

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081966

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de abril de 2021

Sala 2.^a

R.G. 1722/2018

SUMARIO:

II.EE. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Devoluciones. Venta de vehículos fuera del territorio de aplicación del Impuesto. Envío con carácter definitivo. En este caso, alega la interesada que el envío de la embarcación con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del Impuesto se acredita mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación, no pudiendo la Administración exigir otros requisitos no previstos en la norma. En concreto, señala que ha aportado la certificación de baja en el Registro Marítimo Español, expedida el 15 de diciembre de 2014, de la embarcación objeto de controversia, habiendo cumplido con la acreditación del envío con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación.

Pues bien, el art. 66.3 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE) establece que el envío con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del Impuesto del medio de transporte se acreditará mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación. Este registro es el de la Jefatura Provincial de Tráfico correspondiente.

La Inspección sostiene que el envío definitivo se produjo con anterioridad a la expedición de dichos certificados, pues así lo prueban las facturas y los CMR. Sin embargo, la Ley 38/1992 (Ley II.EE.) es clara al respecto y dice que el envío definitivo se acredita con la baja en Tráfico, no con las facturas o los CMR.

El criterio se fundamenta en la STS, de 7 de noviembre de 2019, recurso nº 6083/2017 (NFJ075574) que ha establecido el criterio de que el art. 66.3 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE), cuando señala que «el envío con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto del medio de transporte se acreditará mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación», no está exigiendo que la solicitud de baja de los vehículos se lleve a efecto por el empresario dedicado a la reventa que solicita la devolución de la cuota del IEDMT, pudiendo dicho empresario demostrar la propiedad de los vehículos en el momento de la solicitud de su baja por cualquiera de los medios admitidos en Derecho. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), art. 66.

Ley 20/1991 (Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), arts. 16 y 19.

Orden EHA/3496/2009 (Se aprueba el modelo 568 de solicitud de devolución por reventa y envío de medios de transporte fuera del territorio, el lugar, forma y plazo de presentación y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática por Internet), arts. 1 y 5.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución desestimatoria dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, con fecha 30 de noviembre de 2013, nº 35/02842/2015, relativa al acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Canarias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el que se deniega la devolución solicitada relativa al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicios 2014 y 2015, por importe de 264.000 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 16 de enero de 2015 se presentó una solicitud de devolución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, correspondiente al cuarto trimestre de 2014, por importe de 264.000 euros. La solicitud estaba basada en lo dispuesto en el artículo 66.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE), en relación con la devolución del impuesto pagado por medios de transporte enviados con carácter

definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto por parte de empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte.

Dicha solicitud fue denegada con fecha 18 de septiembre de 2015 por incumplimiento de tres requisitos, a saber:

- 1.- Que la embarcación no se había enviado con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto.
- 2.- Que no había tenido lugar una venta firme.
- 3.- Que el envío no se había efectuado por empresario profesionalmente dedicado a la reventa.

Segundo.

Disconforme con la resolución anterior, la entidad interesada planteó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias con fecha 21 de octubre de 2015. Con fecha 30 de noviembre de 2017, dicho Tribunal desestimó la reclamación anterior confirmando el acuerdo impugnado, al considerar que los requisitos anteriores habían sido, efectivamente, incumplidos.

Tercero.

Con fecha 17 de enero de 2018 se interpuso recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, registrado con R.G.: 1722/2018, alegando, en síntesis lo siguiente:

* Que el envío de la embarcación con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto se acredita mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación, no pudiendo la Administración exigir otros requisitos no previstos en la norma.

* Que queda acreditada la venta en firme de la embarcación dentro del cuarto trimestre de 2014, no imponiendo la norma una secuencia temporal en el cumplimiento de los requisitos exigidos.

* Que sí ostenta la condición de revendedor.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente: Determinar si la resolución desestimatoria dictada por el TEAR de Canarias y citada en el encabezamiento es conforme a derecho y, por ende, si el acuerdo al que la misma se refiere, dictado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT, de fecha 18 de septiembre de 2015, es igualmente conforme a derecho

Tercero.

Las cuestiones relevantes para este procedimiento se refieren en el Acuerdo de liquidación impugnado bajo los epígrafes siguientes:

- CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO.-

El 15-9-2009, la empresa XZ S.L. como arrendataria suscribió un contrato de alquiler financiero con la entidad TW como arrendador, que tiene su sede principal en ... (ESTADO_1) y su sede secundaria en ... (ESTADO_2), lugar éste de celebración del contrato, que tenía por objeto el alquiler con opción de compra de la embarcación marca ..., modelo ..., nº de serie ... , eslora 20,57 metros, año de construcción 2009.

