

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ058412

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 21 de mayo de 2015

Vocalía 8.<sup>a</sup>

R.G. 1564/2012

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Motivación. Falta de motivación. Necesidad de motivación de la culpabilidad.** Para motivar la culpabilidad no basta con describir los hechos que motivan la regularización de la situación tributaria. Si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la Ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias. [Vid., en el mismo sentido, Resoluciones TEAC, de 23 de enero de 2014, RG 2318/2011 (NFJ053619) y, de 7 de junio de 2011, RG 1013/2009 (NFJ043423)]. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 38/1992 (Ley II.EE.), arts. 66 y 67.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 105, 115, 183 y 230.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), art. 137.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuestas por **R... LIMITED (...)**, y en su nombre y representación ... , con domicilio a efectos de notificaciones en ... , contra los siguientes acuerdos dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT):

- Acuerdo de liquidación de fecha 09 de febrero de 2012, derivado del acta de disconformidad A02-... extendida por el concepto Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicios 2008, 2009 y 2010 y cuantía 678.259,24 €.

- Acuerdo de imposición de sanción de fecha 9 de febrero 2012, derivado de la liquidación señalada en el párrafo anterior con importe de 320.028,97 €.

- Acuerdo de liquidación de fecha 14 de febrero de 2012, derivado del acta de disconformidad A02-... extendida por el concepto Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicios 2008, 2009 y 2010 y cuantía 1.329.342,09.

- Acuerdo de imposición de sanción de fecha 14 de febrero 2012, derivado de la liquidación señalada en el párrafo anterior con importe de 640.535,38 €.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

El día 28 de febrero de 2011 se constituyó la Inspección frente a la entidad **R... LIMITED** (en adelante, **R...**), al objeto de comprobar el cumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE), para la obtención de la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) en la primera matriculación definitiva en España de la aeronave marca **X...**, modelo ... y matrícula ... ..., así como de la aeronave marca **Y...** modelo ..., nº de serie .... y matrícula ... y dos motores ....

Con fecha 29 de septiembre de 2011, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la AEAT incoó las actas de disconformidad A02-... y A02-... por el concepto "Impuesto Especial Medios de Transporte. Actas", periodos 2008, 2009 y 2010 en las que se proponían las liquidaciones siguientes:

Acta A02-....:

Cuota: 1.138.729,56 €  
Intereses de demora: 171.445 €

Total deuda a ingresar: 1.310174,56 €

Acta A02-....:

Cuota: 568.940,4 €  
Intereses de demora: 100.130,72 €

Total deuda a ingresar: 669.071,12 €

De las actas citadas y sus informes complementarios se desprende lo siguiente:

Acta A02-....:

- Con fecha 28 de julio de 2006, **Y... COMPANY** (en adelante **Y...**) y **E..., S.A.** (en adelante **E...**) formalizaron un contrato de compraventa mediante el cual el primero vendía al segundo aeronave modelo ....
- Con fecha 17 de abril de 2008, **E...** formalizó un contrato de arrendamiento de la aeronave de referencia a favor de **Z..., S.L.** (en adelante, **Z...**). La renta a percibir por el arrendador será variable y estará constituida por una renta fija de 41.500 euros mensuales y una renta variable en función del beneficio de la explotación de la aeronave.

Se acuerda que serán de cuenta de **Z...** el seguro de la aeronave y los demás gastos que puedan estipularse de mutuo acuerdo entre ambas entidades. Asimismo corresponderá a la arrendataria disponer la aeronave en perfecto estado de conservación, mantenimiento y operación.

Se establece la obligación de remitir mensualmente a la arrendadora un informe en el que se detallen las horas de vuelo realizadas, las incidencias ocurridas y los importes de los ingresos y gastos derivados de la explotación comercial de la aeronave.

Se fija el derecho de la arrendadora a efectuar cuantos controles e inspecciones considere necesarios.

