



Roj: **SAN 727/2015 - ECLI:ES:AN:2015:727**

Id Cendoj: **28079230072015100084**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **7**

Fecha: **02/03/2015**

Nº de Recurso: **446/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **ANGEL RAMON AROZAMENA LASO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 727/2015,**  
**STS 2344/2016**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SÉPTIMA**

**Núm. de Recurso: 0000446 / 2013**

**Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**Núm. Registro General: 05141/2013**

**Demandante: ENRIQUE ORTIZ E HIJOS CONTRATISTA DE OBRAS, S.A.**

**Procurador: D<sup>a</sup>. INÉS TASCÓN HERRERO**

**Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.: D. ANGEL RAMON AROZAMENA LASO**

### **SENTENCIA N<sup>o</sup>:**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ

D<sup>a</sup>. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO

D. ANGEL RAMON AROZAMENA LASO

Madrid, a dos de marzo de dos mil quince.

**Visto** el presente recurso contencioso-administrativo n<sup>o</sup> **446/2013** interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la Procuradora D<sup>a</sup>. María Luisa Sánchez Quero, luego sustituida por D<sup>a</sup> Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de la entidad **ENRIQUE ORTIZ E HIJOS CONTRATISTA DE OBRAS, S.A.**, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 18 de julio de 2013 (RG 4324/2010 y 553/2011), por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra Acuerdos de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero



de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, mediante los que se practicó liquidación por el concepto Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, correspondiente al ejercicio 2008, y se impuso una sanción; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, dirigida y representada por el Abogado del Estado. Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. ANGEL RAMON AROZAMENA LASO, Magistrado de la Sección.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO** : El presente recurso contencioso-administrativo se interpone por la representación procesal de la entidad ENRIQUE ORTIZ E HIJOS CONTRATISTA DE OBRAS, S.A., contra la resolución del TEAC, de fecha 18 de julio de 2013, en asunto relativo al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, liquidación y sanción, que luego se describirán.

**SEGUNDO** : Presentado el recurso, se reclamó el expediente administrativo y se dio traslado de todo ello al actor para que formalizara la demanda, el cual expuso los hechos, invocó los fundamentos de derecho y terminó por suplicar que, previos los tramites legales pertinentes, se dicte sentencia en la que, estimando el recurso, se declare nula la resolución impugnada y los actos administrativos de los que trae causa.

**TERCERO** : Formalizada la demanda se dio traslado al Abogado del Estado para que la contestara, el cual expuso los hechos y fundamentos de derecho y suplicó se dictara sentencia desestimando el recurso y confirmando la resolución impugnada por ser ajustada a derecho, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

**CUARTO** : Solicitado el recibimiento a prueba del procedimiento, se admitió y practicó con el resultado que obra en autos, y una vez evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos, señalándose para votación y fallo el día 26 de febrero del año en curso en que, efectivamente, se votó y falló.

**QUINTO** : La cuantía de recurso se ha fijado en 2.094.925,16 euros por Auto de 8 de octubre de 2014.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** : La recurrente, ENRIQUE ORTIZ E HIJOS CONTRATISTA DE OBRAS, S.A., impugna en el presente recurso la resolución del TEAC de 18 de julio de 2013 (RG 4324/2010 y 553/2011), por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra Acuerdos de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes -acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad A02-71764272 extendida por el concepto Impuesto Especial Sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicio 2008, cuota más intereses de demora por un importe de 1.234.584,16 euros y acuerdo de imposición de sanción derivado del anterior con una cuantía de 860.341 euros-, conforme a continuación se detalla.

Vamos a recoger en extenso la resolución del TEAC.

1.- Con fecha 21 de abril de 2009 se iniciaron **actuaciones inspectoras** frente a la sociedad ENRIQUE ORTIZ E HIJOS CONTRATISTA DE OBRAS, S.A. al objeto de comprobar la situación tributaria de la embarcación "Elena" de la marca Benetti, modelo Classic 120 HIN 110, de 36,6 metros de eslora y dotada con dos motores con números 535105744 y 535105743 respectivamente, en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicio 2008.