El precio de compra (sin impuestos) indicado en el contrato es de 2.350.000 euros. El precio de rescate si se ejercía la opción de compra al final del alquiler era de 235.000 euros.

La duración del contrato era de 84 meses, a contar desde la entrega del barco hecha por el fabricante a XZ. Como representante del fabricante en España, intervino en esta operación la empresa QR SL.

Según las condiciones generales del contrato:

- * El arrendador interviene en el contrato como un mero intermediario financiero que garantiza al arrendatario la disponibilidad y pleno disfrute del barco;

- * XZ acordó con el fabricante las características de la embarcación, así como su precio, forma de pago y condición de entrega, aunque el fabricante la vendió al arrendador financiero;

- * XZ asume todos los gastos de transporte y de seguro hasta la entrega del barco, así como todos los riesgos posteriores a ésta;

- * XZ debe realizar todos los trámites administrativos y fiscales que, relacionados con la embarcación, sean preceptivos en la fecha de su entrega, así como la contratación del seguro.

- LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE.-

El 11-2-2011, TW, NIF ..., presentó con el modelo 576 la declaración-liquidación del IEDMT (nº de justificante: ...1) de la embarcación arrendada con estos elementos de imposición: base imponible, 2.350.000 euros; tipo, 12%; cuota,

282.000 euros.

Según los datos de la declaración, era un medio de transporte nuevo adquirido en España.

- INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO MARÍTIMO.-

El 4-4-2011, la Capitanía Marítima de ... anotó en el Registro Marítimo de Buques el asiento de abanderamiento e inscripción definitiva y el asiento de arrendamiento financiero de dicha embarcación, con el nombre EMBARCACION_1 y la matrícula 6ª ... (NIB ...). La matriculación se hizo a nombre de TW como armador /propietario, y de XZ como armador /explotador en la modalidad de arrendamiento con opción de compra. En la misma fecha, se expidió el permiso de navegación. Otros datos registrales son: tipo de embarcación "recreo a motor"; eslora 20,57 metros; motores CATERPILLAR ..., números de serie ... y ..., de 651 KW de potencia cada uno (885,36 CV).

El 4-12-2014, la Capitanía Marítima de Tarragona registró el asiento de cambio de titular registral a favor de XZ por ejercicio de la opción compra a su anterior propietario TW, según la factura de compraventa ES-...8, de 2-12-2014. Ese mismo día, dicha Capitanía expidió el Permiso de Navegación a su nuevo propietario.

- SEGURO DE LA EMBARCACIÓN.-

El 4-4-2011, a través del mediador NP SA de ..., XZ como tomador suscribió con la entidad LM la póliza de seguro nº 0...3 de responsabilidad civil y daños, de vigencia anual renovable, siendo el bien asegurado la embarcación de nombre EMBARCACION_1 y su embarcación auxiliar. El uso autorizado que figura en la póliza es el "alquiler con tripulación".

- EJERCICIO DE LA OPCIÓN DE COMPRA DE LA EMBARCACIÓN.-

El 10-10-2014, el arrendador financiero TW recalcula el importe contractual de rescate del barco por el ejercicio anticipado de la opción de compra por parte del arrendatario financiero XZ, que quedó fijado en 889.229,16 euros.

El 26-11-2014, XZ ordenó una transferencia a TW de 913.728,39 euros en concepto de "liquidación y pago final contrato nº ..., catamarán EMBARCACION_1". Este importe resulta del precio de rescate más las cuotas de alquiler de los meses de septiembre (atrasada) y noviembre de 2014 que figuran en el documento de opción de compra citado.

El 2-12-2014, se firmó el contrato de venta de la embarcación entre el vendedor TW y el comprador XZ. El lugar de entrega convenido se fijó en

El mismo día, el vendedor le expidió a XZ la factura de venta del barco por importe de 889.229,16 euros. En la factura se indica lo siguiente: "Operación no sujeta a IVA según el artículo 68 de la Ley del IVA y sujeta a IGIC según el artículo 16 de la Ley 20/1991, de 7 de junio. Sujeto pasivo de la operación: el adquirente, según el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991".

- VENTA DE LA EMBARCACIÓN.-

El 15-10-2014, XZ como vendedor y JK con sede en Gibraltar, suscriben un acuerdo de compraventa de la embarcación, con la intermediación del broker GH SL de El importe de la venta es 2.200.000 euros pagadero de esta forma:

- * 50.000 euros, el 23-9-2014, como paga y señal;
- * 800.000 euros, el 10-11-2014;
- * 150.000 euros, el 1-12-2014;
- * 900.000 euros, el 15-2-2015;
- * 300.000 euros, a la llegada del barco a Puerto Vallarta (Méjico).