- Asimismo consta en el expediente la existencia de un Addendum al contrato de arrendamiento en el que se define la fórmula para el cálculo del beneficio de la explotación. Se consideran a este efecto gastos de explotación:

- Las comisiones de comercialización. A estos efectos se cargará a la cuenta de explotación de la aeronave una cantidad igual al 10% de la facturación a terceros no incluidos en el grupo de sociedades al que pertenece **E...**
- El canon de gestión por un importe de 25.000 euros anuales.
- El canon de mantenimiento y reparaciones por un importe anual de 10.000 euros.
- La parte fija del arrendamiento.

Además se hace constar que en ningún caso **Z...** debe soportar ninguna pérdida de explotación, por lo que si en cada aniversario de la firma del contrato o de sus sucesivas prórrogas se ha producido una pérdida de explotación que no ha sido compensada con beneficios de explotación en meses sucesivos, las partes se obligan a definir conjuntamente, actuando de buena fe, una fórmula para resarcir a **Z...** en su integridad de la pérdida pendiente de compensar con beneficios.

- Con fecha 18 de abril de 2008 se celebró un contrato de compraventa a plazos con pacto de reserva de dominio entre **E...** y **R...** fijando un precio de 4.741.170,01 €.

- Con fecha 11 de mayo de 2008, **R...** solicitó, ante la Oficina de Gestión de la Administración María de Molina de Madrid, la exención del IEDMT correspondiente a la primera matriculación de la aeronave a través del modelo 05 de solicitud de no sujeción, exención y reducción. Con fecha 12 de junio de 2008, la citada Oficina de Gestión Tributaria comunicó a **R...** la concesión de la exención solicitada.

- El 18 de julio de 2008 el Registro de Aeronaves expidió certificado matrícula definitiva de la aeronave con los siguientes datos: **R...**, como propietaria de la aeronave, **E...**, como poseedor en virtud de un contrato de compraventa con pacto de reserva de dominio, y **Z...**, como arrendataria.

**Acta A02-...:**

- Con fecha 11 de septiembre de 2007, **X...** y **W...**, **S.A.** (en adelante **W...**) formalizaron un contrato de compraventa mediante el cual el primero vendía al segundo una aeronave marca **X...**, modelo ... .

- Con fecha 14 de noviembre de 2007, **W...** formalizó un contrato de arrendamiento de la aeronave de referencia a favor de **V...**, **S.L.** (en adelante, **V...**). La renta a percibir por el arrendador sería variable estando constituida por un fijo de 1000 euros al mes y un variable que dependerá del beneficio obtenido por la explotación de la aeronave, una vez descontados los gastos acordados así como la renta fija.

En el "contrato de servicios de transporte y uso de la aeronave" celebrado por ambas partes, se establece que **V...** prestaría los servicios de selección de personal, contratación y rescisión, en su caso, prestaciones de handling y catering, coordinación de vuelos, trabajos y servicios a terceros, prestaciones de mantenimiento así como otros servicios.

Además se hace constar que **V...** facturará mensualmente a **W...** un 5% del total de la facturación realizada por aquella a terceros por el uso de la aeronave. Este canon no será de aplicación cuando los vuelos hayan sido realizados por **W...** o empresas del grupo o que les pertenezcan.

Asimismo se indica que **V...** cargará a **W...** todos los gastos de vuelo producidos en el mes, la remuneración fija mensual y el canon indicado anteriormente.

- En fecha 16 de junio de 2009 se firmó por ambas partes un documento de novación modificando el importe de la remuneración a recibir por **V...**. De este modo **W...** se compromete a pagar a **V...** una remuneración fija mensual de 4360 €.

Asimismo se produce una modificación en el importe a percibir por **W...** que será un porcentaje de la facturación mensual realizada por **V...** por el uso de la aeronave con arreglo a una escala fijada en función de las horas de vuelo.

Se recoge también en este documento que los vuelos realizados por **W...**, socios de **W...**, empresas del grupo o que le pertenezcan no darán lugar a la exigencia del canon. En el caso de vuelos realizados por terceros que sean presentados por **W...** el canon será del 50 % del expresado en la escala contenida en el documento de novación.

- Con fecha 9 de julio de 2008 se celebró un contrato de compraventa a plazos con pacto de reserva de dominio entre **W...** y **R...** fijando un precio de 9.489.413 €.