Con fecha 7 de julio de 2010 se formalizó el **acta** A02/71764272 en la que, como resultado de la misma, se formula la siguiente **propuesta de regularización** :

- Cuota del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte: 1.147.121 euros.
- Intereses de demora: 93.962,64 euros.
- Ingresos a cuenta: 1.140.000 euros.
- Deuda tributaria a ingresar: 101.083,64 euros.

Tal propuesta de regularización traía causa de la utilización del barco "Elena" 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. Por dicha razón, estimaron los inspectores actuarios que resultaba procedente, de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, la inmovilización de la embarcación y la exigencia del referido impuesto especial.



Para obtener el desprecinto de la embarcación, la empresa presentó autoliquidación modelo 576 ingresando 1.400.000 euros en concepto de cuota por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

La reclamante adquirió la embarcación a la mercantil italiana Azimut-Benetti Spa con quién formalizó un contrato de compra el 9 de diciembre de 2004, acordando que esta última construiría y vendería a ENRIQUE ORTIZ E HIJOS CONTRATISTA DE OBRAS, S.A. un yate a motor de lujo modelo Benetti Classic 120 por 9.500.000 euros a entregar en Viareggio el 15 de julio de 2007 en los términos y condiciones fijados en las cláusulas de contrato. El 2 de agosto de 2007 ambas sociedades formalizan un protocolo de aceptación reconociendo y acordando la entrega de la embarcación sin finalizar los trabajos pendientes relacionados en el anexo A que no afectan a la clasificación de la embarcación y/o su uso y/o su pleno disfrute.

El 10 de agosto de 2007 el Consulado General de España en Génova expide un pasavante autorizando a la embarcación a navegar bajo el pabellón de España hasta el Puerto de Alicante, destino que, según la declaración del capitán del yate que consta en el expediente, no pudo alcanzar, ya que debido a la cantidad de averías que surgieron durante la navegación tuvo que trasladar el yate a Viareggio en espera de las reparaciones oportunas. Éstas fueron ultimadas el 23 de febrero de 2008, iniciando la navegación hacia España con un nuevo pasavante expedido por el Consulado del Génova el 21 de febrero de 2008 que autorizaba a navegar bajo pabellón español hasta el puerto de Isla Canela en Huelva. El capitán finaliza su declaración manifestando que durante los meses siguientes y hasta el 22 de agosto de 2008 fecha en la que el yate quedó amarrado en el Puerto de Alicante para ultimar los trabajos pendientes relacionados en el protocolo de aceptación que fueron realizados durante septiembre y octubre, el yate navegó por aguas españolas amparado por el citado pasavante, solicitando la sociedad su inscripción en el Registro Especial de Buques de Canarias el 23 de diciembre de 2008. En definitiva, según las declaraciones del Capitán del yate desde el 22 de febrero hasta el 23 de diciembre de 2008, con la salvedad del período en el que estuvo amarrado en el puerto de Alicante, del 22 de agosto al 1 de noviembre, el yate estuvo navegando por aguas españolas.

La labor de investigación de la Inspección requiriendo información a diferentes puertos españoles arroja el siguiente resultado, que consta debidamente documentado en el expediente:

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 del julio. No consta documentado dónde estuvo el barco desde 23 al 26 de mayo.

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.

La tripulación estaba formada por el capitán, dos marineros, un mecánico y una camarera que se incorporó el 15 de mayo de 2008. Constan en el expediente las facturas expedidas por cada uno de los puertos de atraque del yate Elena por los diferentes servicios prestados, liquidándose en la mayor parte de las facturas la tasa por la tarifa 7 que corresponde a los buques de recreo.

De todo lo anterior, concluye la Inspección que desde el primer día en que se tiene constancia de que el yate Elena recaló en un puerto español, el 24 de febrero de 2008, fue utilizado en territorio español por la sociedad

reclamante, residente en el mismo, sin presentar una solicitud de matriculación definitiva dentro de los 30 días siguientes a su utilización en España.

El 22 de julio de 2009 la sociedad presenta alegaciones al acta manifestando que mantiene su disconformidad con la propuesta de regularización renunciando a presentar alegaciones en esta fase del procedimiento, si bien advierte un error en la base del cálculo de los intereses de demora.

En el **acuerdo de liquidación** se rectifican los intereses de demora debido al mencionado error de cálculo, pero se ratifica la liquidación incluida en el acta con el siguiente detalle:

- Cuota del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte: 1.147.121 euros.
- Intereses de demora: 87.463,16 euros.
- Ingresos a cuenta: 1.140.000 euros.
- Deuda tributaria a ingresar: 94.584,16 euros.

Dicho acuerdo se notificó con fecha 6 de septiembre de 2010.

**2.-** Con fecha 11 de enero de 2011 se adoptó el **acuerdo de imposición de sanción** derivado del anterior por considerar que se había cometido la infracción tributaria contenida en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

La sanción impuesta fue de 860.341 euros y dicho acuerdo se notificó el día 17 de enero de 2011.

**3.-** No conforme, la entidad presenta sendas **reclamaciones económico-administrativas** en fechas 30 de septiembre de 2010 y 3 de febrero de 2011 respecto de los actos de liquidación e imposición de sanción respectivamente.

De las **alegaciones** presentadas en fechas 15 de diciembre de 2010, 15 de junio de 2011 y 16 de septiembre de 2011 se extrae, en síntesis, lo siguiente:

Respecto del acuerdo de liquidación se alega que en la orden de carga en plan de inspección no se autoriza a realizar actuaciones de comprobación sino únicamente a practicar cuantos requerimientos de obtención de información a terceros se precise para la instrucción del expediente. Por tanto, dado que los actuarios no estaban autorizados para instruir procedimiento de inspección alguno, se debe anular la liquidación.

En cuanto al fondo del asunto, la entidad reclamante alega que la embarcación fue adquirida con el fin de desarrollar una actividad empresarial de arrendamiento de embarcaciones de lujo y pequeños cruceros por el Mediterráneo y que se tenía la intención de registrarse como empresa naviera en el Registro Especial de Buques de Canarias, como así sucedió con fecha 22 de abril de 2009, habiendo solicitado la matriculación el día 23 de diciembre de 2008. Esta matriculación en el citado Registro excluye que el uso de la embarcación sea el mero recreo.

El retraso producido desde el día 24 de agosto de 2008, día en que la embarcación llegó a España, hasta el día 23 de diciembre de dicho año, día en que se produjo su matriculación, se debe a las diversas reparaciones y pruebas a las que tuvo que ser sometida para poder ser matriculada, en particular las pruebas de estabilidad. La embarcación sufrió averías de gran calado que impedían utilizarla incluso en trayectos de distancia media con las mínimas garantías de llegar al destino. No se utilizó, por tanto, para el mero recreo. Además, no existe constancia en el expediente de que en ninguno de los puertos visitados por el buque durante la realización de estas pruebas hubiera a bordo persona alguna que no fuese miembro de la tripulación, por lo que la Inspección no determina quién realizó tal uso privado y se lo imputa a la entidad reclamante, que es una persona jurídica y esto es incompatible con la realización de un uso privado.

Por otra parte, la matriculación en el Registro Especial de Buques de Canarias no requiere el desplazamiento físico de la embarcación a Canarias, pues los trámites administrativos pueden realizarse desde cualquier registro y son centralizados por la Dirección General de la Marina Mercante, situada en Madrid.

En cuanto al pago de tasas, no existen tasas para "pruebas de navegación", por lo que lo lógico es pagar la más barata.

