

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088253

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de noviembre de 2022

Sala 2.^a

R.G. 382/2020

SUMARIO:

II.EE. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Exenciones. Actividades de alquiler. *Imposibilidad de afectar la embarcación a la actividad de alquiler por estar en reparación.* Alega la reclamante que tiene derecho a aplicar la exención prevista en el art. 66.1.g) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE), a pesar de que la embarcación no ha podido afectarse efectivamente al alquiler por estar sujeta a reparaciones necesarias que impedían dicha actividad, que en ningún caso la embarcación se ha utilizado con fines de recreo y que la Administración ha regularizado la situación de la contribuyente antes del transcurso del periodo de 4 años previsto en el art. 65.3 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE).

Pues bien, la exención objeto de controversia está condicionada al cumplimiento de la obligación establecida en la Ley 38/1992 (Ley II.EE) de afectar la embarcación a un exclusivo y determinado uso, el arrendamiento, y que dicho uso sea efectivamente desarrollado. Del cumplimiento de dicha obligación, dependerá la consolidación definitiva de la exención. La contribuyente había comprobado que la embarcación no podía ser objeto de arrendamiento por lo que debía haber procedido a presentar autoliquidación como consecuencia de la variación de las circunstancias para las que había sido otorgada la exención de conformidad con lo dispuesto en el art. 65.3 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE).

Respecto a la manifestación sobre la incorrecta regularización practicada por la Administración, al ser realizada antes del transcurso de 4 años establecido en la Ley 38/1992 (Ley II.EE), el Tribunal precisa, que el plazo de 4 años previsto en el art. 65.3 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE), al que se refiere la contribuyente, es el plazo mínimo, desde la realización del hecho imponible, en el que se debe cumplir la obligación que condicionaba el derecho a la exención, es decir, la afectación efectiva al arrendamiento, siendo obligación del contribuyente, en el caso de que dichas circunstancias varíen en el plazo indicado, a presentar "la autoliquidación e ingreso del impuesto especial con referencia al momento en que se produzca dicha modificación". **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, interpuesto contra: los siguientes acuerdos dictados por la:

- El acuerdo de liquidación, de 28 de marzo de 2017, de la Unidad Regional de aduanas e IIEE de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, derivado del acta A02-...5, relativa al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicio 2014, así como contra el acuerdo de imposición de sanción derivado del anterior, de misma fecha, y cuantía 186.300 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 21/01/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 24/07/2019 contra los acuerdos indicados anteriormente.

Segundo.

En fecha 16 de noviembre de 2016 la Inspección Regional de Aduanas e II.EE. de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, incoó acta de disconformidad A02-...5 por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicio de 2014 en la que se recogía la siguiente propuesta de regularización tributaria:

- cuota tributaria 248.400 euros,
- intereses de demora, 22.668,17 euros,
- deuda tributaria 271.068,17 euros.

El objeto de la actuación inspectora era la comprobación de la actividad de alquiler de la embarcación "... adquirida por la reclamante con exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para dedicarla exclusivamente a la actividad de alquiler.

Dicha embarcación no había sido efectivamente alquilada en el periodo comprendido entre su adquisición en fecha 23 de julio de 2014 y la fecha de extensión del acta, 16 de noviembre de 2016. Se aportaban por la reclamante facturas que se referían a una serie de suministros y reparaciones de la embarcación, manifestando que las mismas, habían imposibilitado el alquiler de dicha embarcación.

Tercero.

Así mismo, la Unidad Regional de Aduanas e II.EE. de Andalucía consideró que los hechos mencionados podían ser constitutivos de infracción tributaria por lo que en 16 de noviembre de 2016 se notificó a la reclamante la apertura de expediente sancionador . Dictándose acuerdo de imposición de sanción en fecha 28 de marzo de 2017.

Cuarto.

Contra el acuerdo anterior, interpuso la reclamante recurso de reposición, que sería desestimado en fecha 7 de junio de 2017.

Quinto.

Disconforme con las liquidaciones anteriores la reclamante en fecha 7 de julio de 2017 interpuso reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, que fue desestimado en fecha 31 de mayo de 2019.

Sexto.

Contra la resolución anterior, interpuso la reclamante la presente reclamación económico administrativa ante este Tribunal, siendo registrada con RG 00-00382-2020.

En el escrito de interposición formula la reclamante sus alegaciones, manifestando en síntesis lo siguiente:

- La reclamante tiene derecho a aplicar la exención prevista en el artículo 66.1 g de la LIE .
- La embarcación no ha podido afectarse efectivamente al alquiler por estar afectada a reparaciones necesarias que impedían dicha actividad.
- En ningún caso la embarcación se ha utilizado con fines de recreo.
- La Administración regulariza la situación de la recurrente antes del transcurso del periodo de 4 años previsto en el artículo 65.3 de la LIE.
- Falta de motivación del acta de disconformidad y del acuerdo de sanción.
-

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 la conformidad a Derecho de la resolución citada anteriormente.

Tercero.