El lugar de entrega del barco es en el puerto de FFG, ...

El vendedor XZ corre con los gastos fijos (amarre y salarios de la tripulación) y riesgos por daños y destrucción del barco hasta el momento de "la finalización de la venta", siendo éste la fecha del último pago: 15-2-2015. Ésta fecha es también la de entrega del barco en el lugar convenido.

El apéndice uno del contrato contiene el acuerdo de que el vendedor realice por su cuenta determinados trabajos a bordo del barco que deberán terminarse antes de la fecha de su entrega. La valoración de estos trabajos es de 300.000 euros, importe incluido en el precio de venta.

Los justificantes de cobro aportados son los siguientes:

1. 50.000 euros, el 26-11-2014 mediante transferencia bancaria ordenada por el broker GH SL a favor de XZ, ya que era el depositario de la paga y señal;
2. Mediante las siguientes transferencias bancarias ordenadas por XZ ... IBÉRICA SL a favor de CCD SL (previamente, la entidad DDF había ordenado las transferencias a XZ ... IBÉRICA):

- * 800.000 euros, el 26-11-2014;
- * 63.728,39 euros, el 14-1-2015;
- * 22.000 euros, el 5-2-2015;
- * 900.000 euros, el 10-2-2015;
- * 50.000 euros, (registro contable el 1-4-2015, justificante no aportado)
- * 14.000 euros, (registro contable el 1-4-2015, justificante no aportado)

A fecha 1-4-2015, queda pendiente de cobro 300.271,61 euros según la cuenta del Mayor "4300190-JK".

- ALTA EN LA ACTIVIDAD DE COMPRAVENTA DE BARCOS.-

El 21-10-2014, XZ presentó la declaración modelo 840 de alta censal en el epígrafe de actividad "654.4 ¿ Comercio al menor vehículos fluviales y marítimos", señalando la misma fecha como de inicio de la actividad.

- LLEGADA A COMUNIDAD_AUTONOMA_1, BAJA EN EL REGISTRO MARÍTIMO Y SALIDA DE COMUNIDAD_AUTONOMA_1.-

XZ ha manifestado que la embarcación llegó a COMUNIDAD_AUTONOMA_1 el 25-10-2014, después de su venta a JK de Gibraltar, y que ha salido el 2-5-2015 con destino a Gibraltar navegando por sus propios medios. Para justificarlo, ha aportado al expediente las facturas de estancia y de combustible expedidas por PUERTO DEPORTIVO DE FFG.

Según la documentación aportada al expediente por PUERTO DEPORTIVO DE FFG (apartado Cuarto de la Diligencia de 5-6-2015) y por XZ (apartado Séptimo de la Diligencia de 5-6-2015), las estancias en dicho puerto (en puesto de atraque) son las siguientes:

Movimiento	Fecha	Movimiento	Fecha
Entrada	10/11/2011	Salida	09/03/2012
Entrada	28/10/2012	Salida	17/11/2012
Entrada	08/10/2013	Salida	31/03/2014
Entrada	12/05/2014	Salida	20/05/2014
Entrada	25/10/2014	Salida	04/12/2014

Movimiento	Fecha	Movimiento	Fecha
Entrada	06/03/2015	Salida	09/03/2015
Entrada	28/04/2015	Salida	01/05/2015

El informe de 6-2-2015 de Vigilancia Aduanera confirma que el barco salió del puerto de FFG el 4-12-2014 y que regresó a dicho puerto para realizar trabajos de reparación a partir del 9-3-2015 (apartado Primero de la Diligencia de 5-6-2015). La diligencia de Vigilancia Aduanera de 8-4-2015, hecha a bordo del barco, constata que en esa fecha se encontraba en el varadero del puerto de FFG (apartado Primero de la Diligencia de 5-6-2015).

No consta que en ninguna de estas entradas en COMUNIDAD_AUTONOMA_1, cuando la embarcación procedía de otro territorio, XZ haya presentado el despacho aduanero de introducción en COMUNIDAD_AUTONOMA_1 del barco. En este sentido, ha manifestado que la obligación de presentarlo, de existir, le correspondería al comprador JK por ser su propietario.

XZ ha manifestado que la salida definitiva del territorio de aplicación del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte se acredita mediante la certificación de la baja en el Registro Marítimo Español y el contrato de venta.

