

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ079412

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1145/2020, de 10 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 784/2017

**SUMARIO:**

**Libre prestación de servicios. II.EE. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT). Hecho imponible.** *Embarcaciones de bandera extranjera no matriculadas en España respecto de las cuales la entidad actora había suscrito contratos con los propietarios de aquellas para dedicarlas a la actividad de alquiler.* El objeto de esta sentencia consiste en determinar si es conforme al Derecho de la UE someter a tributación la circulación o utilización en España por una persona o entidad residente o establecida en nuestro país de una embarcación matriculada en otro Estado miembro de la UE, aun cuando fuera a destinarla a la actividad de alquiler, era conforme con las libertades de circulación. En este caso, dado que no se había solicitado la matriculación definitiva o se había efectuado fuera del plazo legal, no se tiene derecho a la exención, aunque las embarcaciones se destinen exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler. La Sala considera que la regulación contenida en los arts. 65 y Ley II.EE, en relación con el IEDMT, que sometía a tributación la circulación o utilización en España por una persona o entidad residente o establecida en nuestro país de una embarcación matriculada en otro Estado miembro de la Unión Europea, aun cuando fuera a destinarla a la actividad de alquiler, no es conforme con las libertades de circulación que presiden el Derecho de la UE. En los estrictos términos del auto de admisión, la regulación contenida en los arts. 65.1.b) y d), en relación con el art. 66.1.g) y la disp. adic. primera Ley II.EE en la versión aplicable a los periodos aquí concernidos, esto es, la anterior a la reforma operada por la Ley 39/2010 (Ley PGE para 2011), en relación con el IEDMT, que sometía a tributación la circulación o utilización en España por una persona o entidad residente o establecida en nuestro país de una embarcación matriculada en otro Estado miembro de la UE, aun cuando fuera a destinarla a la actividad de alquiler, no es conforme con las libertades de circulación que presiden el Derecho de la UE y, en particular, el Reglamento (CEE) n.º 3577/92 del Consejo de 7 de diciembre de 1992, que aplica el principio de libre prestación de servicios a los transportes marítimos dentro de los Estados miembros (cabotaje marítimo). Consecuencia directamente derivada de la anterior, que establece y constata una clara vulneración del derecho de la Unión en el régimen de la exención en favor de embarcaciones según estuvieran o no matriculadas en España o en otros estados miembros de la Unión, para el caso debatido de dedicación al transporte de cabotaje, es que la sentencia impugnada debe ser casada y que este Tribunal Supremo, supliendo la función naturalmente asignada al Tribunal de instancia, debe anular los actos de liquidación, sanción y revisión allí examinados [Vid., ATS de 31 de mayo de 2017, recurso n.º 784/2017 (NFJ079414) que plantea el recurso de casación contra la STSJ de las Islas Baleares de 30 de noviembre de 2016, recurso n.º 295/2015 (NFJ065894) que se casa y anula].

**PRECEPTOS:**

Ley 38/1992 (Ley II.EE), arts. 65 y 66 y disp. adic. primera.

**PONENTE:**

Don Francisco José Navarro Sanchís.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don ISAAC MERINO JARA  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

### TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.145/2020

Fecha de sentencia: 10/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 784/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/06/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 784/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1145/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 10 de septiembre de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 784/2017, interpuesto por la procuradora doña María Isabel Juan Danús, en nombre y representación de la entidad mercantil BAVARIA CHARTER, S.L, contra la sentencia de 30 de noviembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, en el recurso 295/2015 (ES:TSJBAL:2016:927), en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT). Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en nombre de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, de 30 de noviembre de 2016, que desestimó el recurso formulado por la entidad mercantil BAVARIA CHARTER, S.L. contra la resolución 31 de marzo de 2015, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de las Islas Baleares -TEAR-, desestimatoria de la reclamación nº 1339/11 y su acumulada 1333/11 relativas al concepto de Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte -IEDMT-, ejercicios 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010, liquidación y sanciones.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

a) La Jefatura de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Tributaria dictó los siguientes acuerdos de 23 de junio y 6 de julio de 2011:

- Liquidación resultante de acta de disconformidad suscrita el 18 de mayo de 2011, relativa a IEDMT y comprensiva de deuda a ingresar de 265.284,66 euros, desglosada en cuotas que suman 403.267,82 € e intereses de demora de 81.210,90 €, que corresponden a la suma de 10 liquidaciones.