- Con fecha 29 de julio de 2008, **R...** solicitó, ante la Oficina de Gestión de la Administración Marítima de Molina de Madrid, la exención del IEDMT correspondiente a la primera matriculación de la aeronave a través del modelo 05 de solicitud de no sujeción, exención y reducción. Con fecha 31 de julio de 2008, la citada Oficina de Gestión Tributaria comunicó a **R...** la concesión de la exención solicitada.

- Con fecha 28 de noviembre de 2008 el citado Registro de Aeronaves expidió certificado de matrícula definitiva de la aeronave bajo la referencia ... con los siguientes datos: **R...**, como propietaria de la aeronave, **W...**, como poseedor en virtud de un contrato de compraventa con pacto de reserva de dominio, y **V...**, como arrendataria.

**Segundo.**

En fecha 18 de octubre de 2011, la entidad reclamante presentó alegaciones a las propuestas formuladas en las referidas actas sosteniendo que la sociedad ha cumplido todos los requisitos legales establecidos para la aplicación de la exención del artículo 66.1.k).

Las alegaciones fueron desestimadas, de modo que los respectivos acuerdos de liquidación se dictaron, con fecha 9 y 14 de febrero de 2012, confirmando en todos sus puntos las propuestas inspectoras, por lo que, tras procederse al cálculo de los intereses de demora hasta la fecha en que se dictan estos acuerdos, los importes resultantes de las liquidaciones fueron los siguientes:

**Acuerdo liquidación 9 de febrero de 2012:**

Cuota: 568.940,4 €

Intereses de demora: 109.318,84 €

Total deuda a ingresar: 678.259,24 €

Acuerdo liquidación 14 de febrero de 2012:

Cuota: 1.138.729,56 €  
Intereses de demora: 190.612,53 €

Total deuda a ingresar: 1.329.342,09 €

Los acuerdos de liquidación fueron notificados con fecha 29 de febrero de 2012.

**Tercero.**

Mediante acuerdos de fecha 29 de septiembre de 2011 se le comunicó al obligado tributario el inicio de los expedientes sancionadores que llevaban incorporadas las propuestas de sanción, como consecuencia de la posible comisión de infracción tributaria.

La infracción cometida se encuadra en el artículo 191.1. de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) 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 mismo. Las infracciones se califican como graves.

Los acuerdos de imposición de sanción se dictaron en fecha 9 y 14 de febrero de 2012. Se impone una sanción consistente en multa pecuniaria proporcional del 50% incrementada en 25 puntos porcentuales al concurrir ocultación. El importe de la sanción asciende a 854.047,17 € en el caso de la liquidación derivada del Acta A02-... y a ... en el caso de la liquidación derivada del Acta A02-... .

**Cuarto.**

Disconforme con lo anterior, la entidad **R...** interpuso las correspondientes reclamaciones económico-administrativas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 28 de marzo de 2012. Las referidas reclamaciones se registraron con R.G. 1561/2012, 1562/2012, 1564/2012 y 1565/2012.

En los trámites de puesta de manifiesto del expediente notificados con fecha 6 y 9 de mayo de 2013 se alegó, en síntesis, lo siguiente:

a) En lo que se refiere a los acuerdos de liquidación:

· La entidad cumplió los requisitos exigidos para la aplicación de la exención del IEDMT establecida en el artículo 66.1. k) de la LIE, puesto que:

- Las aeronaves estaban destinadas a ser cedidas en arrendamiento a una empresa de navegación aérea;
- **R...** o entidades vinculadas a ella no eran usuarias finales de las aeronaves;
- La exención, de carácter rogado, se solicitó cumpliendo los requisitos exigidos al respecto, y fue concedida expresamente por la Administración tras comprobar el cumplimiento de dichos requisitos.

· Los contratos de arrendamiento de la aeronave de **W...** a **V...**, así como de **E...** a **Z...** y, son contratos de arrendamiento de cosa, y no de arrendamiento de servicios, puesto que así se deriva de la calificación civil y registral de dichos contratos.

