

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072032

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de noviembre de 2018

Vocalía 8.^a

R.G. 5632/2015

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. *Principio de regularización íntegra.* En las importaciones de bienes, conforme a los principios de regularización íntegra y de neutralidad del Impuesto, 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. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, el presente supuesto difiere de lo anterior, 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, 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 art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), trasposición al ordenamiento interno de los arts. 170 y 171 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA). En consecuencia, en una regularización por IVA a la importación, cuando el obligado tributario no está establecido en el territorio IVA, no cabe la aplicación del principio de regularización íntegra, puesto que el sujeto pasivo no presenta autoliquidaciones periódicas en las que se proceda a la deducción del tributo, debiendo proceder a la solicitud de su devolución a través del correspondiente procedimiento regulado en los artículos antes referidos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 11.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 18, 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. 3, 29, 30, 31, 38, 41, 185, 186, 202, 212 bis y 215.

Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión (Aplicación del Código Aduanero Comunitario), arts. 3, 181, 230, 231, 232, 233 y 555.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 141, 147 y 148.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 185 y 188.

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 **XM LIMITED (NIF: ...)**, en adelante la reclamante o la interesada, y en su nombre y representación por D. **Px...** (NIF: ...), con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo de liquidación dictado por la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Illes Balears de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de fecha 5 de junio de 2015, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, ejercicios 2012 y 2013, y cuantía 189.065.960,02 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 29 de julio de 2014, el órgano administrativo de referencia notifica comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) a la importación, ejercicio 2012 y 2013, correspondiente a la embarcación de nombre “Z”, bandera de las Islas Caimán, número de registro ..., titularidad de la entidad **XM LIMITED**, establecida en la Isla de Man.

Tras la sustanciación de los distintos trámites procedimentales, la Administración dicta el día 15 de abril de 2015 propuesta de liquidación mediante acta en disconformidad número **A02-...**, en la cual se propone la siguiente regularización:

- Cuota Tributaria: 168.000.000 euros.
- Intereses de demora: 20.651.084,66 euros.
- Total deuda tributaria: 188.651.084,66 euros.

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

*“La embarcación Z está registrada en Islas Caimán, siendo territorio tercero y como tal, la entrada de una embarcación abanderada en dicho país, procedente de aguas internacionales, aunque hubiera tenido origen comunitario, se considera como importación y por tanto debe someterse a las formalidades previstas en las disposiciones aduaneras vigentes en materia de importación de bienes al interior del territorio aduanero comunitario.
(...)”*

La entrada del Z en Tarragona el día 02 de noviembre de 2012 procedente de Gibraltar se realizó sin que hubiera una declaración expresa de importación, y en ese momento, como se ha visto, la embarcación no disfrutaba del estatuto de mercancía comunitaria por haberlo perdido a su salida del TAC. (...)”

Por lo anterior, la Administración Propone regularizar el IVA que debió haberse satisfecho en el momento de realizarse la importación de la embarcación.

Segundo.

Tras la apertura del oportuno trámite de alegaciones posterior a la propuesta, el órgano administrativo dicta acuerdo de liquidación confirmando la propuesta inspectora, con el ajuste correspondiente de los intereses de demora calculados hasta el momento de producirse el mismo.

El citado acuerdo es notificado en fecha 11 de junio de 2015.

Tercero.

Disconforme con el acuerdo de liquidación, la interesada interpone la reclamación económico-administrativa que se examina en fecha 8 de julio de 2015. Las alegaciones realizadas, similares a las ofrecidas en el curso de las actuaciones de comprobación son, sucintamente, las siguientes:

- Falta de competencia territorial del órgano administrativo para la práctica de la regularización.
- Vulneración de las reglas sobre competencia jerárquica para la comprobación y posterior liquidación.
- La Inspección no incluye dentro del objeto del procedimiento los derechos de importación, por lo que no puede regularizar el IVA a la importación.
- No existió entrada en aguas de Gibraltar, puesto que España no reconoce aguas territoriales a aquella.
- La embarcación debió considerarse como mercancía en retorno.
- El mero incumplimiento de requisitos formales no puede derivar en una regularización del impuesto.
- Vulneración del principio de confianza legítima.
- Incorrecta determinación de la base imponible del impuesto.

- Improcedente denegación del procedimiento de tasación pericial contradictoria solicitado durante las actuaciones.
- Improcedencia de la liquidación de intereses de demora, por aplicación del principio de neutralidad del impuesto.

Por último, en fecha 8 de junio de 2017, es presentado escrito de alegaciones complementarias, solicitando se tenga en cuenta la Declaración IMO a efectos de declaración aduanera de exportación y posterior importación.

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 el acuerdo de liquidación citado en el encabezamiento se encuentra ajustado a Derecho.

Tercero.

Con carácter previo al examen jurídico de la cuestión, se exponen seguidamente los elementos fácticos más relevantes que ofrece el expediente, según vienen recogidos en el acta en disconformidad extendida por la Inspección:

PRIMERO: La entidad **XM LIMITED**, con domicilio en (...), Isla de Man, (...), consta como registrada en el Registro de Compañías de la Isla de Man y aparece en el registro del Impuesto sobre el Valor Añadido del Gobierno de la Isla de Man con el epígrafe de actividad económica 77210 (renting and leasing of recreational sports goods).

SEGUNDO: Según el certificado de registro del Registro de Buques de las Islas Caimán expedido el de agosto de 2012 el buque **Z** tiene número de registro ..., año de registro 2012, antigüedad marzo 2012 y puerto de registro ... (Islas Caimán).

TERCERO: Según la información aportada por las autoridades aduaneras británicas en intercambio de información (...), la embarcación fue adquirida por **XM LIMITED** directamente a los constructores alemanes siendo la transacción tratada como una adquisición intracomunitaria y en consecuencia no fue objeto de importación.

Según dicha factura la eslora real de la embarcación es de 147,25 metros y el valor facturado es de 533.659,691,57€. No se repercute IVA en la factura, figurando en la misma el NIF IVA intracomunitario del comprador (...). (...) la misma salió el 16 de agosto de 2012 con destino a Mónaco vía Falmouth.

CUARTO: Según la información aportada por las autoridades aduaneras alemanas, (...), con respecto a la nave **Z** "no existe declaración de exportación alguna debido a que la Isla de Man forma parte del territorio aduanero de la Comunidad tratándose por ende, tan sólo de una expedición intracomunitaria".

(...)

SEXTO: El día 2 de noviembre de 2012 el buque **Z** tuvo entrada en el puerto de Tarragona procedente de Gibraltar, partiendo de Tarragona el 20 de diciembre de 2012. La embarcación estuvo el día 26 de octubre de 2012 en Bremen, Alemania, el día 31 de octubre de 2012 en Gibraltar, y el día 2 de noviembre arribó a Tarragona declarando a las autoridades portuarias como puerto de procedencia Gibraltar.

SÉPTIMO: Según el certificado de seguro correspondiente al periodo 10/08/2012 a 10/08/2013 el valor de la embarcación (H&M Value, valor de casco y maquinaria) asciende a 800.000.000,00 €.

OCTAVO: No consta que se haya presentado Documento Único Administrativo (DUA) alguno declarando la exportación, la importación o la vinculación a algún otro régimen aduanero de la nave **Z**.

Como consecuencia de los hechos anteriores, la Inspección considera que se ha producido un incumplimiento del régimen aduanero de exportación, por no declararse la salida de la embarcación del Territorio Aduanero Comunitario en el momento de atravesar las aguas territoriales de Gibraltar. Posteriormente, en el momento de regreso a territorio comunitario (Tarragona) se constata la imposibilidad de acogimiento al régimen aduanero de importación temporal, por tratarse el propietario de un operador comunitario, por lo que se produce una importación a efectos aduaneros, con la consiguiente producción del hecho imponible IVA a la importación, que es objeto de regularización y posterior impugnación mediante la presente.

Cuarto.

Como primer motivo de impugnación, opone la reclamante una falta de competencia territorial de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Illes Balears, para “(...) *efectuar comprobaciones y liquidaciones tributarias cuyo devengo hubiera tenido lugar fuera de su ámbito territorial (...)*”.

De acuerdo, según su criterio, a la Resolución de 20 de julio de 1992, de la AEAT, sobre Organización y Atribución de Funciones a la Inspección de los Tributos, así como la Resolución de 28 de julio de 1998, de la Presidencia de la AEAT, por la que se estructuran los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales, la competencia para comprobar del órgano administrativo balear únicamente recae sobre aquellos obligados tributarios que tengan su domicilio fiscal en dicho territorio, lo que no es el caso. Además, cita la Resolución de 28 de julio de 2005, que modifica las dos anteriores, para la atribución de nuevas funciones a la Inspección de los Tributos de las Dependencias Regionales de Aduanas e Impuestos Especiales y de Inspección Financiera y Tributaria, que impide la comprobación en el ámbito del IVA, por parte de una Dependencia Regional, de un hecho imponible producido en otro territorio por parte de un sujeto pasivo no residente.

Por último, invoca las resoluciones de este Tribunal de 30 de abril de 2014, números R.G. 3155/2010 y R.G. 3335/2010, que en estos casos sanciona los actos administrativos impugnados como nulos de pleno derecho.

Las normas sobre reparto competencial aludidas establecen las siguientes reglas para determinar qué Dependencia Regional de Aduana e Impuestos Especiales es competente para iniciar las actuaciones de comprobación:

1. En primer lugar, aquella integrada en la Delegación Especial que extienda sus competencias al territorio de domicilio fiscal del interesado.

2. En segundo lugar, y en defecto de domicilio fiscal del interesado por ser una persona física o jurídica no residente sin establecimiento permanente en España, se acudirá a aquella que extienda sus competencias en el territorio en el cual tenga su domicilio fiscal el representante, responsable, retenedor, depositario o gestor de los bienes o derechos, o el pagador de las rentas del no residente.

3. En defecto, por último, de los dos criterios anteriores, la Dependencia Regional integrada en una Delegación Especial que extienda sus competencias sobre un territorio distinto al del domicilio fiscal, será competente para realizar dichas actuaciones cuando así se acuerde por el titular del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, previamente oídos los Delegados Especiales afectados.

En la medida en que la reclamante tiene su domicilio fiscal en la Isla de Man, habrá de acudirse a las reglas de determinación del mismo ofrecidas por el artículo 11 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que dispone lo siguiente:

“1. Los contribuyentes no residentes en territorio español tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en España:

a) Cuando operen en España a través de establecimiento permanente, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. En el supuesto en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con el criterio anterior, prevalecerá aquel en el que radique el mayor valor del inmovilizado.

b) *Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente.*

c) *En los restantes casos, en el domicilio fiscal del representante o, en su defecto, en el del responsable solidario”.*

De acuerdo con los datos incorporados al expediente, la reclamante no se encontraba en ninguna de las situaciones anteriores en el momento de iniciarse las actuaciones de comprobación, por lo que, al carecer de domicilio fiscal efectivo en España en ese momento, las reglas sobre reparto competencial antes reseñadas no son de aplicación al supuesto actual. Es decir, de acuerdo con dichas reglas, no existía Delegación Especial alguna con competencias para la iniciación de procedimientos de comprobación e investigación acerca de la interesada, ni la de territorio catalán, ni la del balear.

En segundo lugar, invoca la reclamante el lugar de la producción del hecho imponible IVA a la importación, que según su criterio se materializó en territorio catalán, concretamente en Tarragona, para otorgar competencias investigadoras a la Delegación Especial de dicho territorio, y en ningún caso a la de Illes Balears. En relación a esta cuestión, en primer lugar se ha de precisar que conforme a las reglas de reparto de competencias transcritas, no se puede vincular el ejercicio de estas al lugar de realización del hecho imponible, puesto que así no se explicita en ningún caso. Pero además, el hecho imponible IVA a la importación no se materializa en un territorio regional concreto, sino de manera genérica en el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“Uno. Tendrá la consideración de importación de bienes:

Primero. La entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.

Segundo. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior”.

La entrada en el interior del país se produce, en este caso, cuando la embarcación atraviesa el territorio aduanero comunitario con incumplimiento de las disposiciones de los artículos 38 a 41 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), lo que motiva a efectos arancelarios un nacimiento de la deuda aduanera de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 202.1.a) del Código (introducción irregular en el mismo). Dicho territorio aduanero, de acuerdo a lo establecido por el artículo 3.2 del Código, incluye *“(…) el mar territorial, las aguas continentales y el espacio aéreo de los Estados miembros (...)”*, por lo que la introducción irregular se produjo en el momento en que el buque cruzó efectivamente el mar territorial español, cuya soberanía queda sometida al Estado, y no a las entidades autonómicas o provinciales. En la medida en que se tiene constancia de la estancia de la embarcación en Tarragona en fecha 2 de noviembre de 2012, la introducción en territorio aduanero comunitario se produjo en el momento de paso por dichas aguas territoriales españolas, lo que motivó el devengo del IVA a la importación en territorio español, y no autonómico, por lo que el eventual criterio para asignar las competencias a la Delegación Especial de Cataluña, a que alude la reclamante, no tiene sentido alguno de acuerdo con estos preceptos. Por otro lado, la Inspección menciona el hecho de estancia del buque en Tarragona a los solos efectos de fijar una fecha de devengo ante el desconocimiento del momento concreto de este, pero no la realización, como decimos, del hecho imponible en dicho territorio.

Por todo lo anterior, nos encontramos con una situación en la que no existen normas claras que posibiliten atribuir competencias investigadoras a una Delegación Especial en concreto, dentro de territorio español. En esta situación, es perfectamente razonable considerar lo dispuesto por el artículo 215 del Código Aduanero, que establece lo siguiente:

“1. La deuda aduanera se originará:

- en el lugar en que se produzcan los hechos que originen esta deuda,

- o, cuando no sea posible determinar este lugar, en el lugar en que las autoridades aduaneras comprueben que la mercancía se encuentra en una situación que ha originado una deuda aduanera, (...).”

El descubrimiento de la situación irregular de la embarcación en territorio aduanero comunitario fue constatada por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Baleares, independientemente de que una vez realizadas las pertinentes comprobaciones descubrieran que aquella se produjo con carácter anterior, por lo que, ante la ausencia de criterios concretos, se concluye que esta Dependencia era competente para la iniciación y desarrollo de las actuaciones, tal y como efectivamente hizo.

Por ello, se desestima la presente alegación.

Quinto.