- Acuerdo por el que, al entender cometida en relación con dicha liquidación dos infracciones tributarias graves (respecto de las embarcaciones BENESSA y MAHE) y cuatro infracciones tributarias leves (respecto de las embarcaciones ADIOS, S-CAPE II, NOVIA y THE MISTRESS) de las tipificadas en el artículo 191 de la Ley General Tributaria -LGT-, fueron impuestas a la reclamante seis sanciones por un importe total de 86.975,55€, siendo las de mayor importe las correspondientes a las embarcaciones ADIOS y S-CAPE II, de 17.000 € cada una.

b) La Sala de instancia dictó sentencia de 30 de noviembre de 2016, aquí impugnada, que desestimó el recurso contencioso-administrativo contra la resolución precitada del TEAR. La sentencia razona lo siguiente, en síntesis (FJ 2º):

"[...] SEGUNDO: Dispone el artículo 65-1 b) de la ley 38/1992 de Impuestos Especiales que estarán sujetas al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte "La primera matriculación de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de ocho metros de eslora, en el registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en caso de no ser inscribibles en dicho registro, la primera matriculación en el registro de la correspondiente Federación deportiva. Estará sujeta en todo caso, cualquiera que sea su eslora, la primera matriculación de las motos náuticas definidas en el epígrafe 4º del artículo 70.1".

Y el artículo 65-1 d) establece: "Estará sujeta al impuesto la circulación o utilización en España de los medios de transporte a que se refieren los apartados anteriores, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España conforme a lo previsto en la disposición adicional primera, dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en España. Este plazo se extenderá a 60 días cuando se trate de medios de transporte que se utilicen en España como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular al territorio español siempre que resulte de aplicación la exención contemplada en el apartado 1.1) del artículo 66".

Por su parte la Disposición Adicional Primera de la ley 38/1992 establece:

"1. Deberán ser objeto de matriculación definitiva en España los medios de transporte, nuevos o usados, a que se refiere la presente Ley, cuando se destinen a ser utilizados en el territorio español por personas o entidades que sean residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España.

2. Sin perjuicio de lo establecido en la normativa específica reguladora de la matriculación de medios de transporte, no será exigible el cumplimiento de la obligación prevista en el apartado anterior cuando, en relación con la exigencia del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte establecida en la letra d) del número 1 del artículo 65 de esta Ley y dentro de los plazos establecidos en dicho precepto:

- a) se haya autoliquidado e ingresado el impuesto, o bien
- b) se haya solicitado de la Administración Tributaria el reconocimiento previo de la aplicación de un supuesto de no sujeción o de exención del impuesto, en los casos en que así esté previsto, o bien
- c) se haya presentado una declaración ante la Administración Tributaria relativa a una exención del impuesto.

3. Sin perjuicio de lo establecido en la normativa específica reguladora de la matriculación de medios de transporte, tampoco será exigible el cumplimiento de la obligación prevista en el apartado 1 anterior cuando el impuesto correspondiente a esa sujeción haya sido objeto de liquidación por parte de la Administración Tributaria e ingresado el importe correspondiente.

Por lo tanto, según la ley 38/1992, de 28 de diciembre, una vez se constata el establecimiento permanente en España, como ocurre en el caso de la mercantil recurrente, y se utiliza una embarcación en España, como también ha ocurrido con los alquileres concertados, se tuvo inexorablemente que solicitar la matriculación de esas naves en España o, por lo menos, haber presentado la declaración liquidación por el IEMDT, y ninguna de las dos cosas hizo la parte.

Y siendo cierto que el artículo 82 de la ley 39/2010 de Presupuestos del Estado modificó el artículo 66 en sus apartados 1 a 31 de la ley 38/1992 de Impuestos Especiales que regula la exención del Impuesto, modificación que ya no exige sólo la primera matriculación definitiva como exigía el artículo 66 en la redacción anterior a la ley 39/2010, ampliándose a su vez a los supuestos de circulación o utilización en España de los medios de transporte que detalla, también lo es que ese artículo 82 señala que la modificación opera "Con efectos desde 1 de enero de 2011 y vigencia indefinida".

Por lo tanto como el caso de autos contempla liquidaciones y sanciones que afectan a períodos temporales anteriores al 1 de enero de 2011 ha de estarse a la redacción anterior a la modificación y por lo tanto rige lo establecido en la Disposición Adicional Primera.

Y a tal efecto señala la Sentencia del TS de 30 de mayo de 2013 dictada en el recurso de casación nº 4065/2010:

"Como ya se dejado apuntado la actividad que desarrolla la entidad recurrente con los detalles que se han dejado dicho, es la de chárter náutico. Pues bien estamos ante una actividad regulada, a nivel estatal su regulación se recoge en la Orden del Ministerio de Fomento de 4 de diciembre de 1985 -que expresamente preveía que "en el caso de tratarse de personas o entidades extranjeras, deberán acompañar tarjeta de residencia para extranjeros"- y, en el concreto caso que nos ocupa, en la autonomía en la que tiene lugar los hechos mediante Resolución del Conseller de Fomento de 26 de enero de 1998; actividad cuyo desarrollo exige el cumplimiento de una serie de requisitos, como la preceptiva autorización, la cual sólo cabía otorgar cuando el interesado cumpliera las condiciones impuestas normativamente, que en lo que ahora interesa, conforme a la citada Resolución, aplicable a embarcaciones de recreo de la UE, como es el caso, y respecto de personas naturales o jurídicas, tanto nacionales, como de la UE, también como es el caso, para utilizar Puertos o puntos de la Comunidad Autónoma como base de operaciones para el alquiler de embarcaciones de bandera de la U.E. con independencia de la bandera de la U.E. que enarbole, debía previamente acreditar o la exención o el pago del impuesto que nos ocupa.

