

AUDIENCIA NACIONAL**Sentencia de 24 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 2355/2021****SUMARIO:**

II.EE. Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte. Devoluciones. El TEAC resolvió que el alta censal en el Epígrafe 654.4 "Comercio al menor de vehículos fluviales y marítimos" del IAE y la incorporación al objeto social, no bastan por sí solas para entender cumplido el requisito de ser el transmitente empresario profesional de la reventa, si no van acompañados del ejercicio efectivo de la actividad, entendido éste como habitual. Consta en el expediente que el 15 de octubre de 2014 se expidió el contrato y la factura de compraventa del barco, siendo vendedor la sociedad recurrente y comprador otra entidad. El 21 de octubre de 2014 la recurrente presentó la declaración Modelo 840 de alta censal en el Epígrafe 654.4 "Comercio al menor de vehículos fluviales y marítimos", señalando la misma fecha como inicio de la actividad. La fecha del alta en el IAE es posterior a la fecha de compra de la embarcación. A lo anterior cabe añadir, como apunta el TEAC, que la entidad recurrente no es titular en el Registro Marítimo de Buques de ninguna otra embarcación. Los empresarios revendedores de medios de transporte serían aquellos 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. El DRAE define el verbo revender como " volver a vender algo, generalmente al poco tiempo de haberlo comprado y con intención de sacar ganancia". No parece claro que esto fuera lo ocurrido, por el tiempo transcurrido desde la celebración el 15 de septiembre de 2009 del contrato que tenía por objeto el alquiler con opción de compra de la embarcación, los documentos aportados y las manifestaciones efectuadas, de lo que resulta que la embarcación fue destinada a la actividad de alquiler con tripulación desde que la recurrente la adquirió en régimen de arrendamiento financiero hasta que la vendió. Y como añade el TEAC de los registros contables de la recurrente referidos a la venta de la embarcación, se comprueba que 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. Aunque la entidad recurrente, alude a tres operaciones: una de febrero de 2009 en la que que la embarcación no se llegó a registrar; y otras dos posteriores a la venta que nos ocupa, estas tampoco corroboran la dedicación a la reventa de medios de transporte.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN SÉPTIMA****Núm. de Recurso: 0002355/2021****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General: 13728/2021****Demandante: TEL WAGEN SL****Procurador: D. JORGE DELEITO GARCIA****Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado****Ponente Ilma. Sra.: Dª. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO****S E N T E N C I A N.º:****Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. FELIPE FRESNEDA PLAZA

D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL

Dª. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Síguenos en...

Madrid, a veinticuatro de marzo de dos mil veinticinco.

Visto por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 2355/2021, interpuesto por D. Jorge Deleito García, Procurador de los Tribunales y de la entidad mercantil TEL WAGEN S.L, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 20 de abril de 2021, procedimiento número 01722-2018, desestimatoria del recurso de alzada interpuesta frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de fecha 30 de noviembre de 2013, que confirma el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, 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.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-La parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de fecha 20 de abril de 2021, procedimiento número 01722-2018, desestimatoria del recurso de alzada interpuesta frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de fecha 30 de noviembre de 2013, que confirma el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, 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.

Admitido a trámite y una vez recibido el expediente administrativo, se emplazó a la parte actora a fin de que formalizara la demanda.

SEGUNDO.-Emplazado el Abogado del Estado para que contestara la demanda presentó escrito, en el que solicitó la desestimación del recurso, con imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO.-Los autos quedaron conclusos y pendientes de señalamiento para votación y fallo.

CUARTO.-Se hizo señalamiento para votación y fallo el día 18 de marzo de 2025, fecha en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Dña. María Yolanda de la Fuente Guerrero, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.

1. En el presente recurso contencioso-administrativo, la parte demandante, impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) 20 de abril de 2021, procedimiento número 01722-2018, desestimatoria del recurso de alzada interpuesta frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de fecha 30 de noviembre de 2013, que confirma el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, 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.

2. 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 (en adelante 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.

3. El TEAC desestima el recurso de alzada interpuesto por la entidad recurrente porque no se cumple el requisito de envío definitivo de la embarcación fuera del territorio de aplicación del impuesto y no ostenta la condición de empresario dedicado profesionalmente a la reventa a los efectos del art. 66.3 de la LIE.

SEGUNDO.- Pretensión y alegaciones de la parte demandante y de la parte demandada.

Síguenos en...

4. La parte demandante solicita de la Sala una Sentencia que estime el recurso y declare el derecho de la entidad demandante a la devolución denegada, intereses.

5. La demandante afirma que es un empresario dedicado a la reventa de medios de transporte, aportando documentos que acreditan diferentes operaciones de compra y venta de embarcaciones añadiendo que los registros contables de TEL WAGEN referidos a la compra de la embarcación, son los propios de un bien de inversión que va a ser destinado a su explotación comercial y solo cabe demostrar el envío con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto mediante la certificación de baja en el registro correspondiente. Añade que la embarcación fue entregada en Gibraltar, como se acredita con el acta de manifestaciones otorgada por D. Plácido el 21 de octubre de 2021. Finalmente invoca el principio de confianza legítima.

6. Por su parte, la Administración demandada interesa la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto y la confirmación de la resolución impugnada. La entidad demandante no ha desvirtuado las conclusiones alcanzadas por el TEAC, esto es, el incumplimiento de dos de los requisitos para obtener la devolución, el envío definitivo de la embarcación fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto y ser el transmitente empresario profesional de la reventa.

TERCERO.- Decisión del recurso.

7. La entidad recurrente pide la devolución prevista en el art. 66.3 de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que dispone: " Los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte tendrán derecho, 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, 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."

8. El desarrollo reglamentario de dicha previsión se establece en la 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. Su art. 1.2 "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, (...) 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:
(...)

3.º Certificación de baja expedida por el órgano competente en materia de matriculación."Y respecto al plazo de presentación del modelo 568, el art. 5 de la Orden dispone " 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."

9. El TEAC entendió que no se había cumplido el requisito del envío definitivo de la embarcación fuera del territorio de aplicación del impuesto, con fundamento en los hechos que se exponen en el fundamento de derecho quinto de la resolución impugnada y que pasamos a reproducir:

- El contrato de compraventa del barco, de 15-10-2014, entre el vendedor TEL WAGEN y el comprador MAS SAILING 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 Pasito Blanco.

- El mismo contrato, contiene otra cláusula de realización de trabajos en el barco por cuenta de TEL WAGEN, 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 Pasito Blanco.

- La embarcación llegó a Canarias el 25-10-2014 y permaneció en las instalaciones del puerto de Pasito Blanco hasta el 4-12-2014 (o 15-11-2014 según la facturación de estancia hecha por PUERTOS DE LAS PALMAS), siendo facturados los servicios de amarre y otros a TEL WAGEN por la empresa PUERTO DEPORTIVO PASITO BLANCO.

- Entre el 15-11-2014 (o 4-12-2014 según la facturación de estancia hecha por la empresa PUERTO DEPORTIVO PASITO BLANCO) y el 6-3-2015, el barco utilizó las instalaciones del puerto deportivo de Las Palmas gestionado por la Autoridad Portuaria, siendo facturados los servicios de amarre y otros a TELWAGEN por la entidad PUERTOS DE LAS PALMAS.

- Del 6 al 9-3-2015, el barco estuvo en el puerto de Pasito Blanco, siendo facturados los servicios de amarre y otros a TEL WAGEN por PUERTO DEPORTIVO PASITO BLANCO.
- Del 9-3-2015 al 28-4-2015, el barco estuvo en dique seco en el puerto de Pasito Blanco, siendo facturado el servicio de varadero a TEL WAGEN por PUERTO DEPORTIVO PASITO BLANCO.
- Del 28-4-2015 al 1-5-2015, el barco estuvo en el puerto de Pasito Blanco, siendo facturados los servicios de amarre y otros a TEL WAGEN por PUERTO DEPORTIVO PASITO BLANCO.
- El barco ha salido del puerto de Pasito Blanco el 2-5-2015, sin que se hayan aportado justificantes documentales del destino de la embarcación.

10. Frente a los hechos anteriormente expuestos, y no controvertidos por la parte recurrente, se aporta la certificación de la baja en el Registro Marítimo, se invoca la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid número 780/2010 y un acta de manifestaciones.

11. El certificado de la baja en el Registro Marítimo Español fue expedido el 15/12/2014 figurando como motivo de la baja "la exportación a Holanda". No consta que TEL WAGEN haya presentado el despacho aduanero de exportación por la venta a un comprador de tercer país. La entidad recurrente manifiesta que estaríamos ante un incumplimiento formal que no puede determinar la pérdida del derecho. En todo caso, la parte recurrente no puede elevar a la categoría de presunción "*iuris et de iure*" lo que es un mero requisito formal. Convenimos con el TEAC que ha quedado acreditado que el barco estuvo en el puerto de Pasito Blanco (Gran Canaria) hasta el 2 de mayo de 2015, por tanto, una fecha posterior a la de finalización del cuarto trimestre de 2014, por lo que cuando se presenta la solicitud de devolución el 16 de enero de 2015, no se había cumplido el requisito del envío definitivo de la embarcación fuera del territorio de aplicación del impuesto.

12. La anterior conclusión no puede quedar desvirtuada por una acta de manifestaciones efectuada por D. Plácido, quien manifiesta que como antiguo gerente de la empresa Yachting Spain Tours SL, en el mercado conocida como Yachthing Spain, prestó servicios profesionales al buque inicialmente "DIRECCION000", y que en el último trimestre del año 2014 le consta que la empresa recurrente transmitió y entregó la posesión del buque precitado a la entidad gibraltareña Mas Sailing Limited, supervisando su entrega a la nueva propiedad en Gibraltar. Dicho testimonio notarial, no recoge sino unas manifestaciones que se hacen pero no acreditan la realidad de las mismas, cuando además en este caso, en dicho actas de manifestaciones no van acompañadas de ningún otro documento que permita comprobar la realidad de lo que se dice.

