TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia n.º 1170/2026 de 20 de octubre de 2026
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 7631/2024

SUMARIO:

II.EE. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Exenciones. Actividades de alquiler. *Cesión de uso o servicio más amplio con prestación de servicios*. Se analiza la aplicación de la exención del art. 66.1.g) de la Ley de Impuestos Especiales, a una empresa titular de varias motos náuticas que desarrollaba actividades de alquiler y servicios recreativos, entre ellos recorridos organizados o safaris con rutas, horarios y supervisión de monitores. La controversia se centra en determinar si estas actividades permiten considerar que las embarcaciones están afectas exclusivamente al alquiler. El Alto Tribunal reitera que la exención exige que el objeto del contrato sea el arrendamiento de la propia embarcación, de manera que el cliente obtenga su uso y disfrute durante un periodo determinado a cambio de un precio. Por el contrario, no procede aplicar el beneficio fiscal cuando la actividad constituye esencialmente una prestación de servicios, y la embarcación es únicamente un elemento necesario para desarrollar la actividad recreativa o deportiva. La prestación de servicios adicionales no excluye automáticamente la exención, pero corresponde al contribuyente acreditar que tienen carácter accesorio o irrelevante respecto del alquiler propiamente dicho. En el supuesto examinado, la empresa no aportó documentación suficiente que permitiera identificar las motos náuticas afectas exclusivamente al arrendamiento de la embarcación, ni acreditar que los servicios ofrecidos se limitaban a prestaciones accesorias. En consecuencia, el Tribunal Supremo estima el recurso de casación interpuesto por la Administración, anula la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias y confirma la resolución del TEAR que había rechazado la aplicación de la exención.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.170/2026

Fecha de sentencia: 20/10/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7631/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/09/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Procedencia: SECCION 1ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TSJ DE CANARIAS CON SEDE EN LAS PALMAS

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7631/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1170/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 20 de octubre de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 7631/2024 interpuesto contra la sentencia nº 171, de 2 de mayo de 2024, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede Las Palmas (PO nº 515/2023). Han sido partes: la Abogacía del Estado -Departamento Tributario- como parte recurrente; y, como parte recurrida, la mercantil LUIS MOLINA SPORT S.L., que ha actuado bajo la representación procesal de su procurador D. Antonio Carlos Vega Melián.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Se interpone recurso de casación contra la sentencia nº 171, de 2 de mayo de 2024, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede Las Palmas (PO nº 515/2023), cuyo fallo es del tenor literal siguiente:

"1º.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad "Luis Molina Sport, S.L." contra la resolución de fecha 28 de julio de 2023, dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Canarias; acto que anulamos por ser contrario a Derecho.

2º.-*Anular la deuda tributaria originariamente impugnada, con las consecuencias de toda índole legalmente inherentes a este pronunciamiento.*

3º.-*Imponer las costas del recurso a la Administración General del Estado.".*

SEGUNDO.-La Abogacía del Estado (la parte recurrente) presentó escrito de preparación de recurso de casación contra dicha sentencia en el que, tras exponer el cumplimiento de los requisitos reglados - art. 89.2.a) LJCA-, señaló las normas legales y la jurisprudencia que considera infringidas - art 89.2.b LJCA-; explicando que la infracción imputada ha sido relevante y determinante de la decisión adoptada - art 89.2.d LJCA-; y justificando que las normas cuya infracción denuncia forman parte del derecho estatal o comunitario - art 89.2.e) LJCA-. Por último, fundamentó el interés casacional con cita de los supuestos establecidos en los arts. 88.2 a), b) y c) y 88.3 a), todos ellos de la LJCA.

TERCERO.-Por Auto de 13 de septiembre de 2024 se tuvo por preparado el recurso de casación y se emplazó a las partes ante el Tribunal Supremo. En su virtud, se han personado ante esta Sala: la parte recurrente, mediante escrito presentado el 8 de octubre de 2024; y, como parte recurrida, la entidad LUIS MOLINA SPORT S.L., mediante escrito presentado el día 19 de septiembre de 2024 por su procurador D. Antonio Carlos Vega Melián.

CUARTO.- Esta Sala dictó Auto de admisión el 12 de noviembre de 2025, en el que se acordó:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si puede acogerse a la exención establecida para el arrendamiento en el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, prevista en el artículo 66.1, actualmente letra g), de la Ley

38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales , cuando juntamente con la cesión del uso de la embarcación se presta un servicio de actividad deportiva.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

- El *artículo 66.1, actualmente, letra g), de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales .*

- Los artículos 12.1 y 2 y el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA ".

QUINTO.-El 4 de diciembre de 2025, la parte recurrente presentó su recurso de casación.

Su pretensión es, en resumen, que esta Sala fije la siguiente doctrina:

Que, *"en línea con su anterior sentencia nº1525/2020, de 16 de noviembre de 2020 , (...):*

La actividad de arrendamiento de una moto náutica puede acogerse a la exención del impuesto especial sobre determinados medios de transporte, prevista en el artículo 66.1, letra g), de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales , únicamente cuando el objeto del contrato consiste en el arrendamiento de la moto náutica, como arrendamiento de cosa, y no cuando consiste en una prestación de servicios en la que ésta intervenga".

Y, en virtud de lo anterior, interesa que la Sala, *"con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustada a Derecho, la Resolución del TEAR de Canarias impugnada".*

SEXTO.-Dado traslado para oposición al anterior, el 2 de febrero de 2026 la parte recurrida evacuó el trámite. Solicita que se desestime el recurso de casación y se confirme la sentencia impugnada. Sus motivos de oposición son, en resumen, los siguientes: *"CORRECTA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 66.1.g) LIIEE Y AUSENCIA DE INFRACCIÓN DE LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO"; "LA ACTIVIDAD DESARROLLADA CONSTITUYE ARRENDAMIENTO DE COSA, NO PRESTACIÓN DE SERVICIOS"; "INAPLICABILIDAD AL CASO DE LA DOCTRINA DE LA STS DE 16 DE NOVIEMBRE DE 2020 "; "LA INTERMEDIACIÓN DE TERCEROS NO ALTERA LA NATURALEZA DEL ARRENDAMIENTO"; "INEXISTENCIA DE INTERPRETACIÓN EXTENSIVA O ANALÓGICA DE LA EXENCIÓN";*

SÉPTIMO.-Por providencia de 8 de julio de 2026 se señaló para votación y fallo el día 29 de septiembre de 2026, siendo designado Ponente el Excmo. Sr. Manuel Fernandez-Lomana Garcia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO
PRIMERO.- Objeto del recurso.

Se recurre en casación la sentencia descrita en el primer antecedente de hecho de la presente, debiendo la Sala *"Determinar si puede acogerse a la exención establecida para el arrendamiento en el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, prevista en el artículo 66.1, actualmente letra g), de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales , cuando juntamente con la cesión del uso de la embarcación se presta un servicio de actividad deportiva".*

SEGUNDO. - Hechos relevantes.

Constan, tanto en la resolución del TEAR de Canarias recurrida como en el expediente, los siguientes:

1.-La Sociedad Limitada LUIS MOLINA SPORT se constituyó con escritura pública de 22-02-2001, figurando dada de alta en los siguientes epígrafes del IAE: 659.6, COM.MEN.JUGUETES,ART.DEPORTE,ARMAS...; 755 AGENCIAS DE VIAJES; 855.2 ALQUILER DE EMBARCACIONES; 856.1 ALQUILER DE BIENES DE CONSUMO; 967.2 ESCUELAS Y SERV. PERFECC. DEL DEPORTE; 972.2 SALONES E INSTITUTOS DE BELLEZA; 999 OTROS SERVICIOS N.C.O.P.

2.-La Dependencia Regional de Aduanas e IIEE, de la Delegación Especial de la AEAT de Canarias, inició, el 13 de octubre de 2020, actuaciones de investigación con carácter parcial respecto de dicha entidad mercantil (expdte. nº 2020-35851-00159), limitadas a los ejercicios comprendidos entre el año 2016 y el 2020, siendo su objeto la comprobación de los requisitos de las exenciones concedidas por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte referido a 10 motos náuticas.

