utilizados por la Administración, que son los reproducidos en la Instrucción 1/2004 por referencia a la Orden del Ministerio de Hacienda, de 14 de diciembre de 2001, por la que se aprueban 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 de ese ejercicio, son los

correctos, teniendo en cuenta que la normativa aplicable en el momento de devengo, 6 de julio de 2012, era otra distinta (aquí, la Orden EHA/3551/2011, de 13 de diciembre), siendo lógico la actualización de los mismos, aunque sea a nivel práctico, por remisión a la normativa reguladora de los mismos en vigor en el momento de producción del hecho imponible. No obstante, al ser los porcentajes de uno y otro año idénticos, el cálculo operado por la Inspección es correcto, por lo que se considera ajustado a derecho el mismo.

Sexto.

Por último, argumenta la reclamante una regularización íntegra del impuesto, al ser las cuotas liquidadas inmediatamente deducibles, así como una liquidación incorrecta de intereses de demora.

La cuestión ha sido planteada en numerosas ocasiones por este Tribunal, bastando con citar la doctrina recogida en su Resolución de 23 de enero de 2014 (R.G. 1024/2011) y matizado en su resolución de 23 de octubre de 2014 (R.G. 2078 y ...), la cual ha sido confirmada en tantas otras, disponiendo que en las importaciones de bienes, conforme a los principios de regularización íntegra y de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe admitirse la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, que es cuando habría estado habilitado para deducir dichas cuotas, alineándose con la fecha final de liquidación de intereses de demora, siempre que la entidad tenga derecho a la deducción de las mismas porque se cumplan los requisitos establecidos en la normativa al efecto, y con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales, al no existir riesgo de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública por compensarse entre sí el IVA repercutido y el IVA soportado.

En relación con esta cuestión se pronuncia el Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de enero de 2012, RG 5631/2008, en cuyo fundamento de derecho tercero dispone:

"Este Tribunal ha acogido el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, valga de ejemplo la sentencia de 25 de marzo de 2009, o la más reciente de 10 de mayo de 2010 (casación 1454/2005) en la que se dijo que "la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario (F. de D. Segundo)"; se ha considerado que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación procede atender a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia. Principio de íntegra regularización que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales, pero que, claro está, debe aplicarse dentro de cada marco concreto en el que debe ponderarse, y no puede obviarse que estamos en este caso ante una comprobación de carácter parcial. Por lo tanto, habrá de atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora de carácter parcial".

No obstante, este principio de la íntegra regularización ha sido matizado por este Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 14 de febrero de 2012 (R.G. 4628/2009), según la cual:

"NOVENO: No obstante, debemos realizar una precisión a lo anteriormente señalado y que ya se contenía en las resoluciones de este TEAC anteriormente referenciadas. Estas conclusiones son aplicables cuando el incumplimiento de las obligaciones formales por parte del sujeto pasivo destinatario de las operaciones no es el resultado de una actuación de mala fe o fraudulenta por parte de aquél.

En la Sentencia del Tribunal Europeo de fecha 8 de Mayo de 2008 (asuntos acumulados C-95/07 y C-69/07), al analizar la conducta del sujeto pasivo presta especial atención al hecho de que no se haya acreditado la participación del mismo en la operación con fines de defraudación, señalando a este respecto:

"70. Por otro lado, de las resoluciones de remisión no se desprende, ni por lo demás tampoco se ha alegado ante el Tribunal de Justicia, que la vulneración por ECOTRADE de sus obligaciones sea el resultado de la mala fe o de un fraude por parte de esta sociedad.

71. En cualquier caso, la buena fe del sujeto pasivo sólo es pertinente para la respuesta que debe darse al tribunal remitente en la medida en que exista, a causa del comportamiento de ese sujeto pasivo, un riesgo de pérdida

de ingresos fiscales para el Estado interesado (véase en ese sentido la Sentencia Collée, antes citada, apartados 35 y 36). Sin embargo, no puede considerarse que una vulneración de obligaciones contables, como la que es objeto de los litigios principales, genere un riesgo de pérdida de ingresos fiscales dado que, como se ha recordado en el apartado 56 de la presente sentencia, en el marco de la aplicación del régimen de autoliquidación no se adeuda, en principio, ningún importe al Tesoro Público. Por esos motivos, dicha vulneración tampoco puede ser asimilada a una operación que incurra en fraude ni a un uso abusivo de las normas comunitarias, toda vez que tal operación no se efectuó para obtener una ventaja fiscal indebida (véase en ese sentido la Sentencia Collée antes citada, apartado 39).

