

**Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 22 May. 2019,
Rec. 5446/2016**

Nº de Recurso: 5446/2016

Referencia 68035/2019

IMPUESTOS ESPECIALES. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, regularización de los ejercicios 2013 y 2014. Embarcación de recreo de bandera de las Islas Vírgenes Británicas propiedad de una entidad de mera tenencia de bienes. Inexistencia de hecho imponible a efectos del IEDMT, por incumplirse los requisitos de la disp. adic, primera de la LIE sobre condiciones de matriculación a que se remite el artículo 65.1.d), no existe cuota tributaria sobre la que fijar el elemento objetivo del tipo infractor. IVA. Regularización del IVA, a la importación, mismos ejercicios, por incumplimiento del régimen aduanero de importación temporal. Procede. Acuerdo sancionador derivado de la regularización del IVA. Conducta culpable. Concurrencia del elemento subjetivo del ilícito tributario. El TEAC no aprecia que la entidad reclamante haya interpretado razonablemente la norma desde el momento en que esta, para obtener una exención de las cuotas del IEDMT en el momento de la adquisición, presentó DUA de exportación con la intención de evadir la carga fiscal. Si la reclamante conocía la legislación para obtener una exención en el momento de la exportación, también debió estar informado de las consecuencias impositivas que se derivan de una posterior importación.

El TEAC estima en parte reclamación relativa al acuerdo de liquidación de la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT derivado de acta relativa al IEDMT, ejercicios 2013 y 2014, así como contra el acuerdo de imposición de sanción derivado del anterior y al acuerdo de liquidación, de la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales ya citada de la AEAT, derivado del acta relativa al IVA la importación, ejercicios 2013 y 2014, así como contra el acuerdo de imposición de sanción derivado del anterior.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 22 de mayo de 2019

PROCEDIMIENTO: 00-05446-2016; 00-02197-2017

CONCEPTO: IMP.ESP. SOBRE DETERM. MEDIOS DE TRANSPORTE. IEDMT

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **X INTERNATIONAL INC** - NIF ...

REPRESENTANTE: **Yx...** - NIF ---

DOMICILIO: ...- BARCELONA (BARCELONA)

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra:

El acuerdo de liquidación, de 6 de julio de 2016, de la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), derivado del acta A02-**Nº1**, relativa al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicios 2013 y 2014, así como contra el acuerdo de imposición de sanción derivado del anterior, de misma fecha, y cuantía 359.704,08 euros.

El acuerdo de liquidación, de 14 de marzo de 2017, de la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), derivado del acta A02- **Nº2**,, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, ejercicios 2013 y 2014, así como contra el acuerdo de imposición de sanción derivado del anterior, de misma fecha, y cuantía 647.683,35 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-05446-2016	09/08/2016	12/09/2016
00-02197-2017	18/04/2017	05/05/2017

SEGUNDO.- Consta en todo lo actuado, que en fecha 19 de mayo de 2011, la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, efectuó una

propuesta de liquidación respecto de la reclamante, mediante acta de disconformidad A02-Nº1, relativa al concepto "Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Actas" en la que se proponía la siguiente regularización:

- Cuota: 317.346,00 euros
- Intereses de demora: 42.243,79 euros.
- Deuda a ingresar: 359.589,79 euros.

Del acta citada y su informe complementario se desprende lo siguiente:

I. El objeto de las actuaciones inspectoras se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, IEDMT) correspondiente a la embarcación de nombre "**P**", marca BENETTI ..., bandera británica y número ..., que se encontraba amarrada en ... (Alicante) propiedad de la interesada, quien la adquirió mediante factura de 30 de mayo de 2013, por importe de 2.644.550 euros.

De acuerdo con la información obrante en el expediente, la entidad reclamante fue constituida en las Islas Vírgenes Británicas en fecha 14 de enero de 2008, estando allí domiciliada, no realizando sin embargo negocio alguno bajo la normativa de su país de domiciliación.

Asimismo, consta que el Sr. **Dx...**, que actúa como director de la reclamante, reconoce y declara que tiene 50.000 acciones de la compañía, para dirigir y manejar esta empresa como Nominado y Fiduciario del Sr. **Vx...**, con pasaporte de la Federación Rusa, y con domicilio en la ciudad de Nizhny Novgorod. El Sr. **Vx...** es fiscalmente residente en la Federación Rusa, según documentación aportada al expediente que acredita esta circunstancia.

La embarcación de recreo objeto del expediente, "**P**", llegó a España el 15 de junio de 2013, y no consta que fuera objeto de matriculación en España, ni que se presentara respecto de esta embarcación la autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), ni solicitud de exención.

Conforme a los hechos anteriores, el acuerdo de liquidación, de fecha 6 de julio de 2016 confirmatorio de la propuesta, regulariza el concepto y períodos antes reseñados por el siguiente motivo:

"De acuerdo con lo recogido en los apartados precedentes, la sociedad **X INTERNATIONAL INC** es una entidad que opera de forma continuada y habitual en España a través de un establecimiento permanente, puesto que el único activo de su propiedad de acuerdo con la factura de adquisición que consta en el expediente se ha encontrado siempre en un puerto español y solo puede navegar

por el mar mediterráneo; no habiendo llegado en ningún momento ni a JERSEY donde se encuentra abanderado, ni a las Islas Vírgenes Británicas donde se encuentra registrada en un buzón de correos, la entidad **X INTERNATIONAL INC.** (Artículo 13.1.a), párrafo 2º parte primera de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No residentes, en adelante -->TRLIRNR (Referencia 398/2004) -->),).

También se ha acreditado en el expediente que la entidad dispone de personal empleado con contrato de trabajo, el Sr. **Bx...** (residente fiscal en España) que como capitán de la embarcación es responsable del mantenimiento general, de la navegabilidad, seguridad, de los gastos y los ingresos del buque, siendo así mismo el depositante de la embarcación según consta que en las actas de precinto. Por ello también se cumple el requisito del -->artículo 13.1 a) párrafo 2º parte segunda del TRLIRNR (Referencia 398/2004) --> aludido anteriormente a los efectos de considerar que la entidad **X INTERNATIONAL INC** opera en España mediante establecimiento permanente, ya que cuenta en nuestro territorio con un Agente autorizado para contratar.