3.-Consta en las págs. 7 y 8 del acta de disconformidad que, para la inspección, la *"exención regulada en este artículo [la del art. 66 LIIEE] lo es para cada una de las motos náuticas, no para la actividad de la sociedad; es por ello que se debe comprobar el cumplimiento de los requisitos para cada una de las motos náuticas, es decir, su afectación de forma efectiva y exclusiva al alquiler durante 4 años desde su matriculación. No teniendo la consideración de alquiler el arrendamiento-venta o arrendamiento con opción de compra. Tampoco hay actividad de alquiler cuando se cedan a personas vinculadas o por tiempo superior a tres meses.*

No habiéndose aportado contratos o facturas que documenten en qué forma se utiliza cada moto náutica, es imposible determinar la naturaleza jurídica del contrato cuyo objeto debe ser el propio medio de transporte, ni el cumplimiento de las condiciones señaladas en la Ley.

*En la Memoria del sistema de explotación diferencia el alquiler de motos náuticas en circuito y fuera de él (safari tours con recorrido de 1 ó 2 horas) con salidas diarias organizadas en horarios con un monitor por cada cuatro motos de clientes; también señala poseer como apoyo los libros. Sin embargo, no se han aportado libros ni soportes que documenten las actividades referidas (alquiler o safari tours)".*Por ello, en cuanto *"no se ha acreditado la afectación efectiva y exclusiva a la actividad de alquiler de estas 10 motos náuticas. Teniendo en cuenta que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo" (Artículo 105 de la LGT), procede la regularización del Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte".*

Posteriormente, el 10 de febrero de 2022, se dictó acuerdo de liquidación. En él se razona que *"a esta Administración solo le consta respecto a la supuesta actividad (...) denominada de safari o circuito, por las reseñas publicitarias escasas y generales, una Comunicación a Capitanía Marítima de realización, entre otras actividades la de "jet ski, safari, circuito moto de agua", y unos denominados listados de venta aportados por la entidad".*Es decir, para la Administración, no se ha aportado *"ningún documento relativo a su actividad económica que pudiera permitir a la Administración tributaria verificar el cumplimiento de la afectación exclusiva, o analizar si la actividad económica desarrollada fuese la de alquiler u otro tipo de actividad".*

La deuda tributaria ascendió a, intereses incluidos, 11.577,39 euros.

4.-La entidad recurrió el acuerdo de liquidación ante el TEAR de Canarias, que desestimó la reclamación mediante resolución de 28 de julio de 2023 (procedimiento nº 35-00587-2022). El Tribunal económico, en su fallo, dice que *"se advierte una cuestión esencial en el planteamiento de la reclamación y, parcialmente, en el propio acuerdo de liquidación en cuanto que el peso de la argumentación se carga respecto de la naturaleza de la posible actividad desarrollada con los elementos a que se refiere el acta, esto es, si se ha realizado una actividad de alquiler que pudiera dar lugar a beneficio, si tal actividad de alquiler difería conceptualmente de lo que habría de considerarse como arrendamiento y si, en su caso, tales actividades (alquiler o arrendamiento si se tienen por actividades diferenciadas) resultarían fuera de consideración en función de la realidad de una prestación de servicios de carácter propio y diferenciado".*Y concluye su fundamentación señalando que *"la cuestión no está en que se haya realizado una actividad u otra sino en que, mucho más simplemente, no se ha justificado debida y suficientemente la actividad que haya podido ser desarrollada (y ello con independencia de la discusión teórica que pueda desarrollarse sobre la naturaleza y características de lo que haya o pueda ser considerado como alquiler-arrendamiento-prestación de servicios). (...) no solo no se aprecia la falta de motivación alegada (...) sino que resulta justificada la actuación administrativa de liquidación dada la falta de justificación (...) del cumplimiento y mantenimiento de los requisitos previstos normativamente para la aplicación del beneficio tributario de que se trata".*