Tal certificación fue expedida el 15-12-2014 y firmada por el Director General de Seguridad, Contaminación e Inspección Marítima de la Dirección General de la Marina Mercante. El motivo de la baja es la "exportación a Holanda".

No consta que XZ haya presentado el despacho aduanero de exportación del barco por la venta a un comprador de tercer país.

XZ ha manifestado que, desde la baja en el Registro Marítimo, la embarcación no ha navegado con pabellón español. Para justificarlo ha aportado al expediente:

* Las facturaciones de PUERTO GGH a XZ en concepto de estancia del barco en las instalaciones del puerto deportivo de GGH desde el 15-11-2014 hasta el 6-3- 2015;

* El certificado de registro nº 41027/Y, expedido el 25-2-2015 por la Administración Marítima de ESTADO_3, válido para la singladura entre el puerto de GGH y el puerto de FFG en COMUNIDAD_AUTONOMA_1, que se hizo el 6-3-2015.

- SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE.-

El 16-1-2015, XZ presentó con el modelo 568 la solicitud de devolución del Impuesto Especial del 4º trimestre de 2014. La solicitud corresponde al Impuesto satisfecho de la embarcación "EMBARCACION_1" y tiene estos elementos: base de la devolución: 2.200.000 euros; tipo: 12%; importe a devolver: 264.000 euros.

Cuarto.

El artículo 66.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos especiales (LIE) establece lo siguiente:

"3. Los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte tendrán derecho, respecto de aquéllos que acrediten haber enviado con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto antes de que hayan transcurrido cuatro años desde la realización del hecho imponible, a la devolución de la parte de la cuota satisfecha correspondiente al valor del medio de transporte en el momento del envío. El envío con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del Impuesto del medio de transporte se acreditará mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación.

En la devolución a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán las siguientes reglas:

a) El envío fuera del territorio de aplicación del impuesto habrá de efectuarse como consecuencia de una venta en firme.

b) La base de la devolución estará constituida por el valor de mercado del medio de transporte en el momento del envío, sin que pueda exceder del valor que resulte de la aplicación de las tablas de valoración a que se refiere el apartado b) del artículo 69 de esta Ley.

c) El tipo de la devolución será el aplicado en su momento para la liquidación del impuesto.

d) El importe de la devolución no será superior, en ningún caso, al de la cuota satisfecha.

e) La devolución se solicitará por el empresario revendedor en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda".

Este último apartado se desarrolla en la Orden EHA/3496/2009 de 17 de diciembre que aprueba el modelo 568 de solicitud de devolución por reventa y envío de medios de transporte fuera del territorio, el lugar, forma y plazo de presentación y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática por Internet. En su artículo 1 establece:

"2. Este modelo deberá ser presentado por los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte cuando soliciten la devolución de la parte de la cuota satisfecha, correspondiente al valor del medio de transporte en el momento del envío, respecto de aquellos que acrediten haber enviado con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del Impuesto antes de que hayan transcurrido cuatro años desde su primera matriculación definitiva, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 66 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

La declaración deberá acompañarse de la siguiente documentación:

- a) Último recibo del Impuesto de Actividades Económicas.
- b) Para cada medio de transporte que se envía fuera del territorio de aplicación del Impuesto:

- 1º Permiso de circulación del vehículo o licencia de navegación de la embarcación o aeronave.
- 2º Contrato de venta.
- 3º Certificación de baja expedida por el órgano competente en materia de matriculación."

Quinto.

Respecto de la primera cuestión alega la recurrente que el envío de la embarcación con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto se acredita mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación, no pudiendo la Administración exigir otros requisitos no previstos en la norma.

En concreto, señala que ha aportado la certificación de baja en el Registro Marítimo Español, expedida el 15 de diciembre de 2014, de la embarcación objeto de controversia, habiendo cumplido con la acreditación del envío con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación, invocando en defensa de sus intereses las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), nº 780/2010, de 17 de junio de 2010 y nº 1108/2010, de 29 de septiembre de 2010, y trasladando al escrito de alegaciones los siguientes párrafos:

"Pues bien, el transcrito art. 66.3 de la Ley 38/1992 proclama que para acreditar el envío del medio de transporte con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto hay que aportar la certificación de la baja del vehículo en el registro correspondiente y justificar, además, que el envío se realice como consecuencia de una venta en firme. Y la entidad recurrente ha cumplido esas exigencias legales con la presentación de las certificaciones de baja de los vehículos y los contratos de venta de tales medios de transporte a la entidad Delvin Consulting Ltd., con sede en Gibraltar.

Pese a ello, la resolución recurrida pone en duda la salida de los vehículos y pretende exigir unos requisitos no previstos en la norma, lo que no es admisible ya que la Administración carece de potestad para reclamar el cumplimiento de exigencias no impuestas por el legislador, que para la devolución del impuesto exige presentar la misma documentación con independencia del lugar de destino de los vehículos, documentos que han sido aportados en este caso, por lo que procede estimar el recurso y anular la resolución impugnada".

Añadiendo además la sentencia nº 1108/2010, de 29 de septiembre de 2010, lo siguiente:

"En el presente recurso, al igual que en el analizado en la referida sentencia, no puede exigirse por la Administración para proceder a la devolución solicitada los DUAs de exportación por no ser este documento requerido por la norma citada".

Examinadas las sentencias invocadas, y su aplicación al supuesto aquí contemplado, corresponde decir por este Tribunal Central que existe un matiz importante que las diferencia. En los dos supuestos referidos en las sentencias, la Administración, ante la duda de la salida efectiva de los vehículos, exige la presentación de documentación adicional, potestad de la que carece, como señalan las sentencias. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, la Administración, a pesar de haberse presentado la certificación de la baja del vehículo en el registro correspondiente, es conocedora de una serie de hechos que prueban que la embarcación no había salido del territorio de aplicación del impuesto en el período al que se refería la solicitud (el 4º trimestre de 2014), siendo estos los siguientes:

1. El contrato de compraventa del barco, de 15-10-2014, entre el vendedor XZ y el comprador JK LTD, contiene una cláusula relativa a la finalización de la venta y entrega del objeto contractual: el 15-2-2015, en el puerto deportivo de FFG.

2. El mismo contrato, contiene otra cláusula de realización de trabajos en el barco por cuenta de XZ, que fueron realizados entre el 9-3-2015 (entrada en dique seco) y el 28-4-2015 (salida de dique seco) en las instalaciones del puerto deportivo de FFG.

3. La embarcación llegó a COMUNIDAD_AUTONOMA_1 el 25-10-2014 y permaneció en las instalaciones del puerto de FFG hasta el 4-12-2014 (o 15-11-2014 según la facturación de estancia hecha por PUERTO GGH), siendo facturados los servicios de amarre y otros a XZ por la empresa PUERTO DEPORTIVO FFG.

4. Entre el 15-11-2014 (o 4-12-2014 según la facturación de estancia hecha por la empresa PUERTO DEPORTIVO FFG) y el 6-3-2015, el barco utilizó las instalaciones del puerto deportivo de GGH gestionado por la Autoridad Portuaria, siendo facturados los servicios de amarre y otros a XZ por la entidad PUERTO GGH.

5. Del 6 al 9-3-2015, el barco estuvo en el puerto de FFG, siendo facturados los servicios de amarre y otros a XZ por PUERTO DEPORTIVO FFG.

6. Del 9-3-2015 al 28-4-2015, el barco estuvo en dique seco en el puerto de FFG, siendo facturado el servicio de varadero a XZ por PUERTO DEPORTIVO FFG.

7. Del 28-4-2015 al 1-5-2015, el barco estuvo en el puerto de FFG, siendo facturados los servicios de amarre y otros a XZ por PUERTO DEPORTIVO FFG.

8. El barco ha salido del puerto de FFG el 2-5-2015, sin que se hayan aportado justificantes documentales del destino de la embarcación.

La certificación de la baja en el Registro Marítimo sirve, de acuerdo con la normativa, para acreditar la salida del vehículo del territorio de aplicación del impuesto. No obstante, parece que la recurrente otorga a dicha presunción establecida por la ley un carácter absoluto, o "iuris et de iure", sin embargo, este Tribunal Central, considera que dicha presunción admite prueba en contrario, es decir, permite probar la inexistencia del hecho.

En este caso, es un hecho cierto por comprobado que el barco estuvo en el puerto de FFG (...) hasta el 2-5-2015, es decir, hasta una fecha posterior a la de finalización del cuarto trimestre de 2014, por lo que hay que determinar si la estancia del barco en COMUNIDAD_AUTONOMA_1 hasta mayo de 2015 es un incumplimiento del requisito de envío definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto.

En este sentido, el artículo 5 de la citada Orden EHA/3496/2009, de 17 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 568 de solicitud de devolución por reventa y envío de medios de transporte fuera del territorio, el lugar, forma y plazo de presentación y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática por Internet, establece lo siguiente:

"La presentación del modelo 568 deberá efectuarse en los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la finalización de cada trimestre natural en que haya tenido lugar el envío definitivo de los medios de transporte".

Cabe recordar que la recurrente presentó, con fecha 16-1-2015, el modelo 568 de solicitud de devolución del Impuesto Especial correspondiente al 4º trimestre de 2014, no habiéndose cumplido el requisito del envío definitivo de la embarcación fuera del territorio de aplicación del impuesto.

Por todo lo anterior debe desestimarse esta alegación.

Sexto.

Aduce en segundo lugar la recurrente que queda acreditada la venta en firme de la embarcación dentro del cuarto trimestre de 2014, no imponiendo la norma una secuencia temporal en el cumplimiento de los requisitos exigidos.

Añade que el contrato de compraventa se produjo el 15 de octubre de 2014, entregándose la embarcación a los nuevos propietarios el 20 de octubre de 2014 en Gibraltar.

En defensa de sus intereses trae a colación la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), nº 277/2011, de 29 de marzo, trasladando al escrito de alegaciones los siguientes párrafos:

"Para resolver dicho interrogante hay que recordar que reiterada doctrina del Tribunal Supremo ha proclamado que el derecho de propiedad está desvinculado de lo que se halla dispuesto en el Código de Circulación sobre matriculación, permiso de circulación y registros de tráfico (sentencia, entre otras, de 6 de marzo de 1984), ya que tanto la compraventa de vehículos como la transmisión de la propiedad se desarrollan con arreglo a las normas del Código Civil, propiedad que puede no coincidir con los datos que figuren en registros administrativos.

Esta doctrina ha sido recogida en el Reglamento General de Vehículos, aprobado por Real Decreto 2822/1998, que en su art. 2 establece: "El Registro de Vehículos tendrá carácter puramente administrativo, ..., y los datos que figuren en él no prejuzgarán las cuestiones de propiedad, cumplimientos de contratos y, en general, cuantas de naturaleza civil o mercantil puedan suscitarse respecto a los vehículos".

El tenor literal del art. 66.3 de la Ley 38/1992 no exige que la certificación de baja del vehículo figure a nombre del empresario revendedor, ni esa exigencia se infiere de las normas que regulan la transmisión de la propiedad de los bienes muebles ni de la jurisprudencia dictada sobre tal materia.

En definitiva, la norma exige el certificado de baja del vehículo, pero no que figure a nombre del empresario revendedor, pues su derecho de propiedad puede no estar registrado y su legitimación para pedir la devolución del impuesto es consecuencia de haber efectuado en firme la reventa del vehículo y su envío fuera del territorio de aplicación del impuesto, requisito que concurre en este caso de acuerdo con la documentación aportada por la entidad actora."

Con carecer previo a la resolución de esta cuestión, considera adecuado este Tribunal establecer la siguiente cronología:

1. El 15-9-2009, la empresa recurrente, como arrendataria, suscribió un contrato de alquiler financiero con la entidad TW como arrendador.

2. El 4-4-2011, la Capitanía Marítima de ... anotó en el Registro Marítimo de Buques el asiento de abanderamiento e inscripción definitiva y el asiento de arrendamiento financiero de dicha embarcación, con el nombre EMBARCACION_1. La matriculación se hizo a nombre de TW como armador/propietario, y de XZ como armador /explotador en la modalidad de arrendamiento con opción de compra.

3. El 15-10-2014, XZ como vendedor y JK con sede en Gibraltar, suscriben un acuerdo de compraventa de la embarcación.

4. El 2-12-2014, se firmó el contrato de venta de la embarcación entre el vendedor TW y el comprador XZ.

5. El 4-12-2014, la Capitanía Marítima de Tarragona registró el asiento de cambio de titular registral a favor de XZ por ejercicio de la opción compra a su anterior propietario TW, según la factura de compraventa ..., de 2-12-2014. Ese mismo día, dicha Capitanía expidió el Permiso de Navegación a su nuevo propietario.

6. El 15-12-2014, fue expedida la certificación de la baja en el Registro Marítimo Español a nombre de XZ.

En primer lugar, en cuanto a la alegación de que se trata de una venta en firme porque la embarcación se entregó a los nuevos propietarios el 20 de octubre de 2014 en Gibraltar, aportando unos justificantes de carga de combustible en dicho territorio, corresponde decir que, aún en el supuesto de considerar válida la copia del tique aportada, no se aprecia a cargo de quién se hicieron dichos suministros. Además, que la embarcación repostara en Gibraltar de camino a COMUNIDAD_AUTONOMA_1 no implica que se hiciera la entrega de la misma. Cabe recordar que, de acuerdo con las estipulaciones del contrato de compraventa, el lugar de entrega del barco era el puerto de FFG, ... y que el vendedor, XZ, corría con los gastos fijos (amarre y salarios de la tripulación) y riesgos por daños y destrucción del barco hasta el momento de "la finalización de la venta", siendo ésta la fecha del último pago, el 15 de febrero de 2015. A mayor abundamiento, no es posible que la entrega se hiciera el 20 de octubre de 2014, en Gibraltar, cuando no es hasta el 2 de diciembre de ese año, que se firmó el contrato de venta de la embarcación entre el vendedor TW y el comprador XZ.

En segundo lugar, respecto del contenido de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, nº 277/2011, de 29 de marzo, invocada por la recurrente, debe decirse que este TEAC se muestra conforme, en estos supuestos, con el criterio adoptado en relación a que el derecho de propiedad está desvinculado de lo que se halla dispuesto en el Código de Circulación sobre matriculación, permiso de circulación y registros de tráfico, ya que tanto la compraventa de vehículos como la transmisión de la propiedad se desarrollan con arreglo a las normas del Código Civil, propiedad que puede no coincidir con los datos que figuren en registros administrativos. Dicho criterio ha sido fijado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 7 de noviembre de 2019 (rec. casación núm. 6083/2017), en la que establece lo siguiente:

"El artículo 66.3 LIIIEE, cuando señala que "[e]l envío con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto del medio de transporte se acreditará mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación", no está exigiendo que la solicitud de baja de los vehículos se lleve a efecto por el empresario dedicado a la reventa que solicita la devolución de la cuota del IEDMT, pudiendo dicho empresario demostrar la propiedad de los vehículos en el momento de la solicitud de su baja por cualquiera de los medios admitidos en Derecho".

La Administración fundamenta que no se trata de una venta en firme con base en la resolución de este TEAC, de 23 de julio de 2008 (R.G.: 00/03918/2007), que se apoya en la resolución de la consulta vinculante V1130-2005, de 15 de junio de 2003, de la Dirección General de Tributos, que establece lo siguiente:

"2º A la vista de los preceptos anteriores, debe considerarse que para la práctica de la devolución se exige que "el empresario dedicado profesionalmente a la reventa "envíe fuera del territorio de aplicación del impuesto los vehículos en cuestión como consecuencia de una venta en firme. Si se ponen en conexión ambos requisitos se aprecia claramente que la Ley exige que el empresario que efectúa el envío tenga la plena propiedad del vehículo puesto que esta plena propiedad es, a su vez, el presupuesto inexcusable para que la venta que genera el envío definitivo sea una "venta en firme". Precisamente por ello, la certificación en el registro correspondiente, expedida por la Jefatura Provincial de Tráfico a nombre de la empresa revendedora, es un elemento esencial para acreditar a éstos efectos que la empresa revendedora ha efectuado el envío y que el vehículo es de su propiedad puesto que, de otro modo, no podría venderlo "en firme".

3º En consecuencia, en el caso planteado en el escrito de consulta, para la práctica de la devolución prevista en el artículo 66.3 de la Ley 38/1992 será necesario que la baja en el registro al que alude el apartado 3 del artículo 66 esté expedida a nombre del empresario dedicado profesionalmente a la reventa de medios de transporte que efectúe el envío fuera del territorio de aplicación del impuesto como consecuencia de su venta en firme. No será necesario que el permiso de circulación del vehículo esté expedido a nombre del consultante cuando la normativa sobre tráfico permita la expedición de la referida baja del vehículo sin exigir la previa expedición de un nuevo permiso de circulación a nombre del empresario de reventa que lo envía fuera del territorio de aplicación del impuesto".

Como se ha señalado, este criterio ha sido superado por lo dispuesto por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 7 de noviembre de 2019 (rec. casación núm. 6083/2017), anteriormente mencionada.

En tercer lugar, la Administración aduce que no cabe la venta en firme porque a fecha del contrato de compraventa, el 15 de octubre de 2014, el vendedor, XZ, actuó en apariencia de propietario, pero en esa fecha era sólo su arrendatario, no teniendo la plena propiedad de la embarcación. A este respecto cabe decir que el Código Civil no impide realizar un contrato de compraventa respecto de una cosa futura, pero es que además, la recurrente obtiene la plena propiedad del vehículo dentro del 4º trimestre de 2014, teniendo lugar la venta en firme, que no es más que una operación de compraventa en la que las partes se obligan a la entrega asegurada de una cosa a cambio de un precio definitivo e inalterable.