· Subsidiariamente, si se recalifica la operación conforme a la verdadera naturaleza de la misma y, por lo tanto, se considera que **R...** es un mero financiador de la adquisición de las aeronaves por parte de **E...** y **W...**, dicha recalificación ha de predicarse del conjunto de la operación y, en consecuencia, ha de considerarse que el sujeto pasivo de las operaciones es el verdadero adquirente de la aeronave, esto es, **E...** y **W...**

· No procede la liquidación de intereses de demora en estos supuestos, puesto que la Administración en el momento de conceder la exención no realizó la necesaria liquidación administrativa que determinaría una cuota sobre la que se devenguen dichos intereses de demora y el procedimiento de liquidación que rige el IEDMT no determina mora del deudor porque no existe una deuda líquida.

b) En lo que se refiere a los acuerdos de imposición de sanción:

- Improcedencia del acuerdo de imposición de sanción por ausencia de culpabilidad en la conducta **R...**
- Improcedente calificación de la infracción como grave puesto que no puede apreciarse ocultación en la conducta del reclamante.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Este Tribunal Económico – Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

**Segundo.**

La cuestión que se plantea es la de determinar si los acuerdos de liquidación y de sanción, citados en el encabezamiento, se encuentran ajustados a Derecho. En particular, si es aplicable la exención en el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte contemplada en el artículo 66.1.k) de la Ley de Impuestos Especiales.

Se procede en la presente resolución a la acumulación de los cuatro expedientes de referencia, conforme al artículo 230 de la LGT.

**Tercero.**

En primer lugar, la entidad reclamante alega que cumplió los requisitos exigidos para la aplicación de la exención del IEDMT establecida en el artículo 66.1. k) de la LIE.

Así, señala que la exención, de carácter rogado, se solicitó cumpliendo los requisitos exigidos al respecto y fue concedida expresamente por la Administración tras comprobar el cumplimiento de dichos requisitos.

Lo que la entidad reclamante quiere decir con esta alegación es que el otorgamiento de la exención concedida a las aeronaves de referencia constituye un acto propio de la Administración que no puede anularse si no es a través de un procedimiento especial de revisión.

En relación con la doctrina de los actos propios alegada por la reclamante se debe señalar que el caso expuesto no constituye violación de la doctrina de los actos propios, puesto que no existe "acto propio" alguno, y ello de acuerdo con la delimitación que de los mismos ha realizado el Tribunal Supremo en diferentes sentencias y autos, concretamente en el auto de 4 de diciembre de 1998, que indica *"para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero"*. También el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente (sentencia de 27 de marzo de 2007, entre otras) que los actos propios, para vincular a su autor, han de ser inequívocos y definitivos, en el sentido de crear, establecer y fijar o modificar una determinada relación jurídica, de manera que causen o produzcan estado.

En el presente supuesto no se vulnera la doctrina de los actos propios de la Administración Tributaria, puesto que el reconocimiento inicial de la exención por la Administración no es definitivo, en el sentido señalado en las referidas sentencias del Tribunal Supremo. Así, es preciso destacar el artículo 115.3 de la LGT:

*"3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley"*.

En términos similares se expresa el artículo 137, apartados 1 y 3, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI):

*"1. (...)*

*El reconocimiento de beneficios fiscales será provisional cuando esté condicionado al cumplimiento de condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el expediente. Su aplicación estará condicionada a la concurrencia en todo momento de las condiciones y requisitos previstos en la normativa aplicable.*

3. El incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal determinará la pérdida del derecho a su aplicación desde el momento que establezca la normativa específica o, en su defecto, desde que dicho incumplimiento se produzca, sin necesidad de declaración administrativa previa.

Tratándose de beneficios fiscales cuya aplicación dependa de condiciones futuras, el incumplimiento de estas obligará a la regularización del beneficio fiscal indebidamente aplicado conforme a lo dispuesto en el artículo 122.2, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A estos efectos, cuando se trate de tributos sin periodo impositivo o de liquidación, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación en el plazo de un mes desde la pérdida del derecho a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal y deberá ingresar, junto con la cuota resultante o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal, los intereses de demora correspondientes.