Alega la reclamante que tiene derecho a aplicar la exención prevista en el artículo 66.1 g) de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre de Impuestos Especiales (en adelante LIE), a pesar de que la embarcación no ha podido afectarse efectivamente al alquiler por estar sujeta a reparaciones necesarias que impedían dicha actividad, que en ningún caso la embarcación se ha utilizado con fines de recreo y que la Administración ha regularizado la situación de la recurrente antes del transcurso del periodo de 4 años previsto en el artículo 65.3 de la LIE. Así como la falta de motivación del acta de disconformidad y del acuerdo de sanción.

El artículo 65 de la LIE, establece el hecho imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), disponiendo lo siguiente:

1. Estarán sujetas al impuesto

(...)

b) 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 4.º del artículo 70.1.

La eslora a considerar será la definida como tal en la versión vigente al día 30 de junio de 2007 del Real Decreto 544/2007, de 27 de abril, por el que se regula el abanderamiento y matriculación de las embarcaciones de recreo en la Lista séptima del Registro de matrícula de buques.

Tienen la consideración de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos:

1.º Las embarcaciones que se inscriban en las listas sexta o séptima del registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en su caso, en el registro de la correspondiente Federación deportiva.

2.º Las embarcaciones distintas de las citadas en el párrafo 1.º anterior que se destinen a la navegación privada de recreo, tal como se define en el apartado 13 del artículo 4 de esta Ley.

(...)

3. La modificación, antes de transcurridos cuatro años desde la realización del hecho imponible, de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en la presente Ley, dará lugar a la autoliquidación e ingreso del impuesto especial con referencia al momento en que se produzca dicha modificación, salvo que tras la modificación resulte aplicable un supuesto de no sujeción o de exención de los previstos en esta Ley. Para que la transmisión del medio de transporte que en su caso se produzca surta efectos ante el órgano competente en materia de matriculación, será necesario, según el caso, acreditar ante dicho órgano el pago del impuesto, o bien presentar ante el mismo la declaración de no sujeción o exención debidamente diligenciada por el órgano gestor, o el reconocimiento previo de la Administración Tributaria para la aplicación del supuesto de no sujeción o de exención.

Por su parte, la exención objeto de discusión, se encuentra regulada en el artículo 66 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante LIE), estableciendo que:

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 :

(...)

g) Las embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos, que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

Esta exención quedará condicionada a las limitaciones y al cumplimiento de los requisitos establecidos para el alquiler de vehículos. En todo caso, se entenderá que no existe actividad de alquiler cuando la embarcación sea cedida por el titular para su arrendamiento, siempre que dicho titular o una persona a él vinculada reciba por cualquier título un derecho de uso total o parcial sobre la referida embarcación o sobre cualquier otra de la que sea titular el cesionario o una persona vinculada al cesionario. Para la aplicación de este párrafo se consideran personas vinculadas aquéllas en las que concurren las condiciones previstas en el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La reclamante, alega que no procede la liquidación por el IEDMT, respecto de la embarcación de su titularidad, ya que la falta de afectación a la actividad de alquiler exigida para disfrutar de dicha exención se ha

debido a defectos estructurales que han impedido dicha afectación. En apoyo de sus pretensiones, la reclamante cita una serie de sentencias:

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 30 de julio de 2010, recurso 865/2008. Siendo el objeto de discrepancia de la misma una embarcación efectivamente afectada al alquiler que se transmite a un tercero, asunto, que nada tiene que ver con el caso que nos ocupa.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 20 de noviembre de 2008, recurso 794/2006.

En este supuesto se parte de una embarcación que efectivamente ha sido afectada a la actividad de alquiler, siendo el objeto de discusión, si la misma ha sido exclusivamente afecta a dicha actividad, o por el contrario, existe una posible utilización privativa por el administrador de la entidad titular de la embarcación. Caso distinto al que ahora se examina.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de febrero de 2013, recurso 931/2009. En la misma se discute si los desplazamientos de la embarcación, que se encuentra efectivamente afecta a alquiler, a los puertos de Denia e Ibiza, en busca de nuevos clientes, supone incumplir los requisitos exigidos para la aplicación de la exención. Por lo tanto, asunto distinto al que nos ocupa.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 2 de marzo de 2017, recurso 3033/2012. Se discute si la embarcación efectivamente afecta a alquiler ha sido objeto de uso privativo por la entidad propietaria de la misma. Nuevamente, asunto que nada tiene que ver con el que nos ocupa, en el que no se ha producido una afectación efectiva y exclusiva a la actividad de arrendamiento, exigida para poder beneficiarse de la exención.

Para dar respuesta al caso concreto, nos remitimos, a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 8 de abril de 2015, recurso 1349/2011, que trata un asunto análogo al que nos ocupa.

(...) la recurrente había matriculado las embarcaciones con exención del impuesto para afectarlas exclusivamente al ejercicio de la actividad de alquiler y durante el proceso de comprobación del cumplimiento de los requisitos necesarios para el disfrute de dichas exenciones se había constatado que la embarcación Azimut Modelo AZ 46 adquirida por la empresa con exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para dedicarla exclusivamente a la actividad de alquiler no había sido efectivamente alquilada en el periodo comprendido entre su adquisición (2002) y la fecha de inicio de la fecha de extensión del acta de liquidación (13.05.2005). En relación a las alegaciones formuladas por la recurrente, referentes a que la embarcación no pudo destinarse a la actividad de alquiler como consecuencia de una serie de defectos tanto técnicos como estructurales que lo habían imposibilitado

(...)