En segundo lugar, la interesada alega una vulneración manifiesta de las reglas de competencia jerárquica, puesto que el mismo órgano administrativo realizó las actuaciones de comprobación y liquidó. Así, a su juicio, y según la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, tanto el órgano que practicó la regularización como el órgano encargado de elaborar la propuesta tienen la consideración de Inspector Jefe según el punto cinco de la misma:

“Cinco. Los Inspectores Jefes.

1. Tienen la consideración de Inspector Jefe:

(...)

c) El Jefe de la Dependencia Regional de Inspección, los Inspectores Regionales Adjuntos, los Inspectores Coordinadores y el Jefe de la Oficina Técnica, en cuanto a dicha Dependencia. (...).”

Siendo así que los Inspectores Jefes no tienen competencias para realizar actuaciones de comprobación y propuestas, aunque sí para la práctica de liquidaciones, según el apartado dos del mismo punto, puesto que a pesar de que la letra f) deja abierta dicha posibilidad, en el supuesto concreto no existe autorización expresa del Director de Departamento correspondiente:

“2. Corresponde a los Inspectores Jefes planificar, coordinar y controlar las actuaciones de los Equipos y Unidades de las correspondientes Dependencias inspectoras, en orden a lograr una adecuada utilización de los medios disponibles para la mayor eficacia de las actuaciones.

Además, corresponde a los Inspectores Jefes ejercer las siguientes competencias:

- a) Ordenar el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, así como su alcance y extensión.*
- b) Acordar la modificación de la extensión de estas actuaciones, la ampliación o reducción de su alcance, así como la asignación del expediente a un funcionario, equipo o unidad distinto.*
- c) Dictar las liquidaciones por las que se regularice la situación tributaria del obligado, así como los demás acuerdos que pongan término al procedimiento de inspección y al procedimiento de comprobación limitada.*
- d) Realizar los requerimientos individualizados de obtención de información, excepto en aquellos casos en que la normativa vigente atribuya dicha competencia a otros órganos.*
- e) Autorizar el inicio de los expedientes sancionadores en aquellos casos en los que la normativa reglamentaria exija dicha autorización, y dictar los actos de imposición de sanción.*
- f) Realizar actuaciones de comprobación e investigación cuando así lo acuerde el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.*
- g) Resolver el procedimiento relativo a planes de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales, de inversiones y gastos de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común y especiales de inversión.*

h) Iniciar y resolver los procedimientos sancionadores derivados del incumplimiento de las limitaciones a los pagos en efectivo. Asimismo, les corresponderá designar al Jefe de Equipo, Jefe de Unidad o funcionario que deba instruir dichos procedimientos sancionadores.

i) Cualesquiera otras competencias y funciones que les atribuya la normativa legal y reglamentaria y demás disposiciones que sean de aplicación”.

Sin embargo, obvia la reclamante los puntos seis y ocho de la misma resolución que, aplicables *ratione temporis*, disponen lo siguiente:

“Seis. Criterios de actuación de los Equipos y Unidades de Inspección.

1. Criterios generales de actuación de los Equipos y Unidades de Inspección.

1.1 Las actuaciones inspectoras se desarrollarán por los Equipos y Unidades en que se estructuran los órganos a que se refieren los apartados anteriores.

1.2 Las actuaciones de los Equipos y Unidades deberán ser ordenadas y dirigidas en todo caso por los Jefes de cada Equipo o Unidad, y serán practicadas directamente por aquellos o por los Inspectores de Hacienda y Técnicos de Hacienda integrados en dichos Equipos o Unidades.

Los Jefes de Equipo, sin perjuicio de poder realizar directamente actuaciones inspectoras en su totalidad o en parte, asumirán la responsabilidad del cumplimiento de los objetivos encomendados al Equipo, distribuirán entre los miembros de éste las actividades a desarrollar y dirigirán y controlarán la correcta ejecución de las mismas.

Los Jefes de Unidad realizarán las actuaciones inspectoras en su totalidad o en parte y distribuirán entre los miembros de su Unidad las demás actuaciones asignadas a la Unidad, dirigiendo y controlando la correcta ejecución de las mismas y asumiendo el cumplimiento de los objetivos encomendados a la Unidad.

En caso de vacante, ausencia o enfermedad de los Jefes de Equipo o de Unidad, para su sustitución se aplicarán las siguientes reglas:

(...)

c) En las Dependencias Regionales de Inspección, el Jefe de Equipo será sustituido por el Inspector de Hacienda que a tal efecto designe el Jefe de la Dependencia o, en su caso, el Inspector Regional Adjunto o el Inspector Coordinador que el Inspector Regional determine. Del mismo modo se designará al Técnico de Hacienda que ejercerá la sustitución del Jefe de Unidad”

“Ocho. Firma de documentos. Asignación de firma.

1. Firma de diligencias.

Las diligencias de la Inspección de los Tributos serán suscritas por los funcionarios que practiquen las actuaciones de las que resulten los hechos o circunstancias que se reflejen en aquéllas, o bien por el Jefe del Equipo o Unidad o el actuario designado al efecto que intervenga en la práctica de tales actuaciones dirigiendo las mismas.

2. Firma de actas.

Las actas de la Inspección de los Tributos serán firmadas:

(...)

c) En las Dependencias Regionales de Inspección, y sin perjuicio de lo establecido en las letras siguientes, por el Jefe del Equipo o de la Unidad que haya realizado las actuaciones de comprobación e investigación”.

De lo anterior, por tanto, se observa la posibilidad de que el Jefe de Dependencia Regional en casos de vacante, ausencia o enfermedad, designe como Jefe de Equipo o Jefe de Unidad al Inspector de Hacienda que considere, incluyendo al Inspector Regional Adjunto, el cual tendrá competencias para el ejercicio efectivo de

actuaciones de comprobación, y firma de las diligencias y actas que se deriven de las mismas, pues si bien con carácter general son los encargados de coordinar las mismas, pueden realizarlas por sí mismos. Esto es lo sucedido en el caso actual en el cual, mediante acuerdo de fecha 6 de febrero de 2014 del Jefe de Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales, se designa como actuario en el procedimiento al Jefe Adjunto de la Dependencia Regional.

Por otro lado, impugna también la reclamante el acuerdo de liquidación por incumplimiento del principio de separación de competencias en el procedimiento de inspección, recogido en el artículo 141 de la Ley 58/2003, y los artículos 185 y 188 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT), que implica una separación de funciones entre los órganos competentes para comprobar y proponer la regularización, y el órgano competente para la práctica de la liquidación.

De la normativa expuesta anteriormente tampoco pueden aceptarse tales argumentaciones, puesto que se ha explicado ya que el órgano competente para proponer fue designado de acuerdo a las reglas contenidas en la Resolución de 24 de marzo de 1992 (el inspector Regional Adjunto de acuerdo a lo establecido en el apartado 1.2 del punto seis), que ejerció efectivamente las competencias establecidas en ese mismo punto, y resultando que el órgano que practicó la liquidación fue el establecido por el punto cinco (el Inspector Jefe de Dependencia Regional), que ejerció correctamente sus competencias de acuerdo al apartado 2.c) del mismo punto.

Por lo tanto las actuaciones, desde el punto de vista competencial, fueron iniciadas, tramitadas y finalizadas observando lo dispuesto por la normativa vigente, por lo que se desestiman las pretensiones de la interesada en este punto.

Sexto.