La entidad **X INTERNATIONAL INC** ejerce una actividad en territorio español consistente en prestar servicios de cesión de uso de la embarcación "**P**" con tripulación a un tercero (el Sr. **Vx...**), con independencia de la forma que sea remunerado el servicio prestado, dicha actividad es continuada en el tiempo, puesto que el "**P**" se introdujo en España el 15/06/2013 y desde entonces tiene su puerto base en las instalaciones de la **BC SA**, ... (Alicante).

En definitiva y de acuerdo con el -->artículo 13.1 a) del Real Decreto Legislativo 5/2004 (Referencia 398/2004) -->, podemos concluir que la embarcación "**P**" está siendo utilizada en España por la sociedad **X INTERNATIONAL INC**, mediante "establecimiento" al que se refiere la Disposición Adicional 1ª de la Ley 38/92 (Referencia 3626/1992), sin que se haya efectuado el ingreso del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte. Tampoco consta en la base de datos de la AEAT que se haya solicitado para la embarcación **P** ninguna exención rogada del artículo 66 de la ley 38/92 (Referencia 3626/1992)".

El citado acuerdo es notificado en fecha 14 de julio de 2016.

TERCERO.- Conforme a los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente, y en opinión del actuario firmante, la Inspección estimó que en los hechos descritos existían indicios de la comisión de infracciones tributarias establecidas en los artículos 183 (Referencia 1914/2003) y 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003) (en adelante, LGT).

Tras la oportuna sustanciación de procedimiento al efecto, se acuerda en fecha 6 de julio de 2016 la imposición de sanción pecuniaria por comisión del tipo previsto en el citado artículo.

CUARTO.- En fecha 14 de noviembre de 2016, y tras la sustanciación oportuna de procedimiento de comprobación e investigación, el órgano administrativo de referencia efectuó una propuesta de liquidación respecto de la reclamante, mediante acta de disconformidad A02- N°2, relativa al concepto "Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación", ejercicio 2013, en la que se proponía la siguiente regularización, en relación a la misma embarcación descrita en el antecedente de hecho primero:

- Cuota Tributaria: 555.355,00 euros.
- Intereses de demora: 88.105,63 euros.
- Total deuda tributaria: 643.461,13 euros.

Siendo el sustrato fáctico idéntico al expuesto en el antecedente primero, el motivo de regularización, tal y como consta en el acuerdo de liquidación, de fecha 14 de marzo de 2017, confirmatorio de la citada acta, es el incumplimiento del régimen aduanero de importación temporal, que conforme al artículo 18.Dos, párrafo segundo, de la Ley de IVA produce el nacimiento del hecho imponible importación de bienes a efectos de este impuesto. La causa es la utilización de una embarcación no comunitaria acogida al régimen de importación temporal propiedad de una persona jurídica establecida en territorio aduanero comunitario incumpliendo, por tanto, el requisito previsto en el artículo 558.1.a) de las DACAC, al actuar esta a través de establecimiento permanente en el mismo en ejercicio de una actividad económica por medio de la embarcación, estimando esta última en virtud de la cesión de uso que realiza al apoderado de la misma.

El citado acuerdo de liquidación fue notificado en fecha 30 de marzo de 2017.

QUINTO.- Conforme a los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente, y en opinión del actuario firmante, la Inspección estimó que en los hechos descritos existían indicios de la comisión de infracciones tributarias establecidas en los artículos 183 (Referencia 1914/2003) y 192.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003) (en adelante, LGT (Referencia 1914/2003)).

Tras la oportuna sustanciación de procedimiento al efecto, se acuerda en fecha 14 de marzo de 2017 la imposición de sanción pecuniaria por comisión del tipo previsto en el citado artículo.

SEXTO.- Disconforme con los acuerdos liquidatorios y sancionadores anteriores la interesada interpone, en fechas 9 de agosto de 2016 y 18 de abril de 2017, las presentes reclamaciones económico-administrativas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central. Estas reclamaciones son registradas con R.G. 5446/2016 y 2197/2017, respectivamente. Las alegaciones

realizadas, similares a las ofrecidas en anteriores instancias son, sucintamente, las siguientes, todas ellas en torno a la justificación de la no existencia de establecimiento permanente en España:

El mero uso de la embarcación por el particular no supone actividad económica alguna.

Al no disponer de establecimiento en España, no procede aplicar lo establecido en la Disposición Adicional Primera de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Referencia 3626/1992), y por tanto no existe hecho imponible en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Respecto al IVA, ausencia de hecho imponible importación de bienes al estar acogida la embarcación al régimen aduanero de importación temporal

En relación a las sanciones, ausencia de culpabilidad por entender una interpretación razonable de la norma.

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 (Referencia 1914/2003) (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003), en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA (Referencia 843/2005)), 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 (Referencia 1914/2003).

SEGUNDO.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT (Referencia 1914/2003).

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

determinar si los acuerdos de la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, citados en el encabezamiento, se encuentran ajustados a Derecho. En particular, se ha de determinar si la entidad reclamante constituye un establecimiento permanente a los efectos de la aplicación tanto de la Disposición Adicional primera de la Ley de Impuestos Especiales, como de la Ley de IVA, así como si es procedente la imposición de sanciones derivadas de lo anterior.

CUARTO.- El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) se encuentra regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Referencia 3626/1992) (artículos 65 a 74), en adelante LIE, así como en el Reglamento que la desarrolla, aprobado

mediante Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (Referencia 2813/1995) (artículos 135 a 137), en adelante RIE.

El artículo 65.1, letras b) y d), de la LIE, aplicable *ratione temporis*, establece los siguientes supuestos de sujeción al impuesto:

"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..

(...)

d) Estará sujeta al impuesto la circulación o utilización en España de los medios de transporte a que se refieren los apartados 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.n) del artículo 66.

A estos efectos, se considerarán como fechas de inicio de su circulación o utilización en España las siguientes:

1.º Si se trata de medios de transporte que han estado acogidos a los regímenes de importación temporal o de matrícula turística, la fecha de abandono o extinción de dichos regímenes.

2.º En el resto de los casos, la fecha de la introducción del medio de transporte en España. Si dicha fecha no constase fehacientemente, se considerará como fecha de inicio de su utilización la que resulte ser posterior de las dos siguientes:

1.º Fecha de adquisición del medio de transporte.

2.º Fecha desde la cual se considera al interesado residente en España o titular de un establecimiento situado en España. (...)"

Por su parte, la disposición adicional primera de la LIE dispone:

"1. Deberán ser objeto de matriculación definitiva en España los medios de transporte, nuevos o usados, a que se refiere la presente Ley, cuando se destinen a ser utilizados en el territorio español por personas o entidades que sean residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España".

Respecto a los sujetos pasivos, el artículo 67 de la LIE señala:

"Serán sujetos pasivos del impuesto:

a) Las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

b) En los casos previstos en la letra d) del apartado uno del artículo 65 de esta Ley, las personas o entidades a que se refiere la disposición adicional primera de esta Ley. (...)".

En relación con el devengo, el artículo 68 de la LIE determina:

"1. El impuesto se devengará en el momento en el que el sujeto pasivo presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

2. En los casos previstos en la letra d) del apartado 1 del artículo 65 de esta Ley, el impuesto se devengará el día siguiente a la finalización del plazo al que alude dicha letra. (...)".

Por último, el artículo 69 dispone lo siguiente:

"La base imponible estará constituida:

a) En los medios de transporte nuevos, por el importe que con ocasión de la adquisición del medio de transporte se haya determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de un impuesto equivalente o, a falta de ambos, por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente, determinada conforme al artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992). No obstante, en este último caso, no formarán parte de la base imponible las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario satisfechas o soportadas directamente por el vendedor del medio de transporte. (...)".

Por tanto, de acuerdo con la normativa expuesta, el IEDMT es un impuesto cuyo hecho imponible se produce en el momento en que tenga lugar la primera matriculación definitiva de los medios de transporte recogidos en el artículo 65 de LIE y, en caso de que tal matriculación no haya tenido lugar en los plazos legales, cuando circulen o se utilicen tales medios de transporte que no han sido objeto de matriculación. Asimismo, la disposición adicional primera de la LIE establece o bien la matriculación definitiva en España de todos los medios de transporte, sean nuevos o usados, que se destinen a ser utilizados en el territorio español por una persona o entidad residente en España

o titular de un establecimiento situado en España, o bien la liquidación y pago del impuesto cuando no se desee matricular aquellos.

QUINTO.- Como se anticipó en los antecedentes anteriores, *la clave de las regularizaciones gira en torno a la confirmación de la existencia de un establecimiento permanente en territorio español de la reclamante, basada por la Inspección en las siguientes premisas:*

- La ausencia de actividad económica de esta en su país de origen, Islas Vírgenes Británicas, según las propias declaraciones vertidas en el curso del procedimiento administrativo, unido al hecho de que el único activo conocido lo constituye la embarcación de referencia, situada de modo permanente en España desde el 15 de junio de 2013.

- La centralización en territorio español de la adquisición de todos los bienes y servicios necesarios para la gestión del único activo, la embarcación (amarre, avituallamiento, abanderamiento y matrícula, puesta a punto y acastillaje, contratación de tripulación, mantenimiento y reparaciones, e incluso la propia adquisición), realizados por el capitán de la embarcación, residente en España como agente autorizado para ello.

- La utilización efectiva de la embarcación por parte de la persona física apoderada y representante de la reclamante, no establecida en territorio aduanero (de nacionalidad rusa y residente allí), lo que implica una cesión de uso por su propietario a un tercero que constituye actividad económica en territorio español.

En palabras de la Administración, "La entidad (...) ordena a través del Sr. **Vx...**, la contratación de personal para el manejo y conservación del "P", fijando el cometido de sus empleados, su salario, el plazo de duración de los contratos y la formalización de los mismos. Controla, a través del capitán, la administración diaria del barco, directamente satisface los gastos de amarre (como se acredita por las transferencias desde cuentas personales del Sr. **Vx...**), concierta las pólizas de seguro, establece las singladuras, etcétera. Por lo tanto, el Sr. **Vx...** ejerce las actividades de la sociedad (...) como armadora y propietaria del "P", sin reserva ni limitación alguna", para posteriormente confirmar que el Sr. **Vx...**, propietario indirecto de la embarcación a través de un contrato de fideicomiso, es el usuario único de la misma en territorio español.

Con estos datos, concluye la Inspección que la reclamante (...) ejerce una actividad en territorio español consistente en prestar servicios de cesión de uso de la embarcación "P" con tripulación a un tercero (el Sr. **Vx...**), con independencia de la forma que sea remunerado el servicio prestado, dicha actividad es continuada en el tiempo (...).

(...) podemos concluir que la embarcación "P" está siendo utilizada en España por la sociedad (...), mediante "establecimiento" al que se refiere la Disposición Adicional 1ª de la Ley 38/92 (Referencia 3626/1992), sin que se haya efectuado el ingreso del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte".

Vaya por delante que el anclaje del concepto "establecimiento permanente" al elemento "amarre de la embarcación" en territorio español, considerado aisladamente, ha sido desechado por este Tribunal en sus resoluciones de 17 de noviembre de 2015 (R.G.: 5138/2012) y de 23 de octubre de 2017 (R.G.: 4893/2011/50), en esta última a efectos del impuesto aquí regularizado, en la que, tras analizar exhaustivamente los requisitos necesarios para considerar un lugar de negocios como establecimiento permanente, a la luz de la jurisprudencia comunitaria, establece que:

"Por un lado, la Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V1722-14, de 3 de julio de 2014, en relación con el concepto de establecimiento permanente, indica que «un puesto de amarre sito en el territorio español, en el cual se encuentra amarrada una embarcación de recreo propiedad de una persona no residente en España, no tiene la consideración de establecimiento puesto que no constituye un lugar desde el cual se desarrolla una actividad económica».

Ahora bien, una vez eliminada la posibilidad de que el punto de amarre tenga la consideración de establecimiento, también se indica en la citada consulta vinculante, que si bien, en principio, podría concluirse que una embarcación no puede ser considerada como establecimiento, en el sentido de que es el objeto del negocio y no el lugar en el que se realiza, sin embargo, dicha afirmación puede quedar desvirtuada si atendiendo a las circunstancias del caso concreto se considera que toda la actividad económica desarrollada gira en torno a dicha embarcación. En este sentido se establece que «si el arrendamiento del barco tuviera su puerto base, su sede habitual, en un puerto sito en España, y se arrienda desde España para navegar por aguas españolas, y se realizan los contratos, etc. desde éste país, la actividad realizada ya no podría calificarse de auxiliar sino que una parte esencial de las funciones de la actividad que constituye el objeto de la sociedad británica tiene lugar en territorio español por medio de un entramado operativo (sede para contratar, puerto base, amarres...) controlado por ella en España, podría determinar la existencia de un establecimiento permanente con coherencia económica y geográfica, quedando comprometidos en el establecimiento permanente los ingresos obtenidos en España».

Para concluir en ese supuesto particular que no puede reputarse como establecimiento permanente tal amarre si no se demuestra suficientemente el ejercicio de actividad económica en el mismo ("(...) una integración permanente de medios humanos y materiales para la prestación de los servicios, puesto que no se ha acreditado por la Administración Tributaria circunstancias que permitieran

considerar que en el territorio de aplicación del impuesto, además de haberse amarrado el buque a puerto, se desarrollaba en el mismo la organización de la actividad de la entidad reclamante").

Por tanto, *el núcleo de la cuestión se encuentra en el eventual ejercicio, de manera efectiva, de una actividad económica a través de la embarcación en territorio español.*

Una vez descartada la realización de actividades de "chárter náutico" por la reclamante, que constituyen los supuestos más comunes para permitir declarar la existencia de un establecimiento permanente a efectos del impuesto (y examinados en diversas contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda), la Administración estima que la cesión de uso de la embarcación, por parte de la interesada al apoderado y socio de ella, supone una actividad económica ejercida en territorio español. Dicha cesión de uso no obstante, tal y como consta en el acuerdo de liquidación impugnado, no consta documentada en lugar alguno, ni es objeto de remuneración alguna por parte del cesionario persona física, al menos de manera acreditada por la Administración.

Por ello, este Tribunal debe confirmar el criterio de la reclamante, en el sentido de considerar inexistente tal cesión de uso a efectos empresariales, pues aquí lo único que realmente existe, y así ha sido acreditado, es una utilización de carácter privativo de recreo de la embarcación por una persona física residente fuera del territorio aduanero comunitario, con carácter eventual, sin mediar contrato alguno ni contraprestación por el hipotético negocio. La referencia a los "presuntos ingresos" que obtiene la sociedad no queda acreditada, sino simplemente afirmada, y tampoco tal remuneración por una supuesta cesión puede extraerse de ciertos pagos de amarre realizados por el cesionario.

En todo caso, como ya se ha manifestado este Tribunal en su reclamación REC 00-5224-2016, debe concluirse que la simple utilización con carácter privativo de una embarcación por parte de la persona física apoderada y titular de una sociedad que es la propietaria de aquella, no conlleva por sí sola y automáticamente la existencia de una cesión de uso que implique realización de una actividad económica por la sociedad, y que permita configurar un establecimiento permanente en territorio español a través del cual se materializa, debiendo demostrarse suficientemente tal actividad mediante la acreditación de los elementos que normalmente configuran cualquiera, tales como existencia de un contrato, de ánimo de lucro, estructura bastante para el desarrollo de la misma, etc., prueba que aquí no se da.

De lo anterior, por tanto, se sigue la *inexistencia de hecho imponible a efectos del IEDMT, pues no se cumplen los requisitos de la disposición adicional primera de la LIE a que se remite el artículo 65.1.d), que configura aquel, debiendo anularse tanto el acuerdo de liquidación como el*

sancionador derivado del anterior, al no existir cuota tributaria sobre la que fijar el elemento objetivo del tipo infractor.

SEXTO.- Una vez desechada la existencia de establecimiento permanente de la reclamante en territorio español, se ha de examinar si en esas circunstancias procede la *regularización del IVA a la importación por incumplimiento del régimen aduanero de importación temporal.*

El régimen aduanero de importación temporal de medios de transporte, cuyo incumplimiento, según la Inspección, motiva el devengo del IVA a la importación, se regula, a los efectos que interesan en el presente expediente, en los artículos 555 a (Referencia 4971/1993)562 del Reglamento (CEE) 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 1993 (Referencia 4971/1993), por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) 2913/92 (Referencia 4481/1992), del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (en adelante, DACAC).

Concretamente, el artículo 558 de las DACAC (Referencia 4481/1992) establece exención total de derechos para la importación temporal de medios de transporte en los siguientes casos (el subrayado es nuestro):

"1. Se concederá la exención total de derechos de importación a los medios de transporte ferroviarios, por carretera y a los destinados a la navegación aérea, marítima y fluvial, cuando:

a) estén matriculados fuera del territorio aduanero de la Comunidad a nombre de una persona establecida fuera de dicho territorio. Si los medios de transporte no estuvieran matriculados, se considerará que se cumple dicha condición cuando pertenecen a una persona establecida fuera de dicho territorio;

b) sean utilizados por una persona establecida fuera del territorio aduanero de la Comunidad, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 559, 560 y 561; y

c) en caso de uso comercial de medios de transporte distintos de los ferroviarios, sean utilizados exclusivamente para un transporte que comience o termine fuera del territorio aduanero de la Comunidad. Podrán ser utilizados en el tráfico interior cuando las disposiciones vigentes en el ámbito de los transportes, especialmente las relativas a las condiciones de acceso y ejecución, prevean esa posibilidad".

Por remisión, el artículo 560 prevé dicha utilización por personas residentes en el siguiente supuesto, al cual pretende acogerse subsidiariamente el reclamante:

"1. Las personas físicas establecidas en el territorio aduanero de la Comunidad podrán beneficiarse de la exención total de derechos de importación cuando utilicen con fines privados un medio de

transporte ocasionalmente, cuando actúen siguiendo las instrucciones del titular de la matriculación que se encuentre en ese territorio en el momento de la utilización. (...)"

La inclusión en el régimen de importación temporal, al igual que sucede para cualquier otro régimen aduanero, habrá de ser objeto de declaración en aduana, la cual puede revestir forma presunta en los supuestos mencionados en los artículos 230 a 234 de las DACAC (Referencia 4481/1992). En lo que atañe a medios de transporte, son relevantes los siguientes preceptos:

Artículo 230: "Cuando no se declaren expresamente en aduana, se considerarán declaradas para su despacho a libre práctica por el hecho contemplado en el artículo 233:

(...)

c) los medios de transporte que disfruten de franquicia por su condición de mercancías de retorno; (...)"

Artículo 231: "Cuando no se declaren expresamente en aduana, se considerarán declarados para su exportación por el hecho contemplado en la letra b) del artículo 233:

(...)

b) los medios de transporte matriculados en el territorio aduanero de la Comunidad y destinados a su reimportación; (...)"

Artículo 232: "1. Cuando no sean objeto de una declaración escrita o verbal, se considerarán declarados para su importación temporal por el acto contemplado en el artículo 233, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 579:

(...)

b) los medios de transporte mencionados en los artículos 556 a 561;

(...)

2. Cuando no sean objeto de una declaración en aduana expresa, se considerarán declaradas para su reexportación por el hecho contemplado en el artículo 233, ultimándose el régimen de importación temporal, las mercancías mencionadas en el apartado 1".

Artículo 233: "A efectos de la aplicación de los artículos 230 a 232, el acto considerado como declaración en aduana podrá adoptar las formas siguientes:

a) en el caso de presentación de las mercancías en la aduana o en cualquier otro lugar designado o autorizado con arreglo a la letra a) del apartado 1 del artículo 38 del Código:

- siguiendo el circuito verde o «nada que declarar» en las aduanas en las que exista un doble circuito de control,
 - pasando por una aduana en la que no exista un doble circuito de control sin hacer una declaración en aduana por iniciativa propia,
 - colocando un disco de declaración en aduana o un distintivo autoadhesivo con la leyenda «nada que declarar» en el parabrisas de los vehículos de turismo cuando tal posibilidad esté prevista en las disposiciones nacionales;
- b) en el caso de dispensa de la obligación de la presentación en aduana con arreglo a las disposiciones tomadas en aplicación del apartado 4 del artículo 38 del Código, en el caso de exportación con arreglo al artículo 231 y en el caso de reexportación con arreglo al apartado 2 del artículo 232:
- el mero hecho de atravesar la frontera del territorio aduanero de la Comunidad. (...)"

Por su parte, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992) (Ley de IVA, en lo sucesivo), establece la sujeción al impuesto de las "(...) importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador" (artículo 17), definiéndose las mismas en el artículo 18:

"Uno. Tendrá la consideración de importación de bienes:

Primero. La entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.

Segundo. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior".

Sin embargo, en los supuestos de vinculación de los bienes al régimen aduanero de importación temporal, el hecho imponible importación se produce en el momento de abandono del mismo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 18.Dos de la Ley de IVA (Referencia 3625/1992):

"Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado uno, cuando un bien de los que se mencionan en él se coloque, desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto, en las áreas a que se refiere el artículo 23 o se vincule a los regímenes comprendidos en el artículo 24, ambos de esta Ley, con excepción del régimen de depósito distinto del aduanero, la importación de dicho bien

se producirá cuando el bien salga de las mencionadas áreas o abandone los regímenes indicados en el territorio de aplicación del impuesto.

Lo dispuesto en este apartado sólo será de aplicación cuando los bienes se coloquen en las áreas o se vinculen a los regímenes indicados con cumplimiento de la legislación que sea aplicable en cada caso. El incumplimiento de dicha legislación determinará el hecho imponible importación de bienes".

Del articulado expuesto se infiere, en primer lugar y de manera evidente, una imposibilidad de acogimiento de la embarcación al régimen aduanero de importación temporal, siendo para ello innecesarios los esfuerzos administrativos por intentar demostrar la existencia de establecimiento permanente de la entidad titular de aquella, pues atendiendo al simple hecho de que la misma se encuentra matriculada en territorio aduanero comunitario, se incumple el primero de los requisitos previstos en el artículo 558 de las DACAC (Referencia 4481/1992) ("(...) estén matriculados fuera del territorio aduanero de la Comunidad (...)"). Recordemos que la Isla de Jersey, bajo cuya ley está abanderada la embarcación, forma parte del territorio aduanero comunitario, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 3 del Código Aduanero Comunitario:

"1. El territorio aduanero de la Comunidad comprende: (...)

- el territorio del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, así como las Islas del Canal y la Isla de Man; (...)"

La embarcación, por tanto, incumplía ab initio las condiciones necesarias para su inclusión en dicho régimen aduanero, por lo que tras su exportación, de fecha 31 de mayo de 2013, objeto de declaración en aduana **13ITQR...**, la posterior entrada en territorio aduanero comunitaria se realizó de manera irregular, pues no fue objeto de declaración expresa ni era de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de las DACAC (Referencia 4481/1992) que permite la no declaración expresa de medios de transporte reimportados, cuando su salida se hubiese producido en las condiciones previstas en el artículo 231 de aquellas. Es decir, este particular sistema, que implica una ausencia de formalidades aduaneras para facilitar el tránsito de medios de transporte, únicamente está previsto para aquellos que estén matriculados en territorio aduanero y que, por y para ellos, exista presunción de estatuto comunitario, como sucede en la presente, pero cuya salida inicial se prevea con objeto de una posterior y, más o menos inmediata, reintroducción. Así, la presunción de exportación sin necesidad de presentación de declaración prevista en el artículo 231 sólo afecta a las embarcaciones matriculadas en el territorio aduanero:

"Cuando no se declaren expresamente en aduana, se considerarán declarados para su exportación por el hecho contemplado en la letra b) del artículo 233:

(...)

b) los medios de transporte matriculados en el territorio aduanero de la Comunidad y destinados a su reimportación; (...)"