13. Finalmente la STSJ de Madrid número 780/210 de 17 de junio estima el recurso contencioso-administrativo porque la Administración, puso en entredicho si se había producido la salida efectiva de los vehículos, exigiendo la aportación de documentación adicional. Sin embargo, en el presente caso, la Administración, a pesar de presentar la certificación de la baja en el registro correspondiente, como pone de manifiesto el TEAC, es concedora de una serie de hechos que prueban que la embarcación no había salido del territorio de aplicación del impuesto en el periodo a que se refiere la solicitud.

14. La entidad recurrente defiende en los antecedentes de hechos que si tiene la condición de empresario profesionalmente dedicado a la reventa de medios de transporte. Afirma que cuando se emite la factura y se firma el contrato aún no era propietario, lo que se produce el 2 de diciembre, luego el alta se produce antes de perfeccionarse la venta. La administración defiende una cosa y la contraria y ello implica que está yendo contra sus propios actos y el principio de confianza legítima. Por otro lado, afirma que no es cierta la tesis de la Administración, porque adquirió en 2009 una embarcación, en diciembre de 2015 y febrero de 2021 adquirió y vendió otra embarcación. Y los registros contables de TEL WAGEN referidos a la compra de la embarcación que se comprueba, son los propios de un bien de inversión que va a ser destinada a su explotación comercial.

15. Frente a la anterior alegación el TEAC razona que el alta censal en el epígrafe 654.4 Comercio al por menor de vehículos fluviales y marítimos en el censo de IAE y 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.

16. Y así resulta del expediente que el 15 de octubre de 2014 se expidió el contrato y la factura de compraventa del barco DIRECCION000, siendo vendedor TEL WAGEN y comprador MAS SALING LTD. El 21 de octubre de 2014 TEL WAGEN presentó la declaración modelo 840 de alta censal en el epígrafe 654.4 " Comercio al menor de vehículos fluviales y marítimos", señalando la misma fecha como inicio de la actividad. Por tanto, la fecha del alta en el IAE es posterior a la fecha de compra de la embarcación. A lo anterior cabe añadir, como apunta el TEAC, que la

entidad recurrente no es titular en el Registro Marítimo de Buques de ninguna otra embarcación. Los empresarios revendedores de medios de transporte serían aquellos 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. El DRAE define el verbo revender como " *volver a vender algo, generalmente al poco tiempo de haberlo comprado y con intención de sacar ganancia*". No parece claro que esto fuera lo ocurrido, por el tiempo transcurrido desde la celebración el 15 de septiembre de 2009 del contrato que tenía por objeto el alquiler con opción de compra de la embarcación, los documentos aportados y las manifestaciones efectuadas, de lo que resulta que la embarcación fue destinada a la actividad de alquiler con tripulación desde que TEL WAGEN la adquirió en régimen de arrendamiento financiero hasta que la vendió a MAS SALILING. Y como añade el TEAC de los registros contables de TEL WAGEN referidos a la venta de la embarcación, se comprueba que 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. Finalmente, la entidad recurrente, alude a 3 operaciones: una de febrero de 2009 pero manifiesta que la embarcación no se llegó a registrar; y otras dos son posteriores a la venta que nos ocupa, de 15 de octubre de 2014.

17. La parte recurrente alega el principio de confianza legítima (folios 16 a 21 del escrito de demanda) pero limitándose a citar doctrina del TS y del TJUE. Por toda argumentación manifiesta " *No se puede aceptar que la taxatividad del Art. 66.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, se vea modificada por el actuar administrativo contenido en la resolución impugnada, es evidente aquí la quiebra del principio de confianza legítima.*" La invocación del principio no va acompañada de un mínimo desarrollo donde residenciar la conculcación de este principio.

18. Por las razones anteriormente expuestas, el recurso debe desestimarse.

CUARTO.- Costas procesales

19. Las costas se imponen a la parte recurrente, conforme a la norma general del vencimiento establecida en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, al ser la sentencia desestimatoria. Se limitan a la cantidad de 3.000 euros, por todos los conceptos, de acuerdo con la facultad moderadora que prevé el artículo 139.4 LJCA.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, se emite el siguiente,

FALLO

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo num 2355/2021, interpuesto por D. Jorge Deleito García, Procuradora de los Tribunales y de la entidad TEL WAGEN SL, contra la resolución identificada en el encabezamiento de esta Sentencia, resolución que declaramos conformes a Derecho.

Se imponen las costas a la parte demandante en los términos expuestos en el último fundamento de derecho.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Recursos: La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta, así como la constitución del depósito de 50€, en caso preceptivo.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