En tercer lugar, pretende la reclamante la nulidad del acuerdo liquidatorio por no incluirse, en el ámbito del procedimiento de comprobación, el concepto tributario “derechos de importación”, que es lo que permitiría la comprobación del estatuto de la embarcación a efectos aduaneros, si se ha producido efectivamente una importación y, a la postre, si se ha regularizado la situación a efectos de IVA. En palabras de la interesada, “(...). *No es posible exigir el IVA a la importación en una introducción de mercancías que no ha sido siquiera comprobada por la Inspección*”.

En este punto, se recordará que la situación a efectos de IVA a la importación de una mercancía determinada depende de esta situación a efectos aduaneros, por remisión del artículo 18 de la Ley de IVA, que fija el concepto de importación de bienes, a aquella. Sin embargo, el hecho de que exista una interrelación entre el impuesto que se devengue a la importación de un bien y la situación aduanera de dicho bien, no implica que la realización del hecho imponible IVA a la importación dependa directamente de la producción de otro hecho imponible distinto, que sea gravado por otra figura impositiva, en este caso una introducción irregular en territorio aduanero comunitario gravado por una deuda aduanera concreta, ya sean derechos arancelarios a la importación u otros gravámenes.

En otras palabras, de una situación aduanera concreta en que se encuentre una mercancía pueden derivarse diferentes hechos imponibles, gravados por sus correspondientes figuras tributarias, como son los derechos de arancel, derechos antidumping, exacciones de efecto equivalente, IVA a la importación, e incluso otros impuestos indirectos (impuestos especiales, impuestos medioambientales, etc.). La Administración, en este supuesto concreto, determina una realidad fáctica que despliega ciertos efectos jurídicos, como es la situación irregular de una embarcación en territorio aduanero comunitario (es decir, una situación jurídica aduanera determinada, que no arancelaria), y como consecuencia de ello estima (o adivina) la producción de un hecho imponible gravado por el IVA, pero no la producción de un hecho imponible gravado por deuda aduanera, por lo que decide la iniciación de procedimiento encaminado a la regularización del primer concepto tributario, pero no del segundo. Por tanto, su actuación es correcta en este sentido, sin perjuicio de la idoneidad o no de dicho proceder a efectos de eficacia administrativa.

Cabría preguntarse, entonces, si la apertura de procedimiento de comprobación por el concepto tributario IVA a la importación ha respetado los preceptos al respecto. Sobre este particular, el artículo 148 de la Ley General Tributaria dispone lo siguiente:

“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.

2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado”.

Por su parte, el artículo 147.2 del mismo texto legal establece:

“2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones”.

Por último, es de observar la posibilidad del obligado tributario de solicitar una ampliación del alcance de las actuaciones, establecida en el artículo 149 de la Ley 58/2003:

“1. Todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

2. El obligado tributario deberá formular la solicitud en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.

3. La Administración tributaria deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud. El incumplimiento de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpan el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general”.

Consta de los documentos incorporados al expediente, la existencia de notificación a la interesada de comunicación de inicio de actuaciones de comprobación, en la cual se hace constar lo siguiente:

“Al objeto de realizar las comprobaciones inspectoras previstas en el art. 145 de la Ley 58/2003, General Tributaria en el ejercicio de las funciones a que se refiere el artículo 141 de la misma y conforme a lo previsto en los artículos 87 y 177 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, se comunica el inicio de las actuaciones inspectoras referentes a los ejercicios 2012, 2013 y por el siguiente concepto:

2. IVA a la Importación, actuación de carácter Parcial

Comprobación PARCIAL por referirse exclusivamente a la comprobación del IVA a la importación de la embarcación "Z", embarcación a motor con registro en las Islas Caimán número ...

(...)

En el Anexo 1 se relacionan los derechos y obligaciones del obligado tributario, conforme a lo previsto en el art. 147.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria”.

Por su parte, no consta solicitud alguna del obligado tributario en ejercicio de su derecho consignado en el artículo 149 de la Ley General Tributaria antes transcrito, por lo que, habiéndose iniciado las actuaciones correctamente, se desestiman las alegaciones de aquel en este punto.

Séptimo.

En cuarto lugar, argumenta la reclamante que la embarcación no ha salido en ningún momento de territorio aduanero comunitario por dos motivos: uno, porque España no reconoce a Gibraltar aguas territoriales, por lo que la estancia del buque en esta no supone salida de aguas territoriales españolas; y, en segundo lugar, porque la estancia en Gibraltar se produjo para repostar combustible fuera de puerto (*bunkering*), no tocando en ningún momento tierras gibraltareñas.

Respecto a la presente alegación, si bien es una realidad que existe fuerte controversia respecto a la situación jurídica, en el marco del derecho internacional, de la plaza de Gibraltar, originada en la firma del Tratado de Utrech entre España y Reino Unido en 1713, no es menos cierto que en términos aduaneros la cuestión admite una solución más pacífica, cuanto menos en lo que respecta a la aplicación de la legislación en la materia en el ámbito comunitario, como se verá. Dicha disputa motiva, en lo que atañe al presente asunto, una dificultad (cuanto no imposibilidad) respecto a la delimitación de las aguas territoriales que corresponden a dicha plaza. Desde el punto de vista español, es cierto que nunca se han reconocido aguas territoriales a Gibraltar, con base en el artículo X del Tratado de 1713, que reconocía la cesión a Reino Unido de la ciudad, castillo, puerto, defensas y fortaleza de Gibraltar, si bien “(...) *sin jurisdicción alguna territorial y sin comunicación alguna abierta con el país circunvecino por parte de tierra*”. Desde el punto de vista británico, por su parte, ha existido una autoatribución de dicho espacio territorial, con base en un enfoque que permite presuponer que, conjuntamente con la transmisión de un terreno, se cede también la parte de mar adyacente a aquel (ratificado, aquí, por la Declaración de Isabel II, celebrada entre España y Gran Bretaña, firmada el 2 de marzo de 1865, de supresión de formalidades para buques mercantes en aguas del Estrecho, que constituyó una declaración pública de aceptación expresa de la jurisdicción marítima de Gibraltar). Esta postura británica, también toma asiento en el principio general previsto en el artículo 2 del Convenio de Ginebra, de 29 de abril de 1958, sobre el Mar Territorial y la Zona Contigua, y en el artículo 2 de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, hecho en Montego Bay, el 10 de diciembre de 1982, este último expresándose en los siguientes términos:

“1. La soberanía de un Estado ribereño se extiende más allá de su territorio y de sus aguas interiores (...), a la franja de mar adyacente designada con el nombre de mar territorial.

2. Esta soberanía se extiende (...), así como al lecho y al subsuelo de ese mar.

3. La soberanía sobre el mar territorial se ejerce con arreglo a esta Convención y otras normas de derecho internacional”.

También es cierto que a esta argumentación jurídica pueden oponerse dos razones: en primer lugar, que estos preceptos se refieren y son aplicables sólo a los Estados, y Gibraltar no es un Estado, sino una plaza bajo administración británica; y, en segundo lugar, que estos instrumentos internacionales son posteriores al artículo X del Tratado de 1713, que sigue en vigor por disposición expresa del mismo.

Sin perjuicio de todo ello, el hecho de que, en los términos anteriores, España no reconozca aguas territoriales a Gibraltar, no impide que desde el punto de vista aduanero se haya producido una operación de exportación e importación posterior. Las normas que al respecto establecen tanto el Código Aduanero como el Reglamento (CE) 2454/1993, de la Comisión, de 2 de julio de 1993 por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (en adelante, Disposiciones de Aplicación), son aplicables en el territorio aduanero comunitario tal y como queda definido en el artículo 3 del primero:

“1. El territorio aduanero de la Comunidad comprende:

(...)