En relación con el acuerdo de imposición de sanción, la entidad alega que la Inspección no ha motivado adecuadamente la culpabilidad de la interesada.

**4.-El TEAC desestima las reclamaciones**. Considera lo establecido en la Ley 38/1992, de 28 de Diciembre, de Impuestos Especiales, y en particular en su artículo 65, apartado 1, letras a) y d), conforme al cual estarán sujetas al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte 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, así como 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; como aquí ha ocurrido, a la vista de los hechos que han quedado antes relatados. Y rechaza igualmente la falta de motivación de la culpabilidad de la recurrente.

**SEGUNDO** : En la demanda del presente recurso la entidad actora alega, después de una minuciosa descripción de los antecedentes de este asunto: 1) Explicación de la regularización practicada, y de los motivos de oposición a la misma. 2) Nulidad de actuaciones derivada de la falta de competencias en virtud de lo dispuesto en la orden de carga en Plan de Inspección. 3) Improcedencia de la liquidación por estar la matriculación en el REBECA no sujeta al IEDMT al tratarse de embarcaciones afectas a una actividad económica. 4) Falta de acreditación de la utilización por parte del sujeto pasivo liquidado. 5) Improcedencia de la sanción impuesta por ausencia de valoración por parte de la Administración de los elementos subjetivos que deben concurrir en el examen de culpabilidad: ausencia de culpabilidad.

Como quiera que el debate jurídico se plantea en esta sede jurisdiccional en términos prácticamente idénticos a los de la vía previa económico- administrativa, con reiteración sustancialmente de las mismas alegaciones a las allí sostenidas, hemos considerado oportuno reproducir aquí en extenso la resolución del TEAC que se impugna y que hace también una minuciosa relación de los argumentos de la reclamante y hoy recurrente.

**TERCERO** : La cuestión que se plantea es la de determinar si los acuerdos de liquidación e imposición de sanción de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT se encuentran ajustados a Derecho.

Con carácter previo al análisis del fondo del asunto corresponde pronunciarse sobre la alegación relativa a la falta de autorización de los actuarios para iniciar un procedimiento de comprobación, por no resultar amparados para ello por la orden de carga en plan de inspección.

Como señala la resolución del TEAC, la orden de carga en plan de inspección establece lo siguiente:

*"Queda autorizado a practicar cuantos requerimientos de obtención de información a terceros precise para la instrucción del presente expediente a excepción de los que requieran autorización del Director del Departamento conforme a lo establecido en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y su desarrollo normativo en el capítulo V, sección nº 3, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de la Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos".*

Y señala que "(...) no es necesario que la orden de carga en plan conste en el expediente. En particular, la resolución de 15 de octubre de 2004, R.G. 4140/2001, establece que *"tanto la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección como, en su caso, la autorización del Inspector Jefe si la inspección se realiza sin sujeción a un plan previo, son actos de trámite, de carácter reservado y confidencial, que "per se" no afectan a los derechos subjetivos del contribuyente y así lo ha manifestado el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 de octubre de 2000 y 17 de febrero de 2001. Se trata, en definitiva, de medidas referentes al funcionamiento interno de la Administración, encaminadas a asegurar el respeto a los principios de eficacia y coordinación a que se refiere el artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Requerir una autorización motivada del Inspector-Jefe cuando la inspección no se efectúa según un plan previo, responde a la necesidad de evitar toda arbitrariedad. Pero, insistimos, se trata de actos que no alteran los derechos del obligado tributario, no existiendo, en consecuencia, obligación de incorporar esta documentación en el expediente".*

Por otra parte, la resolución de 12 de febrero de 2009, R.G. 3541/2007, establece que *"aunque el sujeto pasivo no se encontrase incluido en plan y el Inspector Jefe no hubiera ordenado el inicio de actuaciones respecto al mismo, ello no anularía la liquidación, por cuanto que la misma ha sido practicada por el propio Inspector Jefe y, por tanto, nos encontramos con un supuesto de convalidación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 67 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reguladora del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.*