Regulación, por demás, que resulta acorde con la regulación europea, en tanto que el Reglamento CEE 3577/1992 de 7 de diciembre, por el que se aplica el principio de libre prestación de servicios a los transportes marítimos en el interior de los Estados miembros (cabotaje marítimo), dio lugar a la liberalización del transporte marítimo y a la navegación de cabotaje, de suerte que el chárter náutico se puede realizar en España con embarcaciones de pabellón de alguno de los países de la UE -tras la Ley de Presupuesto del 2011 la Disposición Adicional Primera de la Ley 38/1992 , permite que dichas embarcaciones dedicadas al chárter conserven la matriculación original, una vez acreditado el pago del impuesto o su exención-, equiparándose al mismo régimen aplicable a los nacionales".

Llegados a este punto cumple desestimar el recurso y confirmar el acto impugnado...".

#### **Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La Procuradora doña María Isabel Juan Damús, en nombre y representación de BAVARIA CHARTER, S.L, presentó el 17 de enero de 2017 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el Reglamento (CEE) nº 3577/92 del Consejo de 7 de diciembre de 1992, que aplica el principio de libre prestación de servicios a los transportes marítimos dentro de los Estados miembros (cabotaje marítimo), publicado en el DOCE de 12 de diciembre de 1992.

3. La Sala de instancia, por auto de 7 de febrero de 2017, acordó tener por preparado el recurso de casación de la entidad Bavaria Charter, S.L. contra la Sentencia dictada por la Sala juzgadora.

#### **Tercero. Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La citada procuradora Sra. Juan Danús, interpuso recurso de casación mediante escrito de 12 de julio de 2017, que observa los requisitos legales, en que se menciona como norma jurídica infringida:

a) El Reglamento (CEE) nº 3577/92 del Consejo de 7 de diciembre de 1992 por el que se aplica el principio de libre prestación de servicios a los transportes marítimos dentro de los Estados miembros (cabotaje marítimo) publicado en el DOCE de 12 de diciembre de 1992.

2. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 31 de mayo de 2017, en que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Determinar si la regulación contenida en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, antes de la reforma operada por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, en relación con el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, que sometía a tributación la circulación o utilización en España

por una persona o entidad residente o establecida en nuestro país de una embarcación matriculada en otro Estado miembro de la Unión Europea, aun cuando fuera a destinarla a la actividad de alquiler, era conforme con las libertades de circulación que presiden el Derecho de la Unión Europea...".

#### **Cuarto.** *Oposición del recurso de casación.*

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición de 11 de diciembre de 2017, donde suplica se dicte sentencia desestimatoria de dicho recurso, confirmando la sentencia recurrida.

#### **Quinto.** *Vista pública y deliberación*

Conforme a lo dispuesto en el artículo 92.6 LJCA, se convocó a las partes a una vista pública, que tuvo lugar el 25 de septiembre de 2018, en que las partes comparecidas, por su orden, expusieron los argumentos que tuvieron por conveniente en defensa de sus tesis, ratificándose en sus respectivas pretensiones y dando respuesta a las preguntas que les fueron formuladas por la Sala.

#### **Sexto.**

Tras la celebración de la vista pública y como consecuencia de la deliberación del asunto, la Sala acordó, mediante providencia de 18 de diciembre de 2018, lo siguiente:

"...La Sala acuerda, con suspensión del plazo para dictar sentencia, oír a las partes y al Ministerio Fiscal, por plazo común de diez días, sobre la procedencia de plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al amparo del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, cuestión prejudicial de interpretación referida a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre) -"LIE"-], y en particular, a los artículos 65.1, subapartados b) y d), en relación con el artículo 66.1.g) y la disposición adicional primera de la misma LIE, todos ellos en la versión vigente al tiempo de los hechos de este litigio (liquidaciones giradas a Bavaria Chárter, S.L. en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte -IEDMT- practicadas en 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010.