- el territorio del Reino de España, excepto Ceuta y Melilla;

(...)

- el territorio del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, así como las Islas del Canal y la Isla de Man; (...).”

En este punto, existen diversos argumentos en apoyo de considerar el cruce de aguas territoriales de Gibraltar (cualesquiera que estas sean conforme a derecho internacional), como salida y/o entrada efectiva en territorio aduanero comunitario. En primer lugar, es asunto pacífico la exclusión de Gibraltar de territorio aduanero comunitario, estando resuelta la cuestión por jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, resumida en Sentencia de 23 de enero de 2018, asunto C-267/16, “Albert Buhagiar y otros” (véase también Sentencia de 23 de septiembre de 2003, asunto C-30/01, “Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino Unido”), en cuyo texto dispositivo se expresa en los siguientes términos:

“31 (...), si bien el Derecho de la Unión se aplica, en principio, en el territorio de Gibraltar en virtud del artículo 355 TFUE, apartado 3, la aplicabilidad de determinados actos de la Unión está excluida en ese territorio, según el Acta de Adhesión de 1972, en consideración a su situación jurídica especial y sobre todo al estatuto de puerto franco de dicho territorio (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de julio de 2005, Comisión/Reino Unido, C-349/03, EU:C:2005:488, apartado 41, y de 13 de junio de 2017, The Gibraltar Betting and Gaming Association, C-591/15, EU:C:2017:449, apartados 29 y 30).

32 Como ya declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 59 de la sentencia de 23 de septiembre de 2003, Comisión/Reino Unido (C-30/01, EU:C:2003:489), la exclusión de Gibraltar del territorio aduanero de la Unión, prevista en el artículo 29 del Acta de Adhesión de 1972, en relación con el anexo I, parte I, punto 4, de dicha Acta, supone que no le son aplicables ni las normas del Tratado relativas a la libre circulación de mercancías ni las del Derecho de la Unión derivado que se dirigen, con respecto a la libre circulación de mercancías, a garantizar una aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros, de conformidad con los artículos 94 CE y 95 CE, actualmente artículos 114 TFUE y 115 TFUE.

33 No desvirtuó esta conclusión la circunstancia de que las directivas de que se trataba en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, destinadas principalmente a suprimir los obstáculos a los intercambios de mercancías y basadas en los citados artículos 94 CE y 95 CE, incluían disposiciones relativas a la protección del medio ambiente, ámbito en el cual las normas del Derecho de la Unión se aplican, en principio, en el territorio de Gibraltar (véase, a este respecto, la sentencia de 23 de septiembre de 2003, Comisión/Reino Unido, C-30/01, EU:C:2003:489, apartados 61 y 62).

(...)

35 Resulta de estas consideraciones que, por una parte, cuando un acto de la Unión tiene por objeto, con carácter principal, la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros con respecto a la libre circulación de mercancías, de conformidad con los artículos 114 TFUE y 115 TFUE, dicho acto no puede ser aplicable en el territorio de Gibraltar, aunque persiga, con carácter accesorio, uno o varios objetivos relacionados con otras políticas de la Unión.

Y, en segundo lugar, existen determinados territorios, también bajo soberanía de Reino Unido y en situación similar a la de Gibraltar, cuya inclusión dentro de territorio aduanero comunitario queda expresamente prevista por el Reglamento 2913/1992:

“2. Los siguientes territorios situados fuera del territorio de los Estados miembros se considerarán, teniendo en cuenta los convenios y tratados que les sean aplicables, parte del territorio aduanero de la Comunidad:

(...)

b) CHIPRE

El territorio de las zonas de soberanía del Reino Unido de Akrotiri y Dhekelia, tal como se definen en el Tratado relativo al Establecimiento de la República de Chipre, firmado en Nicosia el 16 de agosto de 1960 (United Kingdom Treaty Series n o 4 (1961), Cmnd. 1252)”.

Tales territorios de Akrotiri y Dhekelia disponen de un régimen homólogo al establecido para Gibraltar, siendo plazas bajo administración británica en suelo de otro Estado, y quedan expresamente incluidas dentro de territorio aduanero, al igual que sucede con la Isla de Man y las Islas del Canal. Si hubiese existido una voluntad segura de resolver la disputa jurídica internacional acerca de la delimitación de territorio gibraltareño a efectos de Unión Aduanera, así habría quedado dispuesto, y sin embargo no se ha efectuado, principalmente debido a que esa misma controversia impide definir el propio territorio, por lo que se llega a la razonable solución de excluir de aquel a una zona respecto a la cual no existe convergencia de criterios de dos Estados Miembros.

Por lo tanto, no es relevante a efectos aduaneros el no reconocimiento por parte de España de aguas territoriales a Gibraltar, así como la atribución de las mismas por parte de Reino Unido, puesto que la exclusión de territorio aduanero comunitario de una parte del mismo implica también la exclusión, según el artículo 3 del Código, "(...) del mar territorial, las aguas continentales y el espacio aéreo correspondientes a territorios que no forman parte del territorio aduanero de la Comunidad con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1". Negar que, desde el punto de vista aduanero de la Unión, Gibraltar disponga de espacio marítimo o aéreo propio, conduciría al sinsentido de considerar la operación de entrada o salida del mismo por parte de una mercancía de manera diferente según la óptica empleada, o española o británica.

Por lo tanto no puede negarse tampoco que el cruce, por parte de la embarcación, de aguas territoriales españolas con destino a Gibraltar, sea considerada como una exportación, siendo irrelevante, a estos efectos, que aquella se encontrara situada en puerto o fondeada frente a la costa, puesto que, en ningún caso, son aguas territoriales de una zona incluida en territorio aduanero comunitario.

Por ello, se desestiman las alegaciones de la reclamante en este punto.

Octavo.

Otra argumentación de la reclamante es la relativa a aplicar, ad cautelam, el artículo 212 bis del Código Aduanero Comunitario, por tener el buque la consideración de mercancía en retorno. Dispone el citado artículo 212 bis del Código:

"Cuando la normativa aduanera prevea un tratamiento arancelario favorable de una mercancía debido a su naturaleza o a su destino especial, una franquicia o una exención total o parcial de los derechos de importación o de los derechos de exportación en virtud de los artículos 21, 82, 145 o 184 a 187, el tratamiento favorable, la franquicia o la exención mencionados se aplicarán asimismo en los casos de nacimiento de una deuda aduanera en virtud de los artículos 202 a 205, 210 o 211, siempre que el comportamiento del interesado no implique maniobra fraudulenta ni negligencia manifiesta y que este último aporte la prueba de que se reúnen las demás condiciones para la aplicación de un tratamiento favorable, de una franquicia o de una exención".

En efecto y según su criterio, el precepto invocado sería plenamente aplicable al haber nacido la deuda aduanera conforme al artículo 202 del mismo texto legal (como consecuencia de la introducción irregular de la embarcación), y reunirse todas las condiciones para la aplicación de franquicia prevista en los artículos 185 y 186 de aquel:

"Artículo 185.

1. A petición del interesado quedarán exentas de los derechos de importación las mercancías comunitarias que, después de haber sido exportadas fuera del territorio aduanero de la Comunidad, se reintroduzcan y se despachen a libre práctica en él en un plazo de tres años. (...)"