*En este sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones este Tribunal, entre otras la Resolución de 14 de marzo de 2008 (RG 2308/06) y de 15 de octubre de 2004 (RG 4140/2001), señalando "que no existe defecto alguno en las actuaciones inspectoras, ya que no existe obligación de incorporar la autorización del Inspector-Jefe, si la inspección se realiza sin sujeción a un plan previo". Con el mismo tenor se ha pronunciado la Audiencia Nacional en numerosas Sentencias, entre otras, la Sentencia de 24 de febrero de 2005 que establece que «no*





*procede la nulidad de las actuaciones inspectoras por inexistencia o falta de notificación de la orden de inicio de las actuaciones, ya que es innecesaria la notificación al contribuyente de la resolución que acuerda su inclusión en un concreto Plan de Inspección, sin que tal circunstancia genere indefensión»".*

Y termina el TEAC señalando que la orden de carga en plan es un acto de trámite que no es obligatorio que conste en el expediente. El hecho de que esta orden no exista o no autorice el inicio de las actuaciones inspectoras no determina la nulidad del procedimiento, como pretende la entidad reclamante, pues el acto de liquidación dictado por el propio Inspector-Jefe convalida lo anterior.

Las anteriores consideraciones del TEAC no han resultado desvirtuadas por la recurrente. Baste recordar la **Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2014 -recurso de casación para la unificación de doctrina 791/2013** - que señala "(...) nuestras sentencias de 28 de octubre de 2010 y 4 de mayo de 2011 ponen de relieve que el derecho expresado no supone que la simple omisión de la documentación relativa al inicio del procedimiento inspector comporte consecuencias invalidantes, salvo que se alegue y se pruebe que la selección de un determinado contribuyente se realizó al margen de la normativa establecida. Es decir, lo relevante a efectos de estimar la alegación formulada, es acreditar la falta de justificación de la inclusión en el Plan de Inspección de quien es recurrente. Sobre este extremo no formula alegación alguna el recurrente, lo que, por otro lado, tampoco se infiere de lo actuado a la vista de los hechos probados declarados por la sentencia de instancia (...)." O, si acudimos a la **Sentencia del Alto Tribunal de 9 de febrero de 2012 -recurso 3003/2008** - , que "(...) si bien existiese y se acreditase la existencia de una orden del Inspector-Jefe, la misma no apareciese convenientemente motivada, en cuyo caso nos encontraríamos ante un vicio del acto administrativo cuyo carácter o naturaleza invalidante se encontraría en función de que tal irregularidad tuviese efectiva trascendencia material, de manera que, en la hipótesis que ahora se baraja, el éxito del motivo impugnatorio pasaría porque el recurrente alegase (y aportase -cuando menos- un principio de prueba) de que la actuación inspectora obedece a una desviación de poder, un móvil discriminatorio u otro de naturaleza espuria."

Nada de eso ocurre aquí. Los anteriores argumentos son suficientes para rechazar este motivo. En el presente caso consta en el expediente un documento de 20 de abril de 2009, firmado por la Jefa de Dependencia Adjunta para el " *Inicio de actuaciones: Orden de inclusión en Plan*", referido al programa "Fraude IESDMT" (Impuesto especial determinados medios de transporte) en el que expresamente se indica "Tipo de expte: 92035 Impuesto Matriculación", e igualmente se indica que se examine la exención o no sujeción del barco.

Dicho acuerdo de inclusión añade también una autorización especial para practicar requerimientos de obtención de información a terceros que se precisen para instruir el presente expediente.

Por tanto se cumple con el artículo 177 del R.D. 1065/2007 , puesto que no hay duda alguna de que se ha acordado el inicio de un expediente sobre el IEDMT relativo al buque en cuestión. El hecho de que se autorice ya, con carácter general, la realización de ciertos requerimientos de información, para evitar tener que estar emitiendo autorizaciones en cada momento de las actuaciones, no altera en nada al hecho de la inclusión citada.