TERCERO: *Al amparo de lo dispuesto en el art. 66.1.f) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, está exenta del impuesto la primera matriculación de las embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos cuya eslora no exceda de quince metros matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler. Dicha exención se anuda a la matriculación para afectar la embarcación exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler, de forma que la exención no se otorga de manera inamovible, toda vez que reviste un carácter claramente provisional o, en otras palabras, condicionada al cumplimiento de los requisitos previstos legalmente, es decir, a la afectación de la embarcación al ejercicio exclusivo de la actividad de alquiler. Ciertamente la recurrente ha acreditado que desde que compró la embarcación de recreo hasta que se inició la inspección, y especialmente durante la época estival, debieron de efectuarse varias reparaciones en la embarcación lo que imposibilitó o dificultó poder dedicarla a alquiler. No obstante, lo cierto es que la recurrente reconoce que durante este lapso temporal la embarcación que había matriculado con la exención del Impuesto especial no fue alquilada.*

(...)

La exención prevista en el artículo art. 66.1.f) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales está condicionada a que la embarcación se dedique exclusivamente a actividades de alquiler, y la propia recurrente ha reconocido que no fue así. No basta la intención, pues para obtener este beneficio fiscal debe materializarse la afección.

Supuesto distinto es que la apreciación de las causas alegadas a la recurrente puedan, en su caso, justificar la anulación de la sanción impuesta.

Como indica el TEAR "si la entidad había comprobado que la embarcación no podía ser objeto de arrendamiento debía haber procedido a presentar autoliquidación como consecuencia de la variación de las circunstancias para las que había sido otorgada la exención de conformidad con lo dispuesto en el artículo 65.3 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales .", así pues, el recurso en cuanto se refiere al acta de liquidación debe ser desestimado.

(...)

De conformidad con la jurisprudencia anterior, la exención objeto de controversia está condicionada al cumplimiento de la obligación establecida en la LIE de afectar la embarcación a un exclusivo y determinado uso, el arrendamiento, y que dicho uso sea efectivamente desarrollado. Del cumplimiento de dicha obligación, dependerá la consolidación definitiva de la exención. La reclamante había comprobado que la embarcación no podía ser objeto de arrendamiento por lo que debía haber procedido a presentar autoliquidación como consecuencia de la variación de las circunstancias para las que había sido otorgada la exención de conformidad con lo dispuesto en el artículo 65.3 de la LIE.

Respecto a la manifestación de la reclamante sobre la incorrecta regularización practicada por la Administración, al ser realizada antes del transcurso de 4 años establecido en la LIE. Debemos precisar, que el plazo de 4 años previsto en el artículo 65.3 de la LIE, al que se refiere la reclamante, es el plazo mínimo, desde la realización del hecho imponible, en el que se debe cumplir la obligación que condicionaba el derecho a la exención, es decir, la afectación efectiva al arrendamiento, siendo obligación del contribuyente, en el caso de que dichas circunstancias varíen en el plazo indicado, a presentar " la autoliquidación e ingreso del impuesto especial con referencia al momento en que se produzca dicha modificación".

En cuanto a la imposición de la sanción, de las circunstancias relatadas y acreditadas no se podría justificar que la recurrente compró la embarcación con la intención de alquilarla, lo que puede fundamentar la exigencia de responsabilidad administrativa y la imposición de una sanción, ya que de conformidad con el contrato de seguro de la embarcación, incorporado al expediente, anexo 5 y anexo 5 parte 2, celebrado con **TW S.A**, y con periodo de cobertura 11 de noviembre de 2014 a 11 de noviembre de 2015, el objeto del contrato, recogido en el artículo 1, establece:

" La Compañía garantiza dentro de los límites establecidos en la Condiciones Generales y Particulares de esta póliza el pago de las indemnizaciones previstas por los accidentes que puedan sufrir los ocupantes (conductor y personas gratuitamente transportadas, incluidos los familiares del tomador del seguro) de la embarcación cuyos datos figuran en la Condiciones Particulares."

De lo anteriormente expuesto se evidencia que durante los periodos de tiempo señalados la embarcación no se dedicó a la actividad de alquiler, actividad que no se deduce se fuera a realizar de conformidad con los datos del seguro antes citados, cuya cobertura, eran los accidentes que pudieran sufrir los ocupantes, conductor y personas gratuitamente transportadas, incluidos los familiares del tomador del seguro y no el alquiler. Debemos concluir, que se produjo una quiebra de los requisitos legalmente establecidos para poder disfrutar de la exención establecida en el artículo 66.1.g) de la LIE, por lo que procede practicar liquidación. Por todo lo anterior, este Tribunal, desestima las alegaciones formuladas por la reclamante.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas