

Tribunal Supremo

**TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num.
1233/2016 de 31 mayo**

JUR\2016\123585

Impuestos Especiales.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 1801/2015

Ponente: Excmo Sr. Emilio Frías Ponce

RECURSO CASACION núm.: 1801/2015

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce

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

Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1233/2016

Excmos. Sres.

D. Manuel Vicente Garzón Herrero, presidente

D. Emilio Frías Ponce

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. José Antonio Montero Fernández

D. Manuel Martín Timón

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Rafael Fernández Montalvo

En Madrid, a 31 de mayo de 2016.

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación núm. 1801/2015, interpuesto por la entidad Enrique Ortiz e Hijos Contratista de Obras, SA, representada por la Procuradora Doña Inés Tascón Herrero y bajo la dirección del letrado D. José Mª García Guirao, contra la sentencia de 2 de marzo de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional, en el recurso

contencioso administrativo núm. 446/2013 , relativo al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO

La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad Enrique Ortiz e Hijos, Contratista de Obras, SA, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de julio de 2013, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicio 2008, por importes respectivos de 1.234.584,16 euros y de 860.341 euros.

La Inspección levantó acta de disconformidad en relación con el Buque Elena de la marca Benetti, modelo Classic 120 HIN, 110, de 36,6 metros de eslora, por su utilización en actividades de navegación privada de recreo en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, sin haber solicitado la primera matriculación definitiva en España dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización.

La fundamentación de la Sala para confirmar la regularización fue la siguiente:

<< QUINTO : Comparte la Sala las consideraciones que ha hecho el TEAC acerca de la sujeción y realización del hecho imponible.

El artículo 65 de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) establece la sujeción en caso de circulación o utilización en España de buque de recreo que no se hayan matriculado.

En el caso de autos, el barco "Elena" se califica reiteradamente como yate de recreo.

Así figura denominado en los contratos de seguro y documentos adjuntos (vid en el expediente remitido en soporte digital, fotos 73 y siguientes del fichero "Diligencia 2249"). En el contrato de 26 julio 2008 a 26 julio 2009 se indica que su finalidad es de recreo y que se prohíbe expresamente cualquier actividad de alquiler o charter (folios 135, 137, 145, del expediente, coincidentes con las fotos 11 y 19 del fichero "Diligencia 652010").

Es cierto que, como señala y acredita la recurrente, en los contratos de seguro correspondientes a otros períodos entre las fechas ya reseñadas (de 2007, 2009, 2010, 2011, 2012 y correlativas fechas de duración anual de los mismos) los contratos de seguro se refieren a "destino a alquiler", pero es indudable igualmente, que en el correspondiente al período de julio de 2008 a julio de 2009 reseñado establece "destino recreo" y, no sólo por referirse en buena parte al periodo especialmente controvertido, sino por el resto de la abundante documentación que a continuación se destaca, la Sala se inclina por esta

calificación y destino al menos en el ejercicio cuestionado.

Así, en idéntico sentido, obran sucesivas Certificaciones provisionales "para yate de recreo", expedidas por el Registro italiano, válidas desde junio de 2006 hasta septiembre de 2012, señalando además como puerto de registro el de Barcelona (folios 160, 161, 162 y siguientes del expediente, coincidentes con las fotos 133, 135, 137 y siguientes del fichero "Diligencia 2249"). Lo cual se corrobora por escrito del Ministerio de Fomento, de 9 de marzo de 2009, que se refiere a un barco de recreo para Lista 7ª (folio 168 bis del expediente; coincidente con la foto 150 del fichero "Diligencia 2249"). Es decir que el recurrente ha declarado a la autoridad italiana que el buque figura legalmente en Barcelona desde el año 2006.

Consta el abono de tasas de atraque por la tarifa 7 (embarcaciones de recreo). Que sea la menor de las tarifas, como alega la recurrente, resulta a estos efectos irrelevante.

Consta que en el puerto de Mahón el buque transportaba a cuatro tripulantes y a seis invitados (foto 8 del fichero Puerto de Mahón).

Consta que en 2008 incorporó a una camarera, lo cual no se entiende que sea para atender al capitán y dos marineros.

Todos los trayectos realizados coinciden con zonas turísticas.

En la contabilidad no hay vestigio alguno de que el buque fuese a destinarse a arrendamiento y que estuviese realizando navegaciones de prueba. Tampoco existe alta alguna en el IAE, ni consta declaración alguna en el IVA de alta por inicio de actividad o por deducciones previas al inicio de actividad.

En el expediente queda cumplidamente acreditado que durante 2008 el buque se destinó a actividades que no eran de prueba de navegación.

Resulta difícil de entender que un buque, que ya ha sido entregado por los astilleros y recibido por el adquirente, esté haciendo navegaciones de "prueba de navegación" reiteradas durante más de un año, al margen de tales astilleros, gestionadas por el propio adquirente, en zonas turísticas y bien alejadas de los astilleros que se supone tendrían que repararlo. Cuesta entender que tales "pruebas" para comprobar si el buque puede navegar y, en consecuencia, matricularse, es decir necesarias para lograr la matriculación, puedan durar más de un año durante el cual el buque navega (aunque se parte de que está tan defectuoso que no puede matricularse) pero no se matricula (lo que no se entiende, porque si puede navegar durante un año, también podrá matricularse).

El recurrente declara a la autoridad italiana que el buque tenía desde 2006 puerto de registro en Barcelona.

Llama la atención que las averías eran tan grandes que ni siquiera podía realizarse un trayecto de distancia media, puesto que el yate realizó durante 2008 largos recorridos por zonas turísticas e incluso obtuvo un pasavante desde Italia hasta Huelva.

Tampoco el informe pericial aportado por la recurrente - dictamen emitido por D. Carlos Alberto , Ingeniero Técnico Naval de 30 de noviembre de 2010 y que ya habría sido valorado en sede económico-administrativa- sobre las averías del yate antes de su traslado es suficiente para destruir los hechos tan evidentes que han quedado relatados, esto es, que a juicio de la Inspección, del TEAC y de esta Sala, el yate ha navegado en numerosas ocasiones durante el reseñado periodo de 2008, que ha navegado como

yate de recreo y que, en absoluto puede admitirse que sólo lo haya sido como viajes de prueba y exclusivamente con su tripulación. Es, a juicio de la Sala, un hecho que casi podría reputarse de notorio, a pesar de los esfuerzos por tratar de demostrar lo contrario por parte de la recurrente. Es evidente que el buque estuvo navegando constantemente -ya se hizo antes el relato de fechas y puertos- por zonas turísticas y aguas españolas en concepto de buque de recreo, ocupado por la tripulación y por invitados, incluso con la atención de una camarera desde determinada fecha como se relata en los antecedentes y en fechas muy significativas como la Feria de Abril de Sevilla. Podría añadirse, incluso, que es un hecho notorio en el sentido de que ha sido recogido en distintos medios de comunicación cual fue el destino en esas fechas de 2008 del yate en cuestión, aunque no hacemos especial hincapié en los datos que se desprenden de tales noticias en tanto en cuanto no han sido sometidas al contraste de las partes en el presente recurso contencioso-administrativo que se limita a la impugnación de la resolución del TEAC.

Puede aceptarse que un buque que todavía está en fase de ensayo tenga que someterse a navegaciones de prueba. Pero no se entiende que las pruebas no las haga el astillero, que no se realicen en sus proximidades, y que duren más de un año sin una clara y cumplida explicación de que los defectos advertidos eran tan reiterativos o ilocalizables que se necesitó más de un año para repararlos.

En cuanto a las facturas de alquiler se refieren a años posteriores y que ahora no se discuten. Prescindimos por ello de las extensas consideraciones de la recurrente sobre su intención de destinar el yate a alquiler para la realización de pequeños cruceros pues, en todo caso, eso no se habría concretado hasta tiempo después del ejercicio enjuiciado.

La existencia de reparaciones en el buque no significa que la navegación fuese de "prueba" pues es obvio que un barco utilizado para fines de recreo puede sufrir averías.

La matriculación final en el Registro Especial de Canarias, ocurrida con posterioridad, sólo acredita que el buque tiene tamaño suficiente para poder sostener que va a ser destinado a "crucero" con fines comerciales, lo cual es posible pero no invalida los efectos del uso previamente realizado.

El propio recurrente declaró a la autoridad italiana que el buque era de recreo y estaba registrado en Barcelona, y que en su contabilidad figuraba como no destinado a la actividad de la empresa, faltando igualmente las correspondientes declaraciones de altas fiscales de IAE y de IVA.>>

SEGUNDO

Contra la referida sentencia, la entidad preparó recurso de casación y, una vez que se tuvo por preparado, fue interpuesto ante esta Sala con la súplica de que se dicte sentencia que case y anule la recurrida dictando otra más ajustada a Derecho.

TERCERO

Conferido traslado al Abogado del Estado se opuso al recurso, interesando sentencia por la que lo desestime con confirmación de la sentencia recurrida

CUARTO

Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 24 de Mayo de 2016, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

La parte recurrente articula, al amparo del art. 88. 1 d) de la Ley Jurisdiccional , los siguientes motivos de casación:

Primero.- Por infracción de los artículos 9.3 y 24 de la Constitución , 5.4 de la Ley Orgánica, 6/1985, de 1 de julio (RCL 1985, 1578 y 2635) , del Poder Judicial , y 20 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) , General Tributaria, en relación con el artículo 77 bis de la ley 19/1994 , relativa al Régimen Económico y Fiscal de Canarias, introducido por la ley 4/2006, así como del artículo 65 y la Disposición Adicional Primera de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , de Impuestos Especiales , por cuanto la sentencia realiza una interpretación de la realización del hecho imponible y la sujeción al Impuesto absolutamente contraria al ordenamiento.

Defiende la parte que la no sujeción al impuesto de la matriculación en el Registro Especial de Embarcaciones de Canarias es el punto de partida que debe llevar a la anulación de la liquidación y a la improcedencia de la aplicación del hecho imponible consistente en la utilización de la embarcación, pues de lo contrario estaríamos, más que ante la imposición de un hecho gravable, ante una especie de sanción por no haber matriculado en plazo, lo cual queda fuera del objeto del Impuesto Especial.

Segundo.- Vulneración de manera subsidiaria, de los artículos 9.3 y 24 de la Constitución española , 5.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio del Poder Judicial 217 de la ley 1/2000, de 7 de Enero (RCL 2000, 34 , 962 y RCL 2001, 1892) , de Enjuiciamiento Civil, así como 105 , 106 y 108 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, por una infracción de las reglas de la sana crítica por arbitraria e irrazonable apreciación de la prueba por cuanto se hace una inferencia directa de los hechos probados cuando no hay un enlace preciso entre los mismos y los hechos presuntos en los que concluye.

Pone de relieve la parte que estamos en el caso de una prueba de presunciones y que en consecuencia es posible cuestionar el proceso lógico deductivo por el que el tribunal de instancia infiere una conclusión de unos hechos que permiten llegar a muchos otros distintos.

Tercero.- Infracción de los artículos 9.3 y 24 de la Constitución española , 5.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial , 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, así como 105 , 106 y 108 de la ley 58/2003 , General Tributaria, por una valoración ilógica, poco razonable o cuando menos muy limitada de la prueba, al no valorar la imposibilidad de matricular la embarcación en el Registro Especial de Embarcaciones de Canarias en el momento de su llegada España, sino centrándose en los indicios de una utilización como embarcación de recreo.

Cuarto.- También con carácter subsidiario, infracción de los artículos 9.3 y 24 de la Constitución española , 5.4 de la Ley Orgánica 6/1995, de 1 de julio, del Poder Judicial , y 36.2 y 108 de la ley 58/2003 , General Tributaria, en relación con el artículo 67 y la Disposición Adicional Primera de la ley 38/1992, de Impuestos Especiales , por cuanto se ha liquidado a la mercantil propietaria de la embarcación cuando,

según el citado precepto, el sujeto pasivo tendría que haber sido la persona física que hubiese utilizado la embarcación con fines de recreo.

Quinto.- Infracción de los artículos 9.3 y 24 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) , 5.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial , y 1794/83 de la ley 58/2003, General Tributaria y de la jurisprudencia, sentencias de 6 de junio de 2008 (RJ 2008, 5827) , rec. 146/2004 , y de 27 de junio de 2008, rec. 396/2004 , que tienen como precedentes inmediatos los de 10 de julio de 2007, rec. 306/2002 , y de 3 de abril de 2008, rec. 7874/2002 .

Sostiene, en relación con la sanción, que el acuerdo adolece de una suficiente justificación de la concurrencia del elemento subjetivo del tipo en la comisión de la infracción.

SEGUNDO

El Abogado del Estado se opone al primer motivo por entender que la recurrente intenta producir el equivoco de que se está gravando una primera matriculación en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias, que estaría exento, cuando en realidad se grava precisamente su utilización para recreo sin haberlo matriculado.

En relación a los motivos segundo, tercero y cuarto señala que la valoración de la prueba ha de quedar fuera de la revisión casacional, lo que debería tener aplicación en este supuesto, en el que la Sala de instancia se extiende ampliamente en valorar la prueba existente.

Finalmente, respecto del quinto motivo, niega la falta de motivación del acuerdo sancionador.

TERCERO

Previamente al examen de los motivos conviene recordar la normativa que se considera infringida.

Así el 65.1 de la Ley 38/1992, de 28 de Diciembre (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) de Impuestos Especiales, dispone que 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 acuáticas definidas en el epígrafe 4º del artículo 70.(...)

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

Dicha disposición adicional primera establece, a su vez, que "deberán matricularse en España los medios de transporte, nuevos o usados, a que se refiere la presente ley, cuando se adquieran por personas, entidades o titulares de establecimientos con domicilio o residencia fiscal en dicho territorio para circular o ser utilizados en el mismo".

Por su parte, el art. 77. bis de la ley 19/1994 , relativa al Régimen Económico y Fiscal de Canarias, dispone que "la primera matriculación definitiva de embarcaciones en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras no estará sujeta al Impuesto Especial de Determinados Medios de Transporte".

Pues bien, según la recurrente, resultando pacífico que la matriculación está no sujeta al Impuesto, y que la inscripción en este caso fue presentada en el registro el 23 de diciembre de 2008, antes de que se iniciaran las actuaciones inspectoras, el retraso en la matriculación no abre la puerta a la exigencia del tributo, con base en la letra d) del art. 65 de la ley, al resultar única y exclusivamente aplicable a las embarcaciones cuya matriculación estuviera sujeta al Impuesto, no a aquellas que por disposición legal expresa no están sujetas al mismo.

Sin embargo, esta interpretación no puede ser aceptada si se mantienen los hechos que declara probados la Sala de instancia, dando por acreditada la utilización de la embarcación como buque de recreo, desde el 24 de febrero de 2008, día en que la embarcación llegó a España,, hasta el 23 de diciembre de dicho año, en que se solicitó la matriculación en el Registro Especial de Buques de Canarias, SL, tras rechazar que la navegación por aguas españolas con carácter previo a la matriculación fue de prueba para cumplir los requisitos exigidos para la inscripción.

CUARTO

Lo anterior nos lleva al examen de los motivos segundo y tercero, en los que se vienen a cuestionar los hechos, por arbitraria valoración de la prueba.

En el segundo, se sostiene que se recurre, ante la inexistencia de prueba directa de uso particular, a la prueba de indicios, que exige que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, cuestionándose en el presente caso el proceso lógico deductivo seguido por el Tribunal, al no poderse inferir de los hechos considerados que la embarcación estuvo destinada a un uso recreativo desde su entrada en España.

Así manifiesta que en los requerimientos a los puertos de destino de la embarcación sobre las personas a bordo de la misma, (primer indicio en que se basa , a excepción del viaje de entrada en España), sólo hay constancia de que en el barco estuviera su tripulación, capitán, Jefe de Máquinas, marinero y camarera; que los certificados de clasificación de la embarcación como yate de recreo (segundo indicio), pueden hacer pensar tanto en una utilización privada, como la cualificación de la embarcación como apta para su uso mercantil; que los trayectos realizados por zonas turísticas (tercer indicio) tienen su lógica, porque con independencia de que cualquier desplazamiento para una embarcación, cuyo puerto base es el de Alicante, puede ser considerado como realizado por "zona turística", dado que la totalidad del Mediterráneo tiene la misma consideración, las pruebas de navegación tenían que realizarse atendiendo a su destino de navegación comercial; que únicamente la póliza del seguro de 2008 hace referencia, para no aceptar el periodo de realización de pruebas, a que el destino es de recreo; finalmente, que el último indicio (la contabilidad) era insuficiente porque ella no sirve para acreditar la navegación, ocurriendo lo mismo con la declaración deL IVA.

Por su parte, en el motivo tercero se señala que no se valoró la imposibilidad de matricular la embarcación en el Registro Especial de Embarcaciones en el momento de su llegada a España, refiriéndose al informe pericial, que obraba en el expediente administrativo, y que fue objeto de ratificación ante la Sala de instancia, en el que se detallaban los motivos de índole técnico por los cuales

no había sido posible matricular la embarcación en el plazo de 30 días establecido en la Disposición Adicional Primera de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , y que no fue tenido en cuenta en la sentencia.

Estos motivos tampoco pueden ser aceptados, ya que basta la lectura de la fundamentación de la sentencia para rechazar que pueda hablarse de un desconocimiento de las reglas que regulan Las presunciones o de una valoración irracional de la prueba, por apartarse del informe pericial.

Así, la Sala se preocupa de resaltar, que en el contrato de seguro de 26 de julio de 2008 a 26 de julio de 2009 se indica que la finalidad era de recreo y que se prohíbe expresamente cualquier actividad de alquiler o charter; hace referencia también además al abono de tasas por la tarifa 7 (embarcaciones de recreo), a la constancia de que en el puerto de Mahón el buque transportaba a cuatro tripulantes y a sus invitados, y a la incorporación de una camarera en 2008, lo que unido a la realización de largos recorridos por zonas turísticas, antecedentes suficientes para avalar la calificación y el destino en el ejercicio cuestionado, con anterioridad a su matriculación en el Registro Especial de Buques.

Debe recordarse la información obtenida por la Inspección sobre los trayectos realizados por la embarcación :

El 24 de febrero de 2008 el yate entró en el Club Marítimo de Mahón procedente de Livorno, llevando a bordo 4 tripulantes y 6 invitados, abandonando dicho club el día siguiente.

Del 26 de febrero al 19 de marzo la embarcación estuvo atracada en el Puerto de Denia.

Del 19 de marzo al 25 de marzo el yate recaló en el Puerto Deportivo de Marina Botafoch de Ibiza, desde donde navegó nuevamente hasta el Puerto de Denia, permaneciendo en dicho puerto hasta el día 30.

Del 30 al 31 de marzo consta que el barco estuvo en el Puerto Deportivo de Almerimar (Almería). Previo paso por Gibraltar, llegó al Puerto de Sevilla el 4 de abril donde permaneció hasta el 12 de abril coincidiendo con la Feria de Abril.

El 13 de abril el yate llegó a la Marina Deportiva de Alicante que abandonó el 28 de abril para ir a Formentera, isla a la que llegó el mismo día y de la que partió el 1 de mayo para dirigirse de nuevo al Puerto Deportivo de Marina Botafoch de Ibiza, del que partió el día 2 de mayo con destino a Alicante.

Del 2 al 23 de mayo y del 26 de mayo al 11 de julio el yate estuvo atracado en la Marina Deportiva de Alicante desde donde partió hacia Formentera, permaneciendo en el Puerto Deportivo del 12 al 14 de julio. El 19 de julio el yate entró en el Puerto de Alicante del que salió el 30 de julio.

Del 3 al 18 de agosto el yate recaló en el Puerto de Mallorca volviendo al Puerto de Alicante el 22 de agosto donde permaneció amarrado hasta el día 24. Del 26 al 27 de agosto el barco estuvo en Formentera, atracando nuevamente en el Puerto de Alicante, donde permaneció del 28 al 29 de agosto.

De 11 al 13 de octubre el yate estuvo en el Club Marítimo de Mahón. El mismo día que partió de Mahón la embarcación llegó al Puerto de Mallorca que abandonó el 15 de octubre con destino al Puerto de Alicante donde permaneció hasta el 20 de mayo de 2009. Posteriormente constan estancias en este último puerto y en el de Denia.

Por otra parte se detiene en explicar por qué no puede tenerse en consideración el informe pericial aportado por la recurrente, debiendo significarse que la valoración de la prueba ha de quedar fuera de la revisión casacional, sin que existan datos concluyentes en contra para sostener la posición de la recurrente.

QUINTO

No mejor suerte ha de correr el cuarto motivo.

La Sala de instancia rechazó el motivo de impugnación relativo a la falta de acreditación de la utilización por parte del sujeto pasivo liquidado, ante la imposibilidad de que una persona jurídica pueda utilizar un yate de recreo.

Ahora se insiste en que el tributo debió haberse liquidado a la persona o personas físicas que utilizaron el buque con fines recreativos, no a la sociedad propietaria, lo que no podemos aceptar, toda vez que la regularización traía causa de la utilización del barco "Elena" en actividades de navegación privada de recreo sin haber solicitado su propietaria la primera matriculación definitiva en España dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización, habiendo aparecido siempre la entidad como la persona que adquirió el buque, por lo que sólo ella era la que venía obligada a presentar la solicitud de matriculación dentro de los 30 días siguientes a su utilización en España, según la Disposición Adicional Primera de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , de Impuestos Especiales .

SEXTO

El último motivo se refiere a la sanción.

En la instancia se alegó que la culpabilidad no estaba suficientemente motivada en el acuerdo de imposición, en cuanto, tras resumir la regularización practicada, se limita a afirmar que " le era exigible al obligado tributario otra conducta distinta y el incumplimiento de las normas reguladoras del IESDMT de acuerdo con la ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , es merecedor de una sanción tributaria por haber dejado de autoliquidar e ingresar la cuota correspondiente en el momento en que se devengó el impuesto", criticando, además, la insuficiencia de la respuesta dada por el TEAC, al señalar que "la entidad aseguró su embarcación como una embarcación de recreo y así fue utilizada, pese a no estar matriculada. Esta actuación fue libre y voluntaria, aunque le era exigible otra conducta.

Asimismo, tampoco cabe la apreciación de causa alguna de exoneración de la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 179 de la Ley General Tributaria . En particular, no cabe apreciar que actuara basándose en una interpretación razonable de la norma puesto que es clara y no ofrece distintas interpretaciones. Por tanto, la actuación de la entidad fue culpable o negligente, por lo que no cabe apreciar la alegación efectuada".

Pues bien, la Sala de instancia comparte la argumentación del TEAC, al considerar que :

<<El acuerdo sancionador - de 11 de enero de 2011 de la Jefa de la Dependencia Adjunta de Control Tributario y Aduanero de la Delegación de Grandes Contribuyentes y al que nos remitimos- recoge en sus Antecedentes de Hecho el acuerdo de inicio del expediente sancionador, describiendo en sus apartados A) y D) un minucioso relato de los hechos en que se fundamenta y la justificación y consecuencias de los mismos, y razona sobre la culpabilidad, y además lo hace de forma suficientemente detallada al reseñar

en sus folios 6 y siguientes, las consecuencias de tales hechos, la tipificación de la infracción cometida, y, junto a consideraciones generales y habituales en la materia que nos ocupa y que damos por reproducidas, justifica las consecuencias de las comprobaciones realizadas para determinar la utilización de la embarcación como embarcación de recreo y la negligencia del sujeto interesado (folio 9) y las circunstancias que determinan la ocultación para la elusión del pago del impuesto (folio 10). En definitiva, navegó constantemente sin estar matriculada en ningún registro de embarcaciones y, en consecuencia, sin liquidar el correspondiente impuesto.

Como destaca el Abogado del Estado, la culpabilidad es evidente, puesto que es de conocimiento general que un vehículo no puede utilizarse sin su matriculación, que el recurrente así lo sabía cuando declaró a la autoridad italiana que estaba registrado en el puerto de Barcelona ya en 2006, y que la utilización ha sido prolongada en el tiempo y en el espacio, como expone y justifica el acuerdo sancionador.

Se trata de eludir el impuesto mediante la matriculación ex post facto en Canarias, presentando como buque de crucero un buque que permanentemente figura en todos los documentos de toda índole obrantes en el expediente como yate de recreo. Existe, por tanto, una conducta consciente y deliberada.>>

No podemos admitir el motivo, porque el acuerdo sancionador justifica la culpabilidad al argumentar que tras recordar que en la apreciación de la culpabilidad se deberán de tener en cuenta un elemento normativo y otro de capacidad del sujeto, que " es por lo anterior que se considera que a lo largo de las comprobaciones ha quedado demostrado el concurso de culpa con cualquier grado de negligencia a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria , conducta que se acredita con la utilización de la embarcación de recreo desde la concesión del paravante de

21.02.2008 en el territorio de aplicación del IESMT y la constatación de la intención de la empresa de continuar utilizándola en ese concepto pese a que no estaba matriculada en ningún registro de embarcaciones, siendo este requisito de la utilización fundamental a la hora de calificar el hecho imponible que grava el Impuesto Especial sobre Determinados medios de Transporte y su devengo sin autoliquidar o ingresar las cuotas debidas a la Hacienda Pública por este impuesto, causando el consiguiente perjuicio económico."

SÉPTIMO

La desestimación del recurso comporta, en virtud del artículo 139.2 de la Ley Jurisdiccional , que proceda hacer un pronunciamiento de imposición de costas a la parte recurrente, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3, limita su importe a la cantidad máxima de 8000 euros.

FALLO

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

1

Desestimar el recurso de casación interpuesto por la entidad Enrique Ortiz e Hijos Contratista de Obras, SA, contra la sentencia de 2 de marzo de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

2

Imponer las costas a la parte recurrente, con el límite indicado en el último Fundamento de Derecho.

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

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzón Herrero. Emilio Frías Ponce

Joaquín Huelin Martínez de Velasco José Antonio Montero Fernández

Manuel Martín Timón Juan Gonzalo Martínez Micó

Rafael Fernández Montalvo

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frías Ponce hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.