"Artículo 186.

La exención de los derechos de importación contemplada en el artículo 185 sólo se concederá en caso de que las mercancías sean reimportadas en el mismo estado en el que fueron exportadas. Los casos y condiciones en los que se podrán admitir excepciones a esta condición se determinarán con arreglo al procedimiento del Comité".

Para la aplicación del artículo 185 del Código es necesario, en atención al texto literal, una previa exportación de la mercancía en cuestión y un posterior despacho a libre práctica de la misma con cumplimiento de las formalidades previstas, circunstancias que no se han producido en el supuesto actual. La Inspección, en el curso de las actuaciones, negó que se entendieran válidamente producidos tanto la exportación como el despacho a libre práctica de la embarcación, conforme a los artículos 230 y 231 de las Disposiciones de Aplicación, por el hecho previsto en el artículo 233.b) (*“el mero hecho de atravesar la frontera del territorio aduanero de la Comunidad”*). Este particular sistema, que implica una ausencia de formalidades aduaneras para facilitar el tránsito de medios de transporte, únicamente está previsto para aquellos que estén matriculados en territorio aduanero y que, respecto a ellos, exista presunción de estatuto comunitario. Así y en primer lugar, la presunción de exportación sin necesidad de presentación de declaración prevista en el artículo 231 sólo afecta a las embarcaciones matriculadas en el territorio aduanero:

“Cuando no se declaren expresamente en aduana, se considerarán declarados para su exportación por el hecho contemplado en la letra b) del artículo 233:

(...)

b) los medios de transporte matriculados en el territorio aduanero de la Comunidad y destinados a su reimportación; (...)”

Llamada a la reimportación que entronca con la previsión del artículo 230 del mismo texto legal, al permitir el posterior despacho a libre práctica sin declaración, por el hecho contemplado en el artículo 233.b), de los medios de transporte de bandera comunitaria que previamente habían sido exportados por el mismo sistema:

“Cuando no se declaren expresamente en aduana, se considerarán declaradas para su despacho a libre práctica por el hecho contemplado en el artículo 233:

(...)

los medios de transporte que disfruten de franquicia por su condición de mercancías de retorno; (...)”.

En este caso, al producirse la salida efectiva del territorio aduanero de la embarcación sin posibilidad de acogimiento al artículo 231.b) de las Disposiciones de Aplicación, se considera producida una exportación irregular, por lo que posteriormente la entrada de aquella de nuevo en el territorio aduanero debería ser declarada bien a despacho a libre práctica, para otorgarla nuevamente estatuto comunitario, o bien para su importación temporal, de acuerdo a lo establecido en los reproducidos artículos 555 y siguiente de las Disposiciones de Aplicación, con exención total de derechos de importación, pero sin posibilidad ya de aplicación de los artículos 230 (para el despacho a libre práctica) o 232 (para la importación temporal), puesto que aquella no dispone de bandera comunitaria.

Es importante señalar que, lógicamente, la aplicación de la exención del artículo 185 del Código está sujeta al cumplimiento de ciertas formalidades y requisitos que permitan a las autoridades aduaneras un control de la salida y entrada de las mercancías, al igual que sucede para la aplicación de cualquier régimen o destino aduanero. El artículo 212 bis del Código es interpretado por la reclamante en el sentido de permitir un incumplimiento de dichas formalidades para la obtención del beneficio, siempre que no exista maniobra fraudulenta del operador y se acredite un cumplimiento de las condiciones materiales para su aplicación. Es relevante, en este punto, la interpretación del mismo que ofrece el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 29 de julio de 2010 (asunto C-371/09, *“Isaac International Limited”*), en estudio de un supuesto de beneficio fiscal (exención de determinados derechos antidumping) supeditado a la obtención de una autorización previa por parte de las autoridades aduaneras. Las conclusiones al respecto son claras:

“38 Mediante la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, al Tribunal de Justicia si el artículo 212 bis del Código aduanero permite conceder la exención de los derechos antidumping a un importador que no dispone de la autorización necesaria para beneficiarse de una exención de tales derechos en virtud del artículo 14, letra c), del Reglamento de exención, pero que cumple los requisitos materiales al respetar el límite cuantitativo.

(...)

42 En estas circunstancias, procede declarar que el legislador ha supeditado explícita y específicamente la aplicación de la exención a la concesión de esa autorización. Ahora bien, aplicar el artículo 212 bis del Código aduanero en un caso como el del litigio principal, considerando que el mero hecho de que el importador haya cumplido el límite cuantitativo del artículo 14, letra c), del Reglamento de exención basta para concluir que se cumplen «las demás condiciones para la aplicación», supondría reeducir a nada el requisito de tener que disponer de autorización previa. No obstante, al prever el referido artículo una exención de los derechos antidumping y debiendo, por lo tanto, interpretarse de manera estricta (véase, por analogía, en lo referente a la interpretación del artículo 239 del Código aduanero, la sentencia de 11 de noviembre de 1999, Söhl & Söhlke, C-48/98, Rec. p. I-7877, apartado 52), ello ha de tenerse en cuenta a efectos de la interpretación del artículo 212 bis del Código aduanero.

43 Por otra parte, ha de señalarse que la autorización previa antes mencionada reviste una importancia particular en el contexto del régimen establecido por el Reglamento de exención en la medida en que permite a las autoridades aduaneras verificar en el momento de los hechos que se cumplen todas los requisitos para la exención de los derechos antidumping de que se trata.

44 Por lo tanto, la aplicación del artículo 212 bis del Código aduanero no puede, en tales circunstancias, conducir a que la exención de derechos antidumping, que en virtud del artículo 14 del Reglamento de exención en relación con el artículo 292 del Reglamento de aplicación está sujeta a requisitos de procedimiento, pueda concederse aunque no se cumplan dichos requisitos.

45 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 212 bis del Código aduanero no permite conceder la exención de derechos antidumping a un importador que no dispone de autorización previa para que se le aplique la exención de tales derechos en virtud del artículo 14, letra c), del Reglamento de exención”.

Es decir, la aplicación del artículo 212 bis del Código no puede implicar, en ningún caso, el incumplimiento de aquellas formalidades que sean necesarias para el control del beneficio de que se trate. En este supuesto, no pudiendo utilizarse el sistema de circulación sin declaración expresa por las causas mencionadas anteriormente, el obligado debe cumplir con las formalidades de presentación de las mercancías en la aduana y declaración para inclusión en el régimen de que se trate, lo cual ha de quedar fuera de toda duda pues son los únicos medios de que disponen las autoridades aduaneras para un control de las mercancías en retorno, las cuales, entre otros requisitos, han de ser importadas en el mismo estado en el que se exportaron, requisito que en este caso no puede ser comprobado puesto que ya desde el inicio la exportación con la salida del territorio aduanero se realizó de manera irregular. Además, debe ser el interesado el que solicite la aplicación de dicho beneficio (“A petición del interesado quedarán exentas (...)), cuando este no sea aplicado automáticamente en virtud de lo dispuesto en los artículos 231 y 230 de las Disposiciones anteriormente reproducidos, solicitud que aquel no presentó en tiempo y forma, y que supone una causa más de desestimación de su presunto derecho.