El planteamiento de la referida cuestión podría fundamentarse, en principio, en las dudas que suscita a este Tribunal Supremo la incompatibilidad del impuesto sobre matriculación de embarcaciones mencionado, en la forma en que fue exigido, con las disposiciones del Reglamento (CEE) nº 3577/92, sobre libre prestación de servicios en el interior de la UE (cabotaje marítimo), que entró en vigor el 1 de enero de 1993 (artículo 11), y que aún lo está, en que se dispone la libre prestación en el territorio de la Unión de servicios de transporte marítimo, que denomina "cabotaje marítimo", por los armadores que utilicen buques matriculados en un Estado miembro y que naveguen bajo pabellón del mismo, siempre que cumplan todos los requisitos necesarios para poder realizar servicios de cabotaje en dicho Estado miembro (artículo 1.1).

Acreditado que se cumplen en este asunto, para el interesado, empresa domiciliada y residente en España, las nociones de "cabotaje marítimo" y de "armador" [artículo 2, puntos 1) y 2)], dicho reglamento reconoce que toda persona que preste servicio de transporte marítimo podrá, a tal fin, ejercer temporalmente sus actividades en el Estado miembro en que preste el servicio, en las mismas condiciones que impone dicho Estado a sus propios nacionales (artículo 8).

La cuestión que se suscita a este Tribunal Supremo es la de si, bajo las disposiciones referidas anteriormente, en la versión de los preceptos que ha sido derogada por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE de 23 de diciembre) -pero que era aplicable por razones temporales al asunto que nos ocupa, en el periodo 2006 a 2010-, es contrario al mencionado reglamento que se imponga a los residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España, que destinan exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler embarcaciones o buques de recreo o de deporte, matriculados en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea, la obligación de solicitar y obtener la matrícula en España como condición previa para poder obtener la exención en el IEDMT, así como si esa obligación respeta la igualdad de trato respecto a quien presta el servicio con embarcaciones y buques de recreo o de deporte matriculados en España o que circulen bajo pabellón español.

La audiencia a las partes y al Ministerio Fiscal se extiende igualmente a su opinión sobre si esa exigencia legal de matriculación previa en España de buques con pabellón de otros Estados miembros que se utilizan en actividades de cabotaje y gozan legalmente de exención, como condición previa y necesaria para el reconocimiento formal de esa exención y, en su caso, devolución de lo satisfecho por el impuesto, que recae sobre determinadas embarcaciones, por razón de la actividad y de las características del buque, es contraria a las libertades de establecimiento o de circulación de mercancías ( artículos 49 y 50 TFUE ), o supone alguna clase de discriminación prohibida por los Tratados".

#### **Séptimo.**

Una vez evacuado el expresado trámite de audiencia y reincorporado a la Sección Segunda -tras permanecer hasta el 22 de enero último con destino en la Sección Primera, de Admisión- el Excmo. Sr. Magistrado ponente, se señaló de nuevo para la deliberación de este recurso, tras las dificultades causadas en el funcionamiento de la Sección por la suspensión de los plazos judiciales ordenada en la disposición adicional segunda del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 -RDAE-, el día 21 julio de 2020, en que este Tribunal pudo al fin contar con los medios telemáticos suficientes al efecto para la deliberación, fecha en la que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la sentencia dictada por la Sala de esta jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares ha acertado en su criterio al considerar conforme al Derecho de la Unión Europea en lo que respecta a la regulación contenida en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, antes de la reforma operada por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, en relación con el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, que sometía a tributación la circulación o utilización en España por una persona o entidad residente o establecida en nuestro país de una embarcación matriculada en otro Estado miembro de la Unión Europea, aun cuando fuera a destinarla a la actividad de alquiler, era conforme con las libertades de circulación que presiden el Derecho de la Unión Europea.

**Segundo. La infracción del Derecho de la Unión Europea y la justificación de que no es necesario el planteamiento de cuestión prejudicial, pese a haberse abierto y evacuado un trámite de audiencia a las partes a este respecto.**

De la regulación de la legislación relativa al impuesto o dispuesto en la regulación transcrita, relativa al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte regulada en el título II de la Ley de Impuestos Especiales, resulta que:

1º. La primera matriculación de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de 7,5 metros de eslora máxima (8 metros de eslora máxima a partir del 1 de enero de 2008) está sujeta al impuesto, si bien está exenta cuando la eslora de esas embarcaciones no supera los 15 metros y se afectan exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

Por tanto, una embarcación con matrícula española, en el caso de que se destine exclusivamente al alquiler, está exenta del impuesto.

2º. La circulación o utilización en España de esas mismas embarcaciones está sujeta al impuesto cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España (dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización) cuando se destinen a ser utilizados en el territorio español por personas o entidades, aun cuando fueran residentes en España o titulares de establecimientos situados en España, aunque estén matriculadas en otro Estado miembro.