Llamada a la reimportación que entronca con la previsión del artículo 230 del mismo texto legal, al permitir el posterior despacho a libre práctica sin declaración, por el hecho contemplado en el artículo 233 b), de los medios de transporte de bandera comunitaria que previamente habían sido exportados por el mismo sistema:

"Cuando no se declaren expresamente en aduana, se considerarán declaradas para su despacho a libre práctica por el hecho contemplado en el artículo 233:

(...)

los medios de transporte que disfruten de franquicia por su condición de mercancías de retorno; (...)"

La voluntad inequívoca del titular de la embarcación fue la salida con exportación definitiva de territorio aduanero comunitario, voluntad que se exteriorizó mediante la presentación de declaración en aduana al efecto, por lo que la posterior introducción debiera haber sido declarada también de manera expresa, mediante la presentación de DUA para ello. Esta última presentación no se produjo, y al no ser aplicable el sistema de tránsito mencionado anteriormente lo que se ocasionó, a efectos aduaneros, fue la introducción irregular en territorio comunitario regulada en el artículo 202 del Código Aduanero Comunitario:

"1. Dará origen a una deuda aduanera de importación:

a) la introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de una mercancía sujeta a derechos de importación, o

b) si se tratare de una mercancía de esta índole que se encuentre en una zona franca o en un depósito franco, su introducción irregular en otra parte de dicho territorio.

A los efectos del presente artículo, se entenderá por «introducción irregular» cualquier introducción que viole las disposiciones de los artículos 38 a 41 y del segundo guión del artículo 177. (...)"

Un supuesto similar, en el que la embarcación se encontraba matriculada fuera de territorio aduanero comunitario, pero el titular de la misma era establecido en la Isla de Man (y, por tanto, a efectos de aplicación del artículo 558 de las DACAC (Referencia 4481/1992) despliega las mismas consecuencias), ya fue analizado por este Tribunal en su resolución de 16 de marzo de 2017 (R.G.: 5873/2013), concluyéndose en la misma lo siguiente:

"Como ya se ha expuesto, si la embarcación se encuentra matriculada a nombre de persona establecida en el TAC (Isla de Man, por ejemplo), no es aplicable en ningún momento el régimen de importación temporal, por lo que con carácter posterior no puede incumplirse. Simple y llanamente ese hecho imponible, o por utilizar terminología aduanera el nacimiento de la deuda aduanera por ese motivo, no puede producirse. En todo caso, *si una embarcación no comunitaria a nombre de persona establecida se introduce en el TAC, el nacimiento de la deuda se producirá por su despacho a libre práctica, para lo cual se exige presentación de una declaración en aduana de manera expresa* (salvo para mercancías en retorno con aplicación de franquicia, de acuerdo al artículo 230 de las DACAC (Referencia 4481/1992)). Y el incumplimiento de dicha obligación motivará el nacimiento de la deuda por el artículo 202 del Código Aduanero".

Produciéndose dicha introducción irregular a efectos aduaneros, se sigue la realización de una importación a efectos de IVA consignada en el artículo 18.Uno de la Ley 37/1992 (Referencia 3625/1992), que motiva la realización del hecho imponible recogido en su artículo 17. Por ello, se confirma la apreciación administrativa expuesta en el acuerdo de liquidación, y que resume del siguiente modo:

"Por tanto, no habiendo declarado la sociedad (...) la embarcación en el momento de su introducción en las aguas jurisdiccionales españolas, y de acuerdo con el artículo 202 del Código Aduanero Comunitario, la deuda aduanera nace en el momento de la introducción irregular. Se considera como fecha de nacimiento de la deuda aduanera y, por ello de la cuota de IVA a la Importación, el día 15/06/2013 fecha de arribada a las instalaciones de la BC en ... (Alicante), (...)".

Siendo el sujeto pasivo la entidad reclamante, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 86 de la Ley de IVA (Referencia 3625/1992).

Se confirma, por ello, el acuerdo de liquidación respecto a dicho impuesto, desestimándose las pretensiones de la reclamante.

SÉPTIMO.- En relación a las cuotas de IVA regularizadas, por último, se ha de examinar la posibilidad de aplicar una eventual regularización íntegra de las mismas, con base en el principio de neutralidad que debe regir al liquidar el mismo.

La cuestión ha sido planteada en numerosas ocasiones por este Tribunal, bastando con citar la doctrina recogida en su Resolución de 23 de enero de 2014 (R.G. 1024/2011) y matizado en su resolución de 23 de octubre de 2014 (R.G. 2078 y 2082/2011), la cual ha sido confirmada en tantas otras, disponiendo que en las importaciones de bienes, conforme a los principios de regularización íntegra y de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe admitirse la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por

operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, que es cuando habría estado habilitado para deducir dichas cuotas, alineándose con la fecha final de liquidación de intereses de demora, siempre que la entidad tenga derecho a la deducción de las mismas porque se cumplan los requisitos establecidos en la normativa al efecto, y con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales, al no existir riesgo de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública por compensarse entre sí el IVA repercutido y el IVA soportado.

En relación con esta cuestión se pronuncia el Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de enero de 2012, RG 5631/2008, en cuyo fundamento de derecho tercero dispone:

"Este Tribunal ha acogido el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, valga de ejemplo la sentencia de 25 de marzo de 2009, o la más reciente de 10 de mayo de 2010 (casación 1454/2005 (Referencia 114017/2010)) en la que se dijo que "la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario (F. de D. Segundo)"; se ha considerado que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación procede atender a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia. Principio de íntegra regularización que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales, pero que, claro está, debe aplicarse dentro de cada marco concreto en el que debe ponderarse, y no puede obviarse que estamos en este caso ante una comprobación de carácter parcial. Por lo tanto, habrá de atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora de carácter parcial".