(...)"

El artículo 66.1.k) de la LIE (en la redacción aplicable por razones cronológicas) establece:

*"1. Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva de los siguientes medios de transporte:*

*k) Las aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea.*

*La exención no será aplicable cuando la persona a cuyo nombre se matricule la aeronave o las personas vinculadas a ella resulten en su conjunto usuarios finales de la aeronave en un porcentaje superior al 5 por 100 de las horas de vuelo realizadas por ésta durante un periodo de doce meses consecutivos. Para la aplicación de este párrafo se consideran personas vinculadas aquellas en las que concurren las condiciones previstas en el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido".*

A su vez, el apartado 2 de este artículo 66 señala:

*"2. La aplicación de las exenciones a que se refieren las letras a), b), c), d), f), i) y k) del apartado anterior estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente (...)"*

Por tanto, la concesión inicial de la exención fue provisional en el sentido expuesto en los preceptos citados, puesto que se encontraba condicionada a la efectiva concurrencia de determinados requisitos que no fueron comprobados en el procedimiento en que se dictaron, como es la existencia del arrendamiento en los términos requeridos en la Ley de Impuestos Especiales. El obligado tributario al que se le concede la exención debe cumplir los requisitos que le permiten poder beneficiarse de la misma, de forma que si la Administración advierte su incumplimiento puede regularizar su situación tributaria, como en este caso. De acuerdo con el artículo 66 de la LGT, prescribe a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, por lo que la Inspección disponía de ese plazo para poder efectuar la regularización de la situación tributaria del obligado. Por tanto, la concesión de la exención se encuentra condicionada al cumplimiento de los requisitos por el obligado, quien deberá probar que los cumple, en virtud del artículo 105 de la LGT.

Tampoco se puede entender que el artículo 115.3 no es de aplicación porque se efectuó una comprobación previa para conceder la exención. Como se ha explicado anteriormente, tal comprobación no tuvo lugar, pues no se inició procedimiento alguno al efecto y simplemente se constató la existencia de un contrato de arrendamiento, pero sin entrar a analizar la verdadera naturaleza del mismo, como sí se hizo en el procedimiento que da lugar al acto de liquidación impugnado.

A esta misma conclusión llega la Audiencia Nacional en numerosas sentencias. A título de ejemplo se pueden citar las sentencias de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 27 de febrero de 2012, nº de recurso 706/2010, así como la de 17 de diciembre de 2012, nº de recurso 336/2011, cuyo fundamento de derecho octavo dispone:

*"OCTAVO. Por lo que respecta al conjunto del resto de las alegaciones, que ya han sido detalladamente contestadas en el acuerdo de liquidación hay que señalar en lo que se refiere a la concesión de la exención previamente acordada por Gestión Tributaria, que de acuerdo con el artículo 68.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril), la concesión o disfrute de beneficios fiscales de cualquier naturaleza mediante acuerdo o resolución expresa e individualizada se entenderá provisional cuando esté condicionada al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el expediente. En caso de incumplimiento de las condiciones o requisitos, de*

conformidad con el artículo 68.2 la Inspección practicará de inmediato las liquidaciones que procedan, reputándose revocado o no concedido dicho beneficio fiscal.

Por su parte, el artículo 115.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria establece igualmente el carácter provisional de la exención: (...)

Por lo tanto, para la concesión de la exención con carácter provisional basta con comprobar que se aporta la documentación que se solicita, pudiendo quedar para una comprobación posterior el cumplimiento de las condiciones futuras o la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron”.

En consecuencia, no cabe apreciar esta alegación de la reclamante.

#### **Cuarto.**

Asimismo, la entidad reclamante alega que cumplió los requisitos exigidos para la aplicación de la exención del IEDMT establecida en el artículo 66.1. k) de la LIE puesto que las aeronaves estaban destinadas a ser cedidas en arrendamiento a una empresa de navegación aérea y que R... y las entidades vinculadas a ella no eran usuarias finales de las aeronaves.