Por todo lo anterior, en este punto deben estimarse las alegaciones de la reclamante.

Séptimo.

Finalmente la interesada aduce que sí ostenta la condición de revendedor, señalando que consta en el expediente copia del modelo 840 de alta en el epígrafe 654.4 Comercio al por menor de vehículos Fluviales y Marítimos, en el censo del Impuesto de Actividades Económicas de la AEAT. Asimismo, manifiesta que es operador en el comercio de elementos de transporte, en el caso de vehículos al año 1998 y, en el caso de embarcaciones al 2009.

Efectivamente, como señala la recurrente, con fecha 21 de octubre de 2014, se dio de alta en el citado epígrafe, no obstante, el alta censal en dicha actividad, e incluso la incorporación al objeto social, no bastan por sí solas para entender cumplido este requisito si no van acompañados del ejercicio efectivo de la actividad, entendido éste como habitual.

El 15 de octubre de 2014 se expidió el contrato y la factura de compraventa del barco EMBARCACION_1, siendo vendedor XZ y comprador JK LTD. Por lo tanto, la fecha de alta en el IAE de la actividad de venta/reventa de medios de transporte marítimos es posterior a la fecha de compra de la embarcación, por lo que esa modificación censal parece perseguir el propósito único de obtener la devolución del IEDMT liquidado e ingresado por un tercero si, además, tenemos en cuenta que:

- * XZ no es titular en el Registro Marítimo de Buques de ninguna otra embarcación;
- * Los registros contables de XZ referidos a la compra de la embarcación que se comprueba, son los propios de un bien de inversión que va a ser destinado a su explotación comercial;
- * Según los documentos aportados y manifestaciones efectuadas, la embarcación fue destinada a la actividad de alquiler con tripulación desde que XZ la adquirió en régimen de arrendamiento financiero hasta que la vendió a JK;
- * Los registros contables de XZ referidos a la venta de la embarcación que se comprueba no son los propios de un empresario dedicado a la reventa de medios de transporte, ya que debió darse de baja en la cuenta de inmovilizado material para darse de alta en una cuenta de existencias comerciales.

En este mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en su resolución de 20 de noviembre de 2014 (R.G.:00/00022/2014), que establece lo siguiente:

"Cuando la Ley habla de la dedicación profesional a esta actividad se refiere a un ejercicio habitual de la misma, de manera que tal artículo está dirigido a los empresarios revendedores de medios de transporte. Es decir, se trata de empresarios que se dedican a dicha reventa de manera que los medios de transporte destinados a ser revendidos constituyen las existencias objeto de rotación de la empresa. Lo que este artículo pretende es evitar a dichos empresarios la carga del Impuesto Especial cuando se trata de medios de transporte que, aun siendo matriculados en España, no van a circular en el territorio de aplicación del Impuesto, sino fuera del mismo con ocasión de su reventa.

No tiene cabida en este artículo la venta ocasional de medios de transporte, en particular cuando se trata de bienes de inversión o activos fijos que no están destinados a la reventa desde su adquisición, sino que se adquieren precisamente para prestar otro servicio al empresario y que son matriculados en el territorio de aplicación del Impuesto con ese fin. En estos casos dichos bienes no forman parte de la rotación de la empresa. Si, con posterioridad, dichos medios de transporte se venden, se trataría de una transmisión distinta de la reventa a la que se refiere el artículo 66.3 de la LIE. En el caso de la reventa se devuelve el Impuesto porque el destino del medio de transporte no es ser matriculado definitivamente en el territorio de aplicación del Impuesto ni circular por el mismo, sino su matriculación definitiva en otro territorio. En cambio, en el caso de que se transmita ocasionalmente un medio de transporte que ha sido matriculado definitivamente en España y se envíe fuera del territorio de aplicación del Impuesto, no procedería la devolución del mismo, pues se trataría de una transmisión sobrevenida en donde el destino de dicho medio de transporte desde su adquisición no era su reventa, con la posibilidad de que ésta se realizase a un destinatario fuera del territorio de aplicación del Impuesto para su matriculación definitiva en el territorio de destino".

De acuerdo con lo anterior, en el caso que nos ocupa, este TEAC entiende que la recurrente no ostenta la condición de empresario dedicado procesionalmente a la reventa a los efectos del artículo 66.3 de la Ley de Impuestos Especiales.

Como conclusión, en la medida que se incumplen dos de los requisitos para obtener la devolución, deben desestimarse las pretensiones de la recurrente.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.