No obstante, este principio de la íntegra regularización ha sido matizado por este Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 14 de febrero de 2012 (R.G. 4628/2009), según la cual:

"NOVENO: No obstante, debemos realizar una precisión a lo anteriormente señalado y que ya se contenía en las resoluciones de este TEAC anteriormente referenciadas. Estas conclusiones son aplicables cuando el incumplimiento de las obligaciones formales por parte del sujeto pasivo destinatario de las operaciones no es el resultado de una actuación de mala fe o fraudulenta por parte de aquél.

En la Sentencia del Tribunal Europeo de fecha 8 de Mayo de 2008 (asuntos acumulados C-95/07 (Referencia 25843/2008) y C-69/07), al analizar la conducta del sujeto pasivo presta especial atención al hecho de que no se haya acreditado la participación del mismo en la operación con fines de defraudación, señalando a este respecto:

"70. Por otro lado, de las resoluciones de remisión no se desprende, ni por lo demás tampoco se ha alegado ante el Tribunal de Justicia, que la vulneración por ECOTRADE de sus obligaciones sea el resultado de la mala fe o de un fraude por parte de esta sociedad.

71. En cualquier caso, la buena fe del sujeto pasivo sólo es pertinente para la respuesta que debe darse al tribunal remitente en la medida en que exista, a causa del comportamiento de ese sujeto pasivo, un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado interesado (véase en ese sentido la Sentencia Collée, antes citada, apartados 35 y 36). Sin embargo, no puede considerarse que una vulneración de obligaciones contables, como la que es objeto de los litigios principales, genere un riesgo de pérdida de ingresos fiscales dado que, como se ha recordado en el apartado 56 de la presente sentencia, en el marco de la aplicación del régimen de autoliquidación no se adeuda, en principio, ningún importe al Tesoro Público. Por esos motivos, dicha vulneración tampoco puede ser asimilada a una operación que incurre en fraude ni a un uso abusivo de las normas comunitarias, toda vez que tal operación no se efectuó para obtener una ventaja fiscal indebida (véase en ese sentido la Sentencia Collée antes citada, apartado 39).

72. Procede, en consecuencia, responder al tribunal remitente que los artículos 18, apartado 1, letra d) y 22 de la Sexta Directiva se oponen a una práctica de rectificación y recaudación del IVA que sanciona una vulneración, como la cometida en los asuntos principales, por una parte, de las obligaciones derivadas de las formalidades establecidas por la legislación nacional en aplicación de dicho artículo 18, apartado 1, letra d), y por otra parte, de las obligaciones de contabilidad así como de declaración derivadas respectivamente del citado artículo 22, apartados 2 y 4, con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del régimen de autoliquidación".

Sin perjuicio de lo anterior, el presente supuesto difiere de los casos contemplados en la doctrina y jurisprudencia reproducidas, por cuanto el sujeto pasivo es un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del impuesto, resultando que las reglas expuestas solo son aplicables a supuestos en los que aquellos están establecidos en el aquel.

Así, la referencia al artículo 92.1 de la Ley de IVA (Referencia 3625/1992) ("Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país (...)", trasposición del actual artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Referencia 11857/2006), relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante Directiva IVA ("En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes: (...)",

que profusamente han realizado tanto la jurisprudencia comunitaria como la nacional, como base para la aplicación de la doctrina de la regularización íntegra en aras de hacer efectivo el principio de neutralidad del impuesto, exige la realización de operaciones gravadas en el territorio de aplicación del impuesto, de las cuales se derive deuda tributaria que pueda ser objeto de minoración mediante la aplicación del régimen de deducciones.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de mayo de 2008 (asuntos acumulados C-95/07 (Referencia 25843/2008) y C-96/07, "Ecotrade"), punto de partida de la doctrina antedicha, exigía el establecimiento del empresario o profesional en el territorio de aplicación del impuesto del país en el cual se encontraban localizadas dichas operaciones, supuesto que también es de aplicación, naturalmente, a las importaciones de bienes, disponiendo lo siguiente:

"56 Debe precisarse al respecto que, conforme al régimen de autoliquidación establecido en el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, Ecotrade, en su condición de destinataria de prestaciones de servicios por parte de sujetos pasivos establecidos en el extranjero, era deudora del IVA que gravaba las operaciones realizadas, a saber, el IVA soportado, a la vez que podía, en principio, deducir exactamente la misma cuota tributaria, de modo tal que no se adeudaba importe alguno al Tesoro Público".

Sin embargo, al no estar establecida la reclamante en España, el régimen que habría de seguir para la obtención del reintegro de las cuotas soportadas por operaciones realizadas en territorio español, es el previsto en el artículo 119 de la Ley de IVA (Referencia 3625/1992), trasposición al ordenamiento interno de los artículos 170 y 171 de la Directiva IVA:

"Artículo 170. Todo sujeto pasivo que, con arreglo al -->artículo 1 de la Directiva 79/1072/CEE (Referencia 2555/1979) --> del Consejo (1), del artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE (Referencia 2484/1986) del Consejo (2) y del artículo 171 de la presente Directiva, no esté establecido en el Estado miembro en el que realice las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con IVA, tendrá derecho a obtener la devolución de dicho impuesto en la medida en que los bienes o servicios se utilicen para las operaciones siguientes: (...)"

"Artículo 171. 1. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la -->Directiva 79/1072/CEE (Referencia 2555/1979) -->".

La citada -->Directiva 79/1072/CEE (Referencia 2555/1979) -->, de 6 de diciembre, fue derogada por Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008 (Referencia 1307/2008), y tenían por objeto armonizar la regulación realizada por los distintos Estados Miembros en relación con dichas devoluciones, estableciendo sus propias condiciones y requisitos para hacer efectivo ese derecho, por lo que supone la creación de un procedimiento diferente del general previsto en los artículos 92 y siguientes de la Ley.

Su materialización en el ámbito interno, se regula en el artículo 119 de la Ley 37/1992 (Referencia 3625/1992):

"Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente. (...)".

Por su parte, el desarrollo reglamentario se produce mediante el artículo 31 Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Referencia 3668/1992), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 119 de la Ley del Impuesto mediante una solicitud que deberá reunir los siguientes requisitos: (...)".