En definitiva, la recurrente no puede pretender la aplicación automática de un beneficio fiscal sin el cumplimiento de las más elementales formalidades que se exigen en cualquier circunstancia, trámites que han sido omitidos en todo momento y que, por tanto, determinan la desestimación de sus pretensiones. Por otro lado, queda contestada en este punto la alegación referente a la prevalencia de los requisitos sustantivos sobre los formales, pues estos son fundamentales en el presente supuesto

Noveno.

Argumenta la interesada, por otro lado, una quiebra del principio de seguridad jurídica y confianza legítima, puesto que el criterio ahora aplicado por la Administración Tributaria nunca había sido aplicado con anterioridad. En sus palabras, “(...) el contribuyente en noviembre de 2012, no podía conocer, ni siquiera sospechar, que durante 2013 la Aduana de Palma iba a cambiar de criterio y a considerar exigible una declaración de exportación, que

nunca, en los más de 20 años de vigencia del Código Aduanero Comunitario, se había exigido a ningún buque con esas mismas condiciones”.

El principio de confianza legítima, que constituye desde las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de marzo de 1961 y 13 de julio de 1965 (asunto “*Lemmerz-Werk*”) un principio general del Derecho Comunitario, ha sido objeto de recepción por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990, 13 de febrero de 1992, 17 de febrero, 5 de junio, 28 de julio de 1997, 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999, 4 de junio de 2001 y 15 de abril de 2002) consagrándose también en derecho administrativo. El alcance de dicho principio viene consignado de manera rotunda en sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2009 (rec. Casación 2357/07), que reproduce lo declarado por sentencia de 15 de abril de 2002:

“El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles”.

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010 (rec. Casación 1101/2005), recoge los requisitos establecidos, para la aplicación de dicho principio, en jurisprudencia comunitaria de la siguiente manera:

“(…) la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sus sentencias de 16 de mayo 1979, C-84/78; de 5 de mayo de 1981, C-112/80; de 21 de septiembre de 1983, asuntos acumulados C-205/82 a C-215/82; y de 12 de diciembre de 1985, C-133/84, admite la vulneración de este principio cuando concurren los siguientes requisitos:

- En primer lugar, debe existir un acto o un comportamiento de la Administración comunitaria que pueda haber generado la confianza.*
- En segundo lugar, es preciso que la persona afectada no pueda prever el cambio de la línea de conducta adoptada anteriormente por la Administración comunitaria.*
- Y, en tercer lugar, es necesario que el interés comunitario perseguido por el acto impugnado no justifique que se perjudique la confianza legítima del interesado. Este último requisito concurre cuando la ponderación de los intereses existentes demuestra que, en las circunstancias del asunto, el interés comunitario no prima sobre el de la persona afectada en que se mantenga una situación que podrá considerarse legítimamente estable”.*

Para posteriormente deducir una infracción de dicho principio, fundada en una modificación por parte de la Administración de su actuación en un sentido determinado reiterada en el tiempo, en relación a la actuación particular del mismo operador, también reiterada en el tiempo y que no habría sido modificada.

Sin embargo, en el supuesto presente, tales circunstancias no se producen, puesto que la Administración no se ha apartado en ningún momento de su actuación en relación al modo de operar de la reclamante, ya que dicho modo de operar es el primero y último, como es la introducción irregular de la embarcación en territorio aduanero comunitario. El hecho de que la Inspección, en ocasiones anteriores, no se hubiera decidido a regularizar situaciones similares a la actual, no se debe necesariamente a una confirmación de que esas situaciones fueran jurídicamente correctas. Por otra parte, no debe olvidarse que el respeto al principio de confianza legítima no debe confundirse

con el hecho de que la Administración pueda apartarse de un supuesto precedente administrativo, cuando existan razones objetivas y razonables (sentencia del Tribunal Supremo de 26 de abril de 2012) si bien ello requiere la debida motivación, requisito este que, por otra parte, cumple el acuerdo que ahora se impugna.

Por ello, también se desestiman las pretensiones en este punto.

Décimo.

Solicita, también, 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 2082/2011), 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.

Llegados a este punto, hemos de tener en cuenta que este Tribunal Central, sostuvo este mismo criterio en Resolución de 25 de octubre de 2018 (RG 5353/2015).

Por ello, se desestiman sus pretensiones sobre este particular.

Undécimo.

En relación a la base imponible del impuesto, la reclamante impugna el cálculo realizado 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 dicha norma, por lo tanto, del valor en aduana de las mercancías, cuyas reglas de cálculo están contenidas en los artículos 29 y siguientes del 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, y no aceptar el valor de transacción conforme al artículo 29. 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 (...)”.*

En concreto, rechaza la Inspección el importe consignado en la factura de adquisición porque *“(...) no es admisible el precio de venta en la Comunidad de mercancías producidas en la misma, (...). Por lo tanto, debe utilizarse entonces el valor del seguro”*, que consigna, según ella, un valor de la embarcación de 800.000.000 euros.

La reclamante, sin embargo, se opone a la toma en consideración de dicho valor por dos motivos: en primer lugar, porque según el método del último recurso el valor utilizado debió ser el importe en factura; y, en segundo lugar, porque el contrato de seguro es de tipo *“Protección e Indemnidad”*, el cual incluye dentro del concepto valor asegurado determinados riesgos superiores en importe al valor real de la embarcación.

Respecto a la primera de las objeciones, 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: (...)”.

Como se ve, dicha Instrucción remite a las normas de valoración de vehículos usados, las cuales establecen dos reglas, dependiendo del estado de estos en el momento de la importación: la importación es consecuencia inmediata de una venta; o bien no ha habido venta inmediata anterior a la importación. El supuesto actual encajaría dentro de las reglas relativas a la segunda situación, puesto que (en este supuesto referente a una embarcación) *“(...) el vehículo se importa después de haber sido utilizado con posterioridad a su compra”*. En estos casos, se establece la siguiente norma de valoración:

“Para valorar estos vehículos, se partirá del valor recogido en la factura comercial de compra, si la conserva el importador o, en su defecto, de una certificación expedida por un distribuidor en la Comunidad de la marca del vehículo de que se trate o de cualquier otro medio como los descritos en el anterior número 1.1. (...)”.

En todo caso, al precio del vehículo en estado nuevo, se le aplicará el porcentaje de valoración que le corresponda por años de uso, de acuerdo con el cuadro que se detalla en el siguiente apartado 1.3”.

Es decir, se parte del precio en factura, y posteriormente se aplican unos porcentajes correctores en función de la antigüedad, los cuales para el caso de embarcaciones vienen recogidos en el punto 3 de la Instrucción.

Por su parte, juzga la Administración que dicho método de valoración no es admisible, puesto que el artículo 31.2.a) del Código Aduanero, después de fijar los principios generales de valoración a los cuales se acoge la referida Instrucción, prohíbe expresamente lo siguiente:

“2. El valor en aduana determinado según el apartado 1 no se basará en:

a) el precio de venta en la Comunidad de mercancías producidas en la misma; (...).”

Sin embargo, lo que prohíbe expresamente dicho apartado es la utilización de precios de venta de mercancías similares dentro de la Comunidad, no rechaza aceptar el precio de venta de esa misma mercancía, siempre que el mismo sea juzgado como correcto y admisible por parte de la autoridad aduanera, lo cual en este caso no es desvirtuado. Así, además, es aceptado por la Instrucción 1/2004, constituyendo un método razonable de valoración de acuerdo a los principios generales del punto 1 del artículo 31 del Código.