5.-La resolución fue recurrida en vía contencioso-administrativa por la empresa, dando lugar al procedimiento y a la sentencia del TSJ de Canarias que se señala en el primer antecedente de hecho. El tribunal admitió el recurso con la consiguiente anulación de la resolución del TEAR y del acto de la AEAT impugnados, con imposición de costas a la Administración. Dice el Tribunal en su resolución -FD SEGUNDO- que la cuestión ya ha sido resuelta por su *" Sentencia pronunciada con fecha 28 de noviembre de 2016, recaída en el recurso contencioso-administrativo nE. 327/015 , interpuesto, al igual que hoy, por la entidad mercantil "Luis Molina Sport, S.L."*Y que, *"así las cosas, el principio de unidad de doctrina, tributario del de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E .) impone mantener aquí la solución entonces adoptada".*En la sentencia a la que se remite, el Tribunal dio la razón a la empresa al considerar que *"los acuerdos entre la recurrente y las entidades a que se refiere la demandada implican una mera actividad de intermediación como agencias de viaje en el acuerdo de arrendamiento de la actora y los clientes usuarios de las repetidas embarcaciones, tratándose efectivamente de contratos diversos con prestaciones y contraprestaciones independientes que no implican desafectación de los bienes a la actividad de alquiler de la empresa".*

6.-Esta sentencia del TSJ de Canarias es el objeto de impugnación del presente recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado.

TERCERO. - Sobre la cuestión debatida y la aplicación al caso de la doctrina contenida en la STS de 16 de noviembre de 2020 (rec. 5960/2018).

1.-No es objeto de debate que las embarcaciones controvertidas están comprendidas en el hecho imponible descrito en el art. 65 b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE), que establece la sujeción al impuesto de matriculación de las motos náuticas.

El art. 66.1 LIE, dispone que: *"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) [antes letra f] 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 (...)".

Estableciendo el art. 65.3 LIE que *"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.*

Están, por lo tanto, exentas del impuesto de matriculación las embarcaciones, buques de recreo o de deportes náuticos, así como las motos náuticas, pero siempre que estén efectiva y exclusivamente afectas a actividades de alquiler.

Lo que sostiene la Administración es que, según se infiere de la página web de la entidad -p.4 del acta-, la entidad *"publicita como actividades: paracaídas, safari moto acuática, circuito moto de agua, lancha crazy jet, flyboard, wáter bull, banana, kayak, wakeboard, crazy sofá, paddle surf, coche patín y esquí acuático".*

Y, en relación con las motos acuáticas, se dice que *"la publicidad de la "moto acuática" es de 20 minutos en circuito y la publicidad de la "moto acuática safari" es de 1 o 2 horas e incluye bebidas. Indica que los paseos se pueden realizar de forma individual con los jetsky o por parejas en motos acuáticas. En ambos casos, para mayores de 18 años y antes de empezar el paseo, el monitor dará una explicación de su manejo. Se dice que con ellas podemos realizar largas distancias en poco tiempo o realizar pequeñas excursiones más tranquilas en la costa".*

Respecto de la actividad *"moto acuática safari",*se afirma que *"en la memoria del sistema de explotación diferencia el alquiler de motos náuticas en circuito y fuera de él (safari tours con recorrido de 1 ó 2 horas hasta la Playa de Veneguera, circulando a 350 metros de la costa sin entrar en puertos y con distancias mínimas de 200 metros). Esta última actividad [la de safari] se realiza con salidas diarias organizadas en horarios según la demanda de los clientes, las condiciones del tiempo... En casa salida hay un monitor por cada cuatro motos de clientes quienes cuentan con chaleco salvavidas con silbato".*

Se pidió a la entidad que acreditase que las motos acuáticas que habían disfrutado de la exención, y que se identifican en el acta, se habían dedicado de forma *"efectiva y exclusiva al alquiler".*No se aportaron *"facturas, tickets ni libro registro de motos náuticas, únicamente se ha aportado listados de ventas que detallan el concepto, cantidad y precio, no hay fechas ni indicación del medio de transporte. El concepto describe "jet Ski 20 min 1 person", "jet ski 20 min 2 persons", "jet ski 30 min", "jet ski safari 1 hora", "jet ski safari aprox 1 hora", "jet ski doublé safari 1 hora", "jet ski safari 2 hora".*

Y se dice, en la p. 6 del acta, que *"se desconoce el uso que se ha dado a cada una de las motos náuticas: circuito o excursiones o para el monitor que acompaña. (...) En consecuencia no se ha justificado el destino y utilización de las motos náuticas que permita verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la exoneración del beneficio fiscal concedido".*

Lo que está sosteniendo, por lo tanto, la Administración, es que la de safari -excursiones- no es en realidad una actividad de arrendamiento efectivo y exclusivo de la moto náutica, lo que impide aplicar la exención. A lo que añade que, siendo de la recurrente la carga de probar que la moto náutica únicamente se arrienda en los términos exigidos por la ley, no acreditada dicha afectación -no se sabe si la moto náutica se alquila en circuito o para safari- procede, en aplicación del art. 65.3 LIE, realizar la correspondiente regularización.