En consecuencia, se desestima la alegación en relación con esta cuestión.

**CUARTO** : En lo que respecta al fondo del asunto, la Inspección considera que la embarcación fue utilizada con fines de recreo con anterioridad a su matriculación en el Registro Especial de Buques de Canarias, Registro que no admite la matriculación de embarcaciones de recreo. La entidad alega, por su parte, que la embarcación se adquirió desde un principio con el fin de destinarla a la realización de una actividad económica, como así se confirma por la matriculación en el Registro anterior, y que las navegaciones que el buque realizó desde su entrada en el territorio español hasta su matriculación no se pueden considerar como de recreo, sino que se efectuaron para realizar las pruebas necesarias de estabilidad del barco, requisito que debía ser cumplido para proceder a la matriculación.

Respecto de la alegación por la que se considera improcedente la liquidación porque la matriculación en el Registro Especial de Buques de Canarias se encuentra no sujeta al Impuesto, hay que contestar que no es esa la cuestión que aquí se discute. No resulta controvertida la citada no sujeción, sino el hecho de que haya existido una utilización de la embarcación con fines de recreo con carácter previo a la matriculación del buque.

De acuerdo con lo dispuesto en el **artículo 65 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales** :

*"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 1.1) del artículo 66.

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

1º) 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.

2º) 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. Fecha de adquisición del medio de transporte.

2. 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 Ley 38/1992** establece:

"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. (...)

4. Cuando se constate el incumplimiento de la obligación a que se refieren los apartados anteriores, los órganos de la Administración tributaria o los órganos competentes en materia de tráfico, seguridad vial, navegación o navegación aérea darán al obligado tributario un plazo de cinco días para cumplirla o para presentar aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el pago del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Transcurrido ese plazo sin que se produzca la matriculación definitiva o sin que se presente dicho aval o certificado, dichos órganos procederán a la inmovilización del medio de transporte hasta que se acredite la regularización de su situación administrativa y tributaria. No obstante, la inmovilización será levantada en el caso de que el obligado tributario presente aval solidario o certificado de seguro en los términos indicados".

Como apunta el TEAC, la realización de navegaciones de prueba por aguas españolas con carácter previo a la matriculación y cuando tales pruebas son necesarias para cumplir los requisitos exigidos para proceder a la mencionada matriculación no puede considerarse como utilización a efectos de lo dispuesto en el artículo 65.1.d) de la Ley 38/1992 .

Por tanto, corresponde dilucidar si las navegaciones realizadas por la embarcación "Elena" desde el 24 de febrero de 2008, primer día en que se tiene constancia de que el yate Elena recaló en un puerto español, hasta el 23 de diciembre de 2008, día en que se solicitó la matriculación definitiva en el Registro Especial de Buques de Canarias, fueron navegaciones de prueba o de recreo.

La recurrente alega que el uso que de la embarcación se realizó con anterioridad a su matriculación fue exclusivamente para realizar las necesarias pruebas de navegación. Además, no existe constancia en el expediente de que en ninguno de los puertos visitados por el buque durante la realización de estas pruebas hubiera a bordo persona alguna que no fuese miembro de la tripulación, por lo que la Inspección no determina quién realizó tal uso privado.

En requerimientos realizados por la Inspección a los distintos puertos en los que el barco recaló se solicitó información sobre las personas que se encontraban a bordo del mismo. La relación de personas a bordo que consta en todas las contestaciones es la correspondiente a los miembros de la tripulación. Sin embargo, no consta que en ninguno de los puertos anteriores se hubiese realizado una inspección ocular de las personas a bordo con el fin de identificarlas. Los documentos que constan en el expediente son firmados por el capitán sin que conste en ellos sello alguno de la autoridad portuaria, por lo que se considera que dichos documentos no constituyen prueba suficiente de que hubiese otras personas a bordo.