71. *Procede, en consecuencia, responder al tribunal remitente que los artículos 18, apartado 1, letra d) y 22 de la Sexta Directiva se oponen a una práctica de rectificación y recaudación del IVA que sanciona una vulneración, como la cometida en los asuntos principales, por una parte, de las obligaciones derivadas de las formalidades establecidas por la legislación nacional en aplicación de dicho artículo 18, apartado 1, letra d), y por otra parte, de las obligaciones de contabilidad así como de declaración derivadas respectivamente del citado artículo 22, apartados 2 y 4, con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del régimen de autoliquidación”.*

Sin perjuicio de lo anterior, el presente supuesto difiere de los casos contemplados en la doctrina y jurisprudencia reproducidas, por cuanto el sujeto pasivo es un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del impuesto, resultando que las reglas expuestas solo son aplicables a supuestos en los que aquellos están establecidos en el mismo.

Así, la referencia al artículo 92.1 de la Ley de IVA (“Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país (...)), trasposición del actual artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante Directiva IVA (“En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes: (...)), que profusamente han realizado tanto la jurisprudencia comunitaria como la nacional, como base para la aplicación de la doctrina de la regularización íntegra en aras de hacer efectivo el principio de neutralidad del impuesto, exige la realización de operaciones gravadas en el territorio de aplicación del impuesto, de las cuales se derive deuda tributaria que pueda ser objeto de minoración mediante la aplicación del régimen de deducciones.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de mayo de 2008 (asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, “Ecotrade”), punto de partida de la doctrina antedicha, exigía el establecimiento del empresario o profesional en el territorio de aplicación del impuesto del país en el cual se encontraban localizadas dichas operaciones, supuesto que también es de aplicación, naturalmente, a las importaciones de bienes, disponiendo lo siguiente:

“56 Debe precisarse al respecto que, conforme al régimen de autoliquidación establecido en el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, Ecotrade, en su condición de destinataria de prestaciones de servicios por parte de sujetos pasivos establecidos en el extranjero, era deudora del IVA que gravaba las operaciones realizadas, a saber, el IVA soportado, a la vez que podía, en principio, deducir exactamente la misma cuota tributaria, de modo tal que no se adeudaba importe alguno al Tesoro Público”.

Sin embargo, al no estar establecida la reclamante en España, el régimen que habría de seguir para la obtención del reintegro de las cuotas soportadas por operaciones realizadas en territorio español, es el previsto en el artículo 119 de la Ley de IVA, trasposición al ordenamiento interno de los artículos 170 y 171 de la Directiva IVA:

“Artículo 170. Todo sujeto pasivo que, con arreglo al artículo 1 de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo (1), del artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE del Consejo (2) y del artículo 171 de la presente Directiva, no esté establecido en el Estado miembro en el que realice las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con IVA, tendrá derecho a obtener la devolución de dicho impuesto en la medida en que los bienes o servicios se utilicen para las operaciones siguientes: (...)”

“Artículo 171. 1. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva 79/1072/CEE”.

La citada Directiva 79/1072/CEE, de 6 de diciembre, fue derogada por Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, y tenían por objeto armonizar la regulación realizada por los distintos Estados Miembros en relación con dichas devoluciones, estableciendo sus propias condiciones y requisitos para hacer efectivo ese derecho, por lo que supone la creación de un procedimiento diferente del general previsto en los artículos 92 y siguientes de la Ley.

Su materialización en el ámbito interno, se regula en el artículo 119 de la Ley 37/1992:

“Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente. (...)”.

Por su parte, el desarrollo reglamentario se produce mediante el artículo 31 Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 119 de la Ley del Impuesto mediante una solicitud que deberá reunir los siguientes requisitos: (...)”.

Este régimen implica la presentación de solicitud de devolución, dirigida al Estado Miembro en el que fueron realizadas las operaciones, ante las autoridades del Estado Miembro de establecimiento, dentro de unos plazos y con un contenido determinado, a fin de que se inicie un procedimiento administrativo de cooperación en el que se compruebe la efectividad del derecho. Por tanto, y por cuanto dicha fórmula se configura de manera totalmente diferente a la articulada para el régimen general de deducciones previsto en los artículos 92 y siguientes de la Ley de IVA, condición *sine qua non* para la aplicación de la doctrina de la regularización íntegra, este Tribunal entiende no adaptable la misma al supuesto estudiado, debiendo la reclamante, para obtener la devolución de las cuotas regularizadas, seguir el procedimiento específicamente establecido que se ajusta a su situación.

Por tanto, se desestima la alegación presente, confirmándose la regularización impugnada.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en **SALA**, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA

desestimar la misma, confirmando el acto administrativo impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.