Mientras que la recurrente, en su escrito de oposición, afirma que las motos náuticas están afectas *"efectiva y exclusivamente a una actividad de alquiler",*añadiendo que *"la eventual existencia de modalidades de alquiler: en circuito de navegación o fuera de él (safari tours), o de medidas organizativas y de seguridad, no transforma la naturaleza del contrato, ni desplaza su objeto principal, que sigue siendo la cesión del uso del medio de transporte. La actividad desarrollada no puede existir sin la previa cesión de la moto náutica, lo que evidencia que la cosa arrendada no es un elemento accesorio, sino el núcleo mismo del negocio jurídico".*

Criterio que comparte la sentencia de instancia al entender que no tiene sentido diferenciar *"en función de la modalidad de uso de la moto alquilada, (...) ya que tanto el alquiler como la prestación de servicios son dos modalidades del contrato de arrendamiento del Código civil, por lo que ambas deben ser consideradas de alquiler a los efectos de la normativa sobre el impuesto de que se trata".*Desde esta perspectiva, el problema de la prueba carece de relevancia, pues tanto el alquiler de motos "circuito" como el alquiler de motos "safari" estaría comprendido dentro de la exención.

2.-La STS de 16 de noviembre de 2020 (rec. 5960/2018), si bien analizando un supuesto de hecho distinto, determinó cómo debe interpretarse el art. 66.1.g) de la LIE, razonando:

"Una interpretación del precepto "declarativa" y, por tanto, respetuosa con el sentido propio de sus términos, nos ha de llevar a considerar que para su aplicación se requiere la concurrencia de los siguientes requisitos: a) que sean embarcaciones, buques de recreo o de deportes náuticos cuya eslora máxima no exceda de

*quince metros; b) que se afecten exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler y c) que la actividad de alquiler tenga por objeto el arrendamiento de la embarcación, como arrendamiento de cosa".*Añadiendo que *"la actividad de alquiler objeto de la afectación ha de consistir en el alquiler de la embarcación misma, sin comprender otras actividades o servicios en los que el objeto del alquiler no es la nave, sino otros servicios (...), en los que la embarcación es sólo un elemento más del contrato (...)".*

Es decir, *"la exención resultará, pues, aplicable cuando lo pactado es únicamente el arrendamiento de una embarcación, como arrendamiento de cosa que implica su puesta a disposición de un tercero para su total y exclusivo disfrute a cambio de un precio, pero no cuando el objeto del contrato consiste en la prestación de servicios (...)".*

3.-La intención del legislador, al regular la exención, es clara, pues no se refiere a una afectación de la embarcación a una actividad económica en general, sino que, expresamente, establece que la afectación lo sea, exclusivamente, al *"ejercicio de actividades de alquiler",*exigiendo, como indicamos en nuestra STS de 16 de noviembre de 2020 (rec. 5960/2018), que esta *"actividad de alquiler tenga por objeto el arrendamiento de la embarcación, como arrendamiento de cosa".*

El juego de la exención, según nuestra sentencia, se encuentra estrechamente vinculado al objeto del contrato, esto es, al bien que determina la suscripción de aquel, de forma que operará la exención cuando el objeto al que obedezca la formalización del pacto sea el *"goce o uso"*-en nuestro caso de una embarcación o buque de recreo o de deportes náuticos- *"por tiempo determinado y precio cierto"*- art. 1.543 CC-. Además, la obligación básica o principal del arrendador será la de *"entregar al arrendatario la cosa objeto del contrato"*- art. 1554.1ª CC- por el tiempo establecido.