En cambio, constan en el expediente dos declaraciones juradas de un certificado provisional de clasificación para yate de recreo, válido hasta enero de 2008, y un certificado de clasificación para yate de recreo, no provisional, válido hasta septiembre de 2012 expedido por las autoridades italianas.



De igual manera, constan en el expediente dos contratos de seguro de la embarcación con la entidad MAPFRE por los periodos 26/07/2007 a 26/07/2008 y 26/07/2008 a 26/07/2009, respectivamente. Se trata de contratos de seguro de embarcaciones deportivas y de recreo que recogen lo siguiente:

**"III. USOS DE LA EMBARCACIÓN Y ZONA DE AMARRE Y NAVEGACIÓN.**

*La embarcación se destina a recreo, encontrándose amarrada en el puerto de: MARINA ALICANTE, utilizando como zona de navegación: Las autorizadas por título y autoridad de marina, limitándose en cualquier caso a aguas españolas, Unión Europea y Mar Mediterráneo".*

Por su parte, la cláusula 3 del contrato, relativa a las garantías de navegación establece en su apartado 2 que *"Se garantiza que será utilizado exclusivamente para fines de recreo privado".*

A la vista de estos documentos, en particular el referente al seguro, el TEAC concluye que, sin perjuicio de que, efectivamente, alguna de las navegaciones realizadas tuviera como fin la realización de pruebas de navegación, las condiciones del seguro son claras, pues se garantiza que el barco *"será utilizado exclusivamente para fines de recreo privado"*.

Luego matizaremos estas consideraciones que hace el TEAC y que, en cuanto a los contratos de seguro, no son exactas.

En todo caso, es especialmente indicativo que el barco recalase en Sevilla justo durante los días en los que se celebró la Feria de Abril 2009. Por tanto, considerando que el barco ha sido utilizado con una finalidad meramente recreativa con carácter previo a su matriculación, confirma la liquidación impugnada.

**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 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 periodos 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 periodo 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. Hermenegildo , 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.

Respecto de lo indicado sobre el sujeto pasivo, como resalta el Abogado del Estado, es inevitable que quien utiliza un buque sea su dueño, porque es el único que tiene el poder de disposición y la posesión, incluso cuando lo alquila, con la única excepción de utilizaciones sin su consentimiento, lo cual además coincide con el caso de autos donde permanentemente ha sido el recurrente quien ha aparecido en la posesión y control del yate. La afirmación de que una persona jurídica no puede utilizar un yate de recreo (porque las personas jurídicas no se recrean), no es distinta a la afirmación de que tampoco puede utilizar un buque de carga, y parte del deseo de identificar la palabra "utilizar" (a la que el artículo 65.1.d añade la de "circular") con el acto físico de coger algo, lo cual reconduce a los marineros.



En conclusión, a pesar de los esfuerzos de la recurrente en su correcta y bien estructurada demanda, lo cierto es que, a juicio de la Sala, como antes de la Inspección y del TEAC, los hechos ocurridos en las fechas reseñadas de 2008 han quedado suficientemente acreditados.

**SEXTO** : Sobre la sanción

En lo que se refiere al expediente sancionador, la entidad reclamante y hoy recurrente alega que la culpabilidad no está suficientemente motivada en el acuerdo de imposición de sanción. Veamos los aspectos esenciales de la resolución del TEAC:

De acuerdo con el artículo 183.1 de la LGT : *"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"*.

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 simple negligencia.

La negligencia 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 . 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 reiteradas sentencias del Tribunal Supremo, 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.

*En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido 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 culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria ( sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero , 5 de marzo , 7 de mayo y 9 de junio de 1993 ; y 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995 ).*

En consecuencia, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (sentencias, ente otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995 ) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable.