Este régimen implica la presentación de solicitud de devolución, dirigida al Estado Miembro en el que fueron realizadas las operaciones, ante las autoridades del Estado Miembro de establecimiento, dentro de unos plazos y con un contenido determinado, a fin de que se inicie un procedimiento administrativo de cooperación en el que se compruebe la efectividad del derecho. Por tanto, y por cuanto dicha fórmula se configura de manera totalmente diferente a la articulada para el régimen general de deducciones previsto en los artículos 92 y siguientes de la Ley de IVA (Referencia 3625/1992), condición sine qua non para la aplicación de la doctrina de la regularización íntegra, este Tribunal entiende no adaptable la misma al supuesto estudiado, debiendo la reclamante, para obtener la devolución de las cuotas regularizadas, seguir el procedimiento específicamente establecido que se ajusta a su situación.

Este criterio, por otro lado, constituye doctrina de este Tribunal, expuesta en resoluciones de 25 de octubre de 2018 (R.G.: 5353/2015), y de 20 de noviembre de 2018 (R.G.: 5632/2015)

OCTAVO.- Para finalizar, en relación con el acuerdo sancionador derivado de la regularización del IVA, la entidad interesada alega ausencia de culpabilidad en la conducta, creyendo obrar de manera correcta bajo la figura de importación temporal, así como interpretación razonable de la norma.

En relación con la concurrencia del elemento subjetivo del ilícito tributario, debe señalarse que la Ley General Tributaria de 1963 (Referencia 63/1963), en la redacción que le otorga la -->Ley 25/1995 (Referencia 2756/1995) -->, y posteriormente la -->Ley 1/1998 (Referencia 837/1998) -->, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituyeron avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, entre otras, 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, de 26 de abril. El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico fiscal, como lo prueba la afirmación contenida en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963 (Referencia 63/1963), a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional, "ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados".

En el mismo sentido el artículo 183.1 de la actual Ley 58/2003 (Referencia 1914/2003), establece:

"Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

De lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple.

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución (Referencia 2500/1978). En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la circular de la Dirección General

de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria".

La negligencia, por otra parte, como han indicado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia.

Es importante traer a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de especial trascendencia respecto del asunto que estamos tratando: sentencias -->de 22 de octubre de 2009 (recurso de casación número 2422/2003 (Referencia 268309/2009) -->) y -->1 de febrero de 2010 (recurso de casación número 6906/2004 (Referencia 1580/2010) -->), de las que ya se ha hecho eco este Tribunal en resoluciones anteriores (RG 3232/08, de 22 de junio de 2010; RG 7130/08, de 21 de septiembre de 2010). En las indicadas sentencias, el Tribunal Supremo señala que la Administración debe desarrollar una actividad probatoria, no solo de los hechos que motivan la regularización, sino de la existencia de culpabilidad en la comisión de los mismos. La ausencia o insuficiencia de esta última actividad probatoria desemboca en una falta de motivación de la culpabilidad que vicia el acuerdo sancionador, en cuyo caso debe ser anulado. Mantiene el Tribunal Supremo que la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado de cualquier incumplimiento, y la no concurrencia de alguno de los supuestos de exoneración de responsabilidad, no es suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia no permite justificar la existencia de culpabilidad por exclusión.

El Tribunal Supremo ha seguido matizando y detallando esta doctrina en pronunciamientos posteriores, interesando destacar la sentencia -->de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007 (Referencia 113920/2010) --> que trata la cuestión relativa a la motivación de la existencia de culpabilidad así como la posibilidad prevista por la ley de sancionar cuando se aprecie

culpabilidad en grado de simple negligencia. El Tribunal Supremo rechaza el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción; considera que la no concurrencia de alguno de los supuestos que excluyen la responsabilidad y, singularmente, la ausencia de oscuridad en la norma, no es per se bastante para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones, que no sólo derivan de la Ley tributaria sino también de las garantías constitucionales; rechaza que pueda presumirse una conducta sancionable por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo (aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida), pues en cada supuesto, y hecha abstracción de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable; y la veracidad y la integridad de los datos suministrados por el sujeto pasivo ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por la Sala para excluir la simple negligencia. La jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores anteriores. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

En el presente supuesto, la Administración actuante incorpora al expediente sancionador todo el material probatorio obtenido en el ejercicio de sus funciones a lo largo del procedimiento de aplicación de los tributos, material que permite determinar como hechos probados los descritos anteriormente y que fundamentan la regularización practicada. *En el acuerdo sancionador se reconoce que la imposición de sanciones tributarias exige la concurrencia de culpabilidad en la conducta que se sanciona, y, tras analizar a estos efectos los hechos probados y la normativa tributaria aplicable a los mismos en el ajuste que ha originado la regularización, se aprecia que la conducta de la entidad ha sido negligente, así como la no concurrencia de las causas de exoneración de responsabilidad a que se refiere el artículo 179.2 de la Ley 58/2003 (Referencia 1914/2003).* Considera este Tribunal que no se puede apreciar que la entidad reclamante haya interpretado razonablemente la norma desde el momento en que esta, para obtener una exención de las cuotas del impuesto en el momento de la adquisición, presentó DUA de exportación con la intención de evadir la carga fiscal. Cualquier operador económico conoce la imposición que realiza dicho tributo sobre el consumo de bienes en territorio comunitario, siendo razonable suponer que

desde el momento en que se adquiere una embarcación para uso recreativo en el mismo, tanto el titular como el usuario deben conocer la obligación de pago de las cuotas, de la misma manera que sucede con la adquisición de cualquier otro bien (vehículo automóvil, por ejemplo). Si la reclamante conocía la legislación para obtener una exención en el momento de la exportación, también debió estar informado de las consecuencias impositivas que se derivan de una posterior importación, por lo que la pretendida falta de negligencia queda descartada de manera evidente.

Por ello este Tribunal, teniendo en cuenta los argumentos expuestos por la Inspección en el acuerdo de imposición de sanción y aplicando la jurisprudencia expuesta, debe declarar ajustado a derecho dicho acuerdo sancionador en lo referente a la concurrencia del tipo objetivo y a la acreditación de la culpabilidad.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

acuerda

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

FIDE