En este caso, dado que en algunos de los casos no se había solicitado la matriculación definitiva o se había efectuado fuera del plazo legal, no se tiene derecho a la exención, aunque las embarcaciones se destinen exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

Esta regulación, aplicable al periodo 2006-2010 que nos ocupa, obligaba, tal como ha sido interpretada en la sentencia recurrida y por la Administración tributaria española, a las personas o entidades que sean residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España que iban a destinar embarcaciones matriculadas en cualquier otro estado miembro de la Unión Europea exclusivamente a la actividad de alquiler en España a solicitar y obtener la matrícula en España para poder conseguir la declaración de exención del impuesto, de tal forma que únicamente previo cumplimiento de ese requisito (cambio de matrícula) obtenían un trato igual a los explotadores de las embarcaciones matriculadas en España.

Es patente, a nuestro juicio, que la derogada normativa española vulnera el Reglamento (CEE) N° 3577/92, del Consejo de 7 de diciembre de 1992, aplicable a España desde el 1 de enero de 1999, fecha en la que entró en vigor la liberación de la prestación de servicios en el cabotaje insular en el Mediterráneo.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1 de este Reglamento los servicios de cabotaje se pueden prestar en el ámbito comunitario por un armador comunitario con matrícula y pabellón de cualquier Estado miembro y de acuerdo con su artículo 8 la persona que preste un servicio de transporte marítimo podrá, con este fin, ejercer temporalmente sus actividades en el Estado miembro en que preste el servicio, en las mismas condiciones que impone dicho Estado a sus propios nacionales.

De acuerdo con estos principios, la exigencia del cambio de matrícula a los buques con bandera de otro Estado miembro como requisito para obtener la exención del impuesto vulnera la libre prestación de servicios de los transportes marítimos e impone una carga desproporcionada y discriminatoria en relación con los explotadores de los buques matriculados en España.

Ahora bien, hay razones que, a nuestro juicio, nos permiten soslayar el planteamiento de la cuestión prejudicial, pese a haber abierto el trámite de audiencia:

1) El propio legislador español, en la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, modificó la regulación, admitiendo una enmienda presentada en el Congreso de los Diputados (la número 2.720, BOCG núm. 98-5, de 29/10/2010) que finalmente se convirtió en el artículo 82 de la LPG del año 2011, que dijo:

"Artículo 82. Adecuación al ordenamiento comunitario de la regulación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Con efectos desde 1 de enero de 2011 y vigencia indefinida, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales:

Artículo 66:

1. Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España, de los siguientes medios de transporte: ...

Disposición adicional primera.

1. Deberán ser objeto de matriculación definitiva en España los medios de transporte, nuevos o usados, a que se refiere la presente Ley, cuando se destinen a ser utilizados en el territorio español por personas o entidades que sean residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España.

2. Sin perjuicio de lo establecido en la normativa específica reguladora de la matriculación de medios de transporte, no será exigible el cumplimiento de la obligación prevista en el apartado anterior cuando, en relación con la exigencia del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte establecida en la letra d) del número 1 del artículo 65 de esta Ley y dentro de los plazos establecidos en dicho precepto:

a) se haya autoliquidado e ingresado el impuesto, o bien

b) se haya solicitado de la Administración Tributaria el reconocimiento previo de la aplicación de un supuesto de no sujeción o de exención del impuesto, en los casos en que así esté previsto, o bien

c) se haya presentado una declaración ante la Administración Tributaria relativa a una exención del impuesto.

La motivación de la enmienda fue la siguiente:

"...Debe acometerse una modificación de la Ley de Impuestos Especiales con el objeto de solucionar un procedimiento de infracción que la Comisión Europea ha abierto al Reino de España, relacionado con la inmovilización de vehículos.

Dicha modificación debe permitir que, cuando se detecte el incumplimiento de la obligación de matricular un vehículo en España, el conductor sea apercibido de su obligación de hacerlo o de garantizar el pago del impuesto en un plazo perentorio. Sólo en caso de que dicha obligación se incumpla, se procedería a la inmovilización del vehículo..."

2) Al mismo tiempo que se modificó la Ley 38/1992 para hacer posible esta adecuación al Derecho de la Unión Europea, se decidió modificar algunos otros extremos relacionados con el anterior:

Así, se prevé expresamente que la mayor parte de los supuestos de no sujeción y exenciones de este impuesto puedan aplicarse tanto cuando el hecho imponible sea la primera matriculación definitiva en España del medio de transporte como cuando se realice el hecho imponible "circulación o utilización sin matricular en España" de dicho medio de transporte, y se condiciona a que el reconocimiento previo por la Administración de la procedencia de esos supuestos de no sujeción y exención se haya producido en los plazos establecidos para ello.

3) El cambio legal, introducido en el artículo 66 y en la disposición adicional primera de la Ley 38/1992 - con vigencia a partir de 2011-, solucionaba la incompatibilidad de la norma española con la comunitaria: bastaba solicitar la exención (de las embarcaciones matriculadas en otro estado miembro destinadas a alquiler) sin necesidad de realizar el cambio de matrícula, para obtener el mismo trato que se dispensaba a los explotadores de las embarcaciones matriculadas en España.