No operará la exención, sin embargo, cuando pese a estar la embarcación o buque afecta a la actividad empresarial, el objeto principal del contrato sea la prestación de un *"servicio por precio cierto"*- art. 1.544 CC-, es decir, cuando la obligación principal contratada consista en el desarrollo de una actividad o, si se quiere, en la realización de un *facere*en un tiempo determinado, como sucede en el arrendamiento de obras o servicios al que se refiere este artículo.

Ciertamente, pueden existir casos en los que la calificación del contrato como de arrendamiento de obra o de prestación de servicios implique alguna dificultad, pero la doctrina de la Sala es clara y procede reiterarla: la exención establecida en el art. 66.1, actualmente g, de la Ley 38/1992, sólo opera en los supuestos en los que el *"alquiler tenga por objeto el arrendamiento de la embarcación, como arrendamiento de cosa".*Debiendo en tal caso quien pretende disfrutar de la exención acreditar con nitidez el carácter accesorio o irrelevante de la prestación.

CUARTO. - Doctrina que se establece.

Contestando a la cuestión planteada por al Auto de admisión, y reiterando la doctrina contenida en la STS de 16 de noviembre de 2020 (rec. 5960/2018), se afirma que la exención prevista en el artículo 66.1, actualmente letra g), de la ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, solo es aplicable a aquellos casos en los que el alquiler únicamente tenga *"por objeto el arrendamiento de la embarcación, como arrendamiento de cosa".*

QUINTO.- Aplicación de la doctrina al caso de autos.

La aplicación de la doctrina que hemos establecido debe traducirse en la casación y anulación de la sentencia recurrida por las siguientes razones:

1.-En contra de lo que se dice en el escrito de oposición no estamos ante una cuestión de hecho, lejos de ello, la propia sentencia admite que hay distintas modalidades de uso de las motos náuticas y el propio recurrente, en su escrito de oposición, reconoce que hay motos náuticas que se dedican a "circuito de navegación o fuera de él (safari tours)"

2.-Según nuestra doctrina, para que la moto náutica goce de la exención establecida en la LIE es preciso que *"la actividad de alquiler objeto de la afectación ha de consistir en el alquiler de la embarcación misma, sin comprender otras actividades o servicios en los que el objeto del alquiler no es la nave, sino otros servicios (...), en los que la embarcación es sólo un elemento más del contrato (...)".*

Esta afectación exclusiva se produce cuando sólo se alquila la moto para su uso por precio y tiempo determinado, pero no cuando la misma no es sino un elemento que se integra en la prestación de un servicio más amplio como el de alquiler en circuito o safari tours, que exige, entre otras cosas, la directa y esencial supervisión de un monitor. En cualquier caso, no se han aportado pruebas consistentes de las que pueda inferirse otra cosa.

3.-Una vez que se llega a la conclusión de que, en casos como el presente, realmente estábamos ante una prestación de servicios, correspondía al obligado tributario aclarar cuáles de las motos náuticas, si es que ha sido así, se dedicaban a la actividad de alquiler en circuito o safari tours, lo que no ha hecho. Es decir, no ha acreditado que determinadas motos náuticas se dedicaban a una pura actividad de arrendamiento de cosa, por lo que no ha justificado el supuesto de hecho que permite la aplicación de la exención.

La Sala de instancia, para solucionar el conflicto, ha partido de unas inadecuadas premisas jurídicas y, al obrar de este modo, ha restado relevancia a unos hechos que sí eran pertinentes.

Procede, en consecuencia, casar y anular la sentencia, confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 28 de julio de 2023 (nº 35/00587/2022).

SEXTO.- Costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, 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, al existir serias dudas de derecho.

F A L L O

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

1.-Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto.

2.-Ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado contra la sentencia de 2 de mayo de 2024, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (sede Las Palmas), la cual se casa y anula.

3.-Desestimar el recurso interpuesto por la representación procesal de LUIS MOLINA SPORT SL contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, de fecha 28 de julio de 2023 (nº 35/00587/2022), por ser conforme a derecho, en los términos que se infieren del fundamento de derecho quinto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

4.-Respecto de las costas procesales, estese a lo acordado en el fundamento de derecho sexto.

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

Así se acuerda y firma.

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