No obstante, a dicho precio de adquisición deberán aplicarse los porcentajes de depreciación establecidos en el punto 3 de aquella, en función de la antigüedad de la embarcación.

Por ello, se estima la presente alegación en los términos mencionados en el presente fundamento de derecho.

Duodécimo.

La siguiente alegación es la referente a la improcedente denegación, por parte de la Inspección, de procedimiento de tasación pericial contradictoria solicitado en el curso de las actuaciones. A su juicio, las normas sobre comprobación de valores consignadas en la Ley General Tributaria son aplicables a supuestos de aplicación de los métodos de valoración previstos en los artículos 30 y 31 del Código, puesto que no es negado específicamente por norma comunitaria alguna, no contraviniendo lo dispuesto en las mismas. Cita, en apoyo de sus pretensiones, las resoluciones de este Tribunal de 26 de mayo de 2004 (R.G.: 01201/2003), y de 1 de marzo de 2007 (R.G.: 02544/2006).

La Inspección, por su parte, deniega la misma porque *“(...) en la determinación del valor en Aduana no son aplicables las normas de valoración de la Ley General Tributaria ni, por lo tanto, los medios de valoración del artículo 57.1 LGT, sino las normas del Código Aduanero Comunitario y las de su normativa de aplicación. Dichas normas, Capítulo 3 del Título II del Código aduanero Comunitario y Título V de la Parte I del Reglamento de Aplicación del Código Aduanero Comunitario no recogen en punto alguno del articulado la referencia a una posible tasación pericial contradictoria. (...). Admitir la tasación pericial contradictoria supone vaciar de contenido la normativa comunitaria de valor en aduanas”*.

Pues bien, sobre esta cuestión acierta la Inspección al considerar dicho procedimiento de impugnación de valoración como no aplicable en el ámbito aduanero, pues el silencio al respecto en normativa comunitaria no se debe a un deseo del legislador comunitario de que la laguna sea completada o ampliada por normativa nacional, sino que denota una voluntad expresa de dejar en manos de las autoridades aduaneras tal labor, y no en las del operador, que sobre este particular no dispone de derecho de impugnación articulado procedimentalmente. De la misma manera que existe un precepto en las Disposiciones de Aplicación que permite la discrepancia de la Administración en cuanto el valor en aduana declarado por un importador, ofreciendo procedimiento alternativo para su despliegue (si bien, en este caso, sí susceptible de desarrollo por normativa nacional, como acutalmente sucede), no está previsto uno que ofrezca contraparte al operador. Así, el artículo 181 bis del Reglamento 2454/1993 establece:

“1. Las autoridades aduaneras no estarán obligadas a determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, tomando como base el método del valor de transacción, si, con arreglo al procedimiento descrito en el apartado 2, no estuvieren convencidas, por albergar dudas fundadas, de que el valor declarado representa el importe total pagado o por pagar definido en el artículo 29 del Código.

2. Cuando las autoridades alberguen dudas en el sentido del apartado 1, podrán pedir informaciones complementarias con arreglo al apartado 4 del artículo 178. En caso de que dichas dudas persistan y antes de tomar una decisión definitiva, las autoridades aduaneras deberán informar a la persona interesada, por escrito si así se solicita, sobre los motivos en que se basan dichas dudas, ofreciéndosele una ocasión razonable para responder. La decisión definitiva, así como sus motivos, se comunicarán por escrito a la persona interesada”.

Es decir, son las autoridades aduaneras las que disponen de la plena potestad para discrepar del valor declarado, en cuyo caso también detentan el poder de solicitar informaciones complementarias, teniendo únicamente el operador el derecho de responder, pero no de solicitar procedimiento contradictorio para impugnar el acto administrativo utilizando medios propios. Y tal punto de vista es asumido por la legislación nacional, en la mencionada por la reclamante Disposición Adicional Vigésima de la Ley General Tributaria, que si bien no se encontraba en vigor en el momento de iniciarse las actuaciones por ser introducida mediante Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, supone la confirmación de un criterio establecido, como decimos, en la normativa aduanera de base:

“1. Conforme a lo derivado del artículo 7.1, lo dispuesto en esta Ley será de aplicación respecto de los tributos que integran la deuda aduanera prevista en la normativa de la Unión Europea, en tanto no se oponga a la misma. En particular, resultará de aplicación lo dispuesto en los párrafos siguientes:

(...)

c) La comprobación de valores regulada en la subsección 4.ª de la sección 2.ª del capítulo III del título III de esta Ley no será de aplicación cuando se trate de determinar el valor en aduana, resultando de aplicación lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea”.

Por lo anterior, no se admiten las alegaciones de la reclamante en este punto.

Decimotercero.

Por último, mediante escrito de alegaciones complementarias de 8 de junio de 2017, argumenta la reclamante que las declaraciones IMO presentadas en su momento a la salida del puerto de Bremen, y llegada al puerto de Tarragona, han de ser consideradas como declaraciones de exportación e importación.

Estas declaraciones IMO se basan en lo establecido por el Convenio para facilitar el Tráfico Marítimo Internacional hecho en Londres el día 9 de abril de 1965 (Convenio IMO, en lo sucesivo), el cual fue ratificado por España el día 2 de julio de 1973, en cuya exposición de motivos se especifica su finalidad, cual es “(...) facilitar el tráfico marítimo simplificando y reduciendo al mínimo los trámites, formalidades y documentos exigidos para la entrada, estancia en puerto y salida de los buques que efectúan viajes internacionales, (...)”.

Sin embargo, es fundamental la precisión realizada en el apartado tercero del artículo II:

“Tres. Las disposiciones del presente Convenio no se aplican ni a los buques de guerra ni a las embarcaciones de recreo”.

Es en este último supuesto en el cual nos encontramos, tratándose el buque “Z” de una embarcación de recreo, lo cual no es puesto en duda por la reclamante en ningún momento de su escrito de alegaciones. Además, de la documentación incorporada al expediente se deduce aquella condición, concretamente del certificado de registro de la sociedad como entidad dedicada al “Alquiler de bienes de recreo y deporte”; de los contratos de alquiler o chárter aportados; y de las propias declaraciones de la interesada en su escrito de alegaciones frente a la propuesta, en las que manifiesta que “(...) la embarcación está afecta a la actividad de arrendamiento y son los usuarios de la embarcación los que deciden el itinerario a seguir”. En estas condiciones, ha sido ya confirmada por este Tribunal la postura acerca de considerar como embarcación de recreo a aquella que es negociada bajo el contrato de “arrendamiento de cosa”, como sucede en el presente (resoluciones de 22 de junio de 2017, R.G.: 6550/2013, y de 25 de octubre de 2018, R.G.: 5353/2015), por lo que la pretendida aplicación del Convenio a la embarcación “Z” queda excluida, en virtud de lo dispuesto en el artículo II del mismo.

Por otro lado, es conveniente recordar que la normativa aludida es aplicable en el ámbito de tráfico marítimo, no obstante ello para que la normativa aduanera establezca sus propias reglas, procedimientos, y documentación que se haya de presentar a los efectos de una importación o exportación.

Por ello, se desestima también dicha alegación, y se estiman parcialmente las pretensiones de la reclamante, en los términos expuestos en el fundamento de derecho undécimo.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

estimarla parcialmente, conforme al fundamento de derecho undécimo.

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