La sentencia recurrida no ha aceptado que la normativa española vigente hasta el 31 de diciembre de 2010 vulnerara el reglamento comunitario, sin embargo, el cambio normativo supone el reconocimiento de esa transgresión.

4) En criterio de esta Sala, resulta innecesario el planteamiento de la cuestión prejudicial, debido a la denominada doctrina del acto claro, tomando en consideración las siguientes circunstancias:

Las razones son las siguientes:

a) La norma aplicable de la ley nacional, la LIIEE, ha sido derogada por la LPGE de 2010, a partir de 2011.

2) Han transcurrido casi 10 años desde tal derogación.

3) El efecto de inaplicación o desplazamiento de una norma con rango de ley no es el mismo ante tales circunstancias. No es lo mismo la inaplicación -o desplazamiento- de la ley vigente, que de una ley de aplicación *ratione temporis* al caso pero que ocasione al sistema jurídico un efecto nulo o, como mucho, residual.

4) A los fines de presumir la infracción del Derecho de la Unión referida al periodo 2006-2010 o, en otras palabras, de percibir la presencia del acto claro, no es secundario hacer referencia a los trabajos preparatorios de la disposición adicional primera en su nueva redacción y, en particular, al reconocimiento en ellos, por el propio legislador español, de la fuerte presunción de incumplimiento del derecho anterior y, en todo caso, de la finalidad, con la modificación legal, de salir al paso de un procedimiento de infracción que la Comisión Europea ha abierto al Reino de España, antes de que se materializase en una condena.

5) Por tanto, a efectos de suponer vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva de la Administración del Estado -única parte que podría eventualmente padecerlo, pues la propuesta que derivaría de la constatación de la infracción es la estimación del recurso y la anulación de las liquidaciones y sanciones-, no puede

desconocerse que es el propio Estado el que ha modificado la Ley aplicable al caso, por reputarla -al menos presuntamente- disconforme con el derecho de la Unión Europea.

6) Es de aplicar, además, la reiterada jurisprudencia, que hemos aplicado en materia de impuestos especiales -IIEE-, en relación con la prevalencia del fondo sobre la forma y, en general, sobre la improcedencia de que los requisitos formales -la matriculación, precisamente en España, o la solicitud en plazo- impidan o dificulten el derecho de fondo -la exención-. Cabe mencionar a título de ejemplo, por todas, la de 27 de febrero de 2018, pronunciada en el recurso de casación nº 914/2017.

7) Finalmente, la parte recurrente postula la nulidad de las sanciones impuestas, íntimamente ligadas a la aplicación de las normas que consideramos vulneradoras del derecho de la Unión y que, necesariamente, habría que anular al estimar el recurso contencioso-administrativo, tal como se nos pide, tanto por la falta de culpabilidad, como la de tipo (sobrevenidamente desaparecido) como de aplicación de la retroactividad in bonam partem ( arts. 9.3 y 25 CE).

**Tercero.** *Jurisprudencia que deriva de la interpretación de los preceptos sobre los cuales nos interroga el auto de admisión.*

El auto de 31 de mayo de 2017, en que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la enuncia en estos términos:

"[...] Determinar si la regulación contenida en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, antes de la reforma operada por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, en relación con el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, que sometía a tributación la circulación o utilización en España por una persona o entidad residente o establecida en nuestro país de una embarcación matriculada en otro Estado miembro de la Unión Europea, aun cuando fuera a destinarla a la actividad de alquiler, era conforme con las libertades de circulación que presiden el Derecho de la Unión Europea...".

Pues bien, de todo lo que hemos razonado precedentemente, hemos de llegar inexorablemente a la conclusión de que la regulación contenida en los artículos 65 y 66 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales -en la versión precedente a la llevada a cabo mediante la Ley 39/2010, de 22 de diciembre-, en relación con el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, que sometía a tributación la circulación o utilización en España por una persona o entidad residente o establecida en nuestro país de una embarcación matriculada en otro Estado miembro de la Unión Europea, aun cuando fuera a destinarla a la actividad de alquiler, no es conforme con las libertades de circulación que presiden el Derecho de la Unión Europea.

En este asunto, el mejor resumen del caso, tanto en los hechos como en sus efectos jurídicos, consiste en transcribir en parte el auto de admisión, en sus fundamentos jurídicos 2º y 3º:

"[...] SEGUNDO.- La Administración tributaria regularizó la situación de Bavaria Chárter, S.L., residente en España, en lo que respecta al impuesto especial sobre determinados medios de transporte, en relación con varias embarcaciones de bandera extranjera, no matriculadas en España, que destinó a la actividad de alquiler en territorio español. Las liquidaciones aprobadas fueron acompañadas de la correspondiente sanción. Bavaria Chárter, S.L., solicitó y obtuvo respecto de todas las embarcaciones la autorización de la Dirección General de Transporte Aéreo y Marítimo de la Administración de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, para destinarlas a la actividad de chárter.