La normativa vigente recoge en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 , LGT, el principio de culpabilidad, señalando:

*« 2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: ... d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley . Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus*

*circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados ».*

De acuerdo con los hechos señalados, en el presente caso la entidad aseguró su embarcación como una embarcación de recreo y así fue utilizada, pese a no estar matriculada. Esta actuación de la entidad 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 LGT . En particular, no cabe apreciar que actuara basándose en una interpretación razonable de la norma puesto que 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.

Compartimos la argumentación del TEAC que, a pesar de los esfuerzos argumentales desplegados, no ha sido en absoluto desvirtuada por la recurrente.

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) a 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.

**SÉPTIMO** : Cabe añadir, como hemos dicho en la **Sentencia de 25 de mayo de 2009 -recurso 693/2007** - que, el artículo 67, por su parte, dice, en lo que aquí interesa, que "serán **sujetos pasivos** del impuesto: a ) *Las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte (...)*".

La aplicación de la normativa reseñada, que es suficientemente clarificadora, al presente supuesto, examinadas las circunstancias concurrentes, determina la improcedencia de la exención y la confirmación de la resolución recurrida, atendidos los propios argumentos de la resolución impugnada y, en particular, las consideraciones que hemos resaltado.

El sujeto pasivo del impuesto es la persona a cuyo favor se realice la primera matriculación definitiva en concepto de propiedad y tiene el carácter de contribuyente.

Debe añadirse que consta suficientemente acreditado, y no desvirtuado por la actora, que la embarcación estaba siendo utilizada por su titular, de forma particular y al margen de toda actividad de alquiler, al menos durante las fechas reseñadas de 2008. Recordemos como el artículo 66.1.f) utiliza la expresión "afectarlos **exclusivamente** al ejercicio de actividades de alquiler". Esta mera consideración, dijimos en aquella sentencia, desvirtúa la invocación del carácter eminentemente finalista de la exención por el destino a la actividad de alquiler, además de la interpretación restrictiva que debe sostenerse en materia de exenciones -ex artículo 14 de la Ley 58/2003 , General Tributaria-

En definitiva, y reiteramos lo esencial de la resolución del TEAC el sujeto pasivo del impuesto ni tiene previamente reconocida a su favor la exención del Impuesto por la Administración, ni destina la embarcación matriculada a su nombre a la actividad de alquiler, ni tampoco la embarcación ha estado destinada exclusivamente a la actividad de alquiler.

Procede, en consecuencia, la desestimación del presente recurso

**OCTAVO**: De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción introducida por la Ley 37/2011, de medidas de agilización procesal, procede imponer las costas a la parte recurrente.



**Vistos** los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,

### FALLAMOS

Que **DESESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo nº **446/2013** interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup>. María Luisa Sánchez Quero, luego sustituida por D<sup>a</sup> Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de la entidad **ENRIQUE ORTIZ E HIJOS CONTRATISTA DE OBRAS, S.A.**, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de julio de 2013 (RG 4324/2010 y 553/2011), por la que se desestiman las reclamaciones económico- administrativas interpuestas contra Acuerdos de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes mediante los que se practicó liquidación por el concepto Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, correspondiente al ejercicio 2008, y se impuso una sanción, a la que se contrae el presente recurso, que confirmamos como ajustada a Derecho.

Se imponen las **costas** a la parte recurrente.

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación que contra la misma puede prepararse recurso de casación ante esta Sección, en el plazo de 10 días a contar desde el siguiente al de su notificación y para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Previamente deberá constituir un depósito por importe de 50 euros que ingresará en la cuenta de esta Sección 7<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, abierta en BANESTO número 2856 0000 24, e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial .

ASÍ por esta nuestra Sentencia, y de la cual, una vez firme, será remitido testimonio, con el expediente, a la Oficina de origen para su ejecución, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN:** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso - Administrativo de la Audiencia Nacional. Certifico.