TERCERO.- 1. Constituye hecho imponible del impuesto especial sobre determinados medios de transporte la primera matriculación en España de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que superen una determinada longitud de eslora [ artículo 65.1.b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre) -"LIE"-]. También queda sujeta al impuesto la utilización o circulación en España de tales embarcaciones y buques cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España conforme a lo dispuesto en la disposición adicional primera LIE, dentro del plazo de 30 días siguientes al inicio de su utilización en España [artículo 65.1.d) LIE].

2. La disposición adicional primera LIE, en la redacción vigente al tiempo de los hechos de este litigio (años 2006 a 2010), disponía en su párrafo primero que "deberán ser objeto de matriculación definitiva en España

los medios de transportes nuevos o usados, a que se refiere la presente Ley, cuando se destinen a ser utilizados en el territorio español por personas o entidades que sean residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España". La redacción de esta disposición adicional fue posteriormente modificada (con efectos desde el 1 de enero de 2011) mediante el artículo 82.7 de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE de 23 de diciembre). La reforma consistió, en lo que ahora interesa, en añadir un apartado 2 (el antiguo párrafo primero se convirtió en apartado 1) en el que se indica que no será exigible el cumplimiento de la obligación establecida en el apartado 1 cuando, en relación con la exigencia del impuesto sobre determinados medios de transporte establecida en el artículo 65.1.d) LIE y dentro de los plazos establecidos en el mismo "b) se haya solicitado de la Administración Tributaria el reconocimiento previo de la aplicación de un supuesto de no sujeción o de exención del impuesto, en los casos en que así esté previsto, o bien c) se haya presentado una declaración ante la Administración Tributaria relativa a una exención del impuesto".

3. Conforme al artículo 66.1.f) LIE, en la redacción vigente durante los años 2006 a 2010, estaban exentas del impuesto "la primera matriculación definitiva de los siguientes medios de transporte; f) las embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos cuya eslora máxima no exceda de quince metros, matriculados para afectarlos exclusivamente a la actividad de alquiler" La reforma operada mediante la Ley 39/2010 modificó el inciso inicial del precepto, dejándolo del siguiente tenor: "Estarán exentas del impuesto la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España, de los siguientes medios de transporte".

4. De la anterior disciplina se obtiene que entre los años 2006 a 2010 estaban sujetas al impuesto sobre determinados medios de transporte la primera matriculación en España de embarcaciones y buques de recreo, nuevos o usados [artículo 65.1.b) LIE] y la circulación o utilización en España de las que, estando matriculadas en otros país (incluso miembro de la Unión Europea), no se solicitase su matriculación definitiva en el nuestro dentro del plazo de treinta días siguientes al inicio de su utilización en el territorio español [artículo 65.1.d) LIE, en relación con la disposición adicional 1ª LIE, párrafo primero], y ello aun cuando se fueran a destinar a una actividad exenta del impuesto como la del alquiler.

5. Lo anterior quiere decir que, durante los indicados periodos tributarios (2006 a 2010), los titulares residentes o establecidos en España de embarcaciones matriculadas en otros Estados miembros de la Unión Europea que fueran a destinarlas a la actividad de alquiler en el territorio español estaban obligados a matricularlos en España (disposición adicional 1ª LIE, párrafo primero), devengándose el impuesto [artículo 65.1.b) LIE], y si no lo hacían, y las usaban en territorio español, sin pedir su matriculación, también se devengaba [artículo 65.1.d) LIE].

6. El Reglamento (CEE) nº 3577/92, que entró en vigor el 1 de enero de 1993 (artículo 11), y que aún lo está, dispuso a partir de esa fecha la libre prestación en el territorio de la Unión de servicios de transporte marítimo, que denomina "cabotaje marítimo", por los armadores que utilicen buques matriculados en un Estado miembro y que naveguen bajo pabellón del mismo, siempre que cumplan todos los requisitos necesarios para poder realizar servicios de cabotaje en dicho Estado miembro (artículo 1.1). El Reglamento después define las nociones de "cabotaje marítimo" y de "armador" [artículo 2, puntos 1) y 2)]) y precisa que, sin perjuicio de lo dispuesto en el Tratado con respecto al derecho de establecimiento y en el propio Reglamento, toda persona que preste servicio de transporte marítimo podrá, a tal fin, ejercer temporalmente sus actividades en el Estado miembro en que preste el servicio, en las mismas condiciones que impone dicho Estado a sus propios nacionales (artículo 8).

7. A la vista de todo lo anterior, cabe preguntarse si durante el periodo de tiempo al que se refiere este litigio, en la medida en que las personas o entidades residentes o establecidas en España que tuvieran la intención de explotar en régimen de alquiler embarcaciones matriculadas en otros Estado miembro de la Unión Europea estaban obligadas a matricularlas en nuestro país, produciéndose el hecho imponible del impuesto especial sobre determinados medios de transporte, hecho imponible que se producía también si las explotaban sin pedir esa matriculación en un plazo de treinta días, la disciplina de ese impuesto especial se oponía a la libertad de prestación de servicios de transportes marítimos en los términos disciplinados por el Reglamento (CEE) nº 3577/92.

8. Téngase en cuenta que en la regulación del impuesto especial en cuestión, una persona establecida en España que tuviera por propósito destinar a la actividad de alquiler una embarcación ya matriculada en España no tendría que pagar ese tributo puesto que no se produciría el hecho imponible, mientras que esa misma persona, si pretendiese hacer lo propio con una embarcación matriculada en otro Estado miembro ("medio de transporte

usado") estaría obligada a pagar el tributo al producirse el hecho imponible, bien por la vía del artículo 65.1.b) LIE, bien por la del artículo 65.1.d) LIE. Este distinto tratamiento fiscal fomentaba la afectación a esa actividad de alquiler de embarcaciones matriculadas en España, en detrimento de las matriculadas en cualquier otro Estado miembro. Cabe preguntarse si una situación tal no constituye un obstáculo, ya no sólo de la libre prestación de servicios, sino también de la de mercancías, proclamada en el artículo 28 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada en el DOUE, serie C, número 202, de 7 de junio de 2016, p. 13) ["TFUE"].

En suma, las propias razones expuestas para fundamentar que, en este asunto, no es preciso acudir al reenvío judicial, mediante el planteamiento de cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea - TJUE-, para resolver el litigio, nos llevan a determinar que, dada la claridad con que las infracciones del derecho de la Unión se han manifestado, los actos enjuiciados en el proceso de instancia, de liquidación y sanción, contradicen el ordenamiento comunitario, al establecer una injustificada diferencia de trato, más adelante corregida a través de una reforma de la LIIEE con vigencia a partir de 2011, para periodos posteriores a los que aquí han sido objeto de regularización, entre los titulares de embarcaciones, según la matriculación se hubiera llevado efectuado en España o en otros países miembros de la Unión, en la medida en que, para estos últimos, se establecía una carga formal desproporcionada e injustificada para gozar de la exención prevista, sujeta a plazo fatal y que, además de la pérdida de la exención, llevaba aparejada una sanción ciertamente desproporcionada.

En los estrictos términos del auto de admisión de este recurso de casación, la regulación contenida en los artículos 65.1, subapartados b) y d), en relación con el artículo 66.1.g) y la disposición adicional primera de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en la versión aplicable a los periodos aquí concernidos, esto es, la anterior a la reforma operada por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, en relación con el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, que sometía a tributación la circulación o utilización en España por una persona o entidad residente o establecida en nuestro país de una embarcación matriculada en otro Estado miembro de la Unión Europea, aun cuando fuera a destinarla a la actividad de alquiler, no es conforme con las libertades de circulación que presiden el Derecho de la Unión Europea y, en particular, el Reglamento (CEE) nº 3577/92 del Consejo de 7 de diciembre de 1992, que aplica el principio de libre prestación de servicios a los transportes marítimos dentro de los Estados miembros (cabotaje marítimo), publicado en el DOCE de 12 de diciembre de 1992.

#### **Cuarto. Aplicación al caso de la mencionada doctrina.**

Consecuencia directamente derivada de la anterior, que establece y constata una clara vulneración del derecho de la Unión en el régimen de la exención en favor de embarcaciones según estuvieran o no matriculadas en España o en otros estados miembros de la Unión, para el caso debatido de dedicación al transporte de cabotaje, es que la sentencia impugnada debe ser casada y que este Tribunal Supremo, supliendo la función naturalmente asignada al Tribunal de instancia, para resolver el litigio allí trabajo, debe anular los actos de liquidación, sanción y revisión allí examinados.

#### **Quinto. Pronunciamiento sobre costas**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

### **FALLO**

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

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la entidad mercantil BAVARIA CHARTER, S.L. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 30 de noviembre de 2016, dictada en el recurso nº 295/2015, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo mencionado, con declaración de nulidad de los actos de liquidación y sanción que han sido identificados más arriba y devolución de las cantidades ilícitamente satisfechas por todos los conceptos, incrementada en los intereses legales.

4º) No formular pronunciamiento expreso sobre las costas devengadas en este recurso de casación ni en el litigio seguido en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.