En este sentido, conviene hacer referencia a la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de mayo de 2012, nº de recurso 321/2011, en cuyo fundamento tercero se establece lo siguiente:

*“Debe tenerse en cuenta, que la hoy actora aparece como titular del derecho de propiedad en el contrato de arrendamiento financiero celebrado entre la hoy actora y la entidad Inversiones Alpecor S.A. en fecha 18 de octubre de 2004, cláusula 2.3 del citado contrato, en el que aparece que el arrendador financiero, BBVA, es dueño por título de compraventa de los bienes a los que se refiere el presente contrato, y conserva la plena propiedad de los mismos en tanto no se ejercite, en su caso, el derecho de opción de compra que confiere al cliente.*

*Asimismo se establece en la cláusula 7.2.3, el cliente con la autorización expresa del arrendador financiero, podrá transferir su posesión o uso por cualquier forma o modalidad (subarriendo...) bien sea a título oneroso o gratuito.*

*Ello supone que: la entidad recurrente, como propietaria inscribe de forma definitiva la matriculación de la aeronave a su nombre como propietaria. Para solicitar la exención prevista en el artículo 66.1.K de la Ley 38/1992, tiene que autorizar el subarriendo de la nave a la entidad SKY SERVICE AVIATION S.L., y a Jet Personales S.A después, pues conocía que la arrendataria financiera no tenía la condición de empresa de navegación aérea, y la autorización para llevar a cabo el subarriendo debe serlo de forma expresa, lo que implica que la actora autorizante, debe de conocer a fondo las condiciones que van a regir el contrato de "subarriendo de cosa", pues también, debe conocer, que para la obtención de la exención, solamente podrá hacerse cuando el subarriendo de la nave sea de cosa y a una empresa dedicada a la navegación aérea. O al menos debió conocerlas”.*

La sentencia anterior, entre otras de la Audiencia Nacional, establece que cabe la aplicación de la exención contenida en el artículo 66.1.k) de la LIE cuando se autorice de forma expresa el arrendamiento de la aeronave a una empresa de navegación aérea, siempre que el arrendamiento lo sea de cosa.

Por tanto, se impone analizar si el arrendamiento fue efectivamente de cosa, como alega la parte actora, o de servicios, como considera la Inspección.

Por lo que respecta al análisis del contrato de arrendamiento, es necesario hacer referencia a las sentencias de la Audiencia Nacional de 26 de mayo de 2008, 1 de febrero de 2010, de 27 de febrero de 2012, de 7 de mayo de 2012, de 14 de mayo de 2012, de 17 de diciembre de 2012 y 22 de abril de 2013, entre otras.

En particular, en la sentencia antes citada de 17 de diciembre de 2012, la Audiencia Nacional estableció lo siguiente:

**“CUARTO** : Esta Sección ya ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre temas semejantes en anteriores sentencias, como son las de fechas de 26 de mayo de 2008 -recurso 31/2007 interpuesto por BANSALEASE, ESTABLECIMIENTO FINANCIERO DE CREDITO, S.A. en la que se apoya la resolución impugnada, que ha devenido firme. En efecto, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, mediante Sentencia de 2 de junio de 2011, ha inadmitido el recurso de casación 4779/2008, interpuesto contra la misma. Además esta Sala ya se pronunciado en otros supuestos análogos rechazando los recursos correspondientes y confirmando las resoluciones del TEAC, así, al menos, en Sentencias de 1 de febrero de 2010 -recurso 481/2008 interpuesto por BANSALEASE, ESTABLECIMIENTO FINANCIERO DE CREDITO, S.A., 21 de noviembre de 2011 - recurso 298/2010 de BBVA RENTING, S.A. y 19 de diciembre de 2011 -recurso 622/2010 interpuesto por BANCO BILBAO

ARGENTARIA, S.A.. Y, en la misma línea, las tres sentencias dictadas con esta misma fecha en los recursos 706/2010 , 709/2010 y 711/2010 interpuestos por la entidad ROYA SCOT LEASING LIMITED.

**QUINTO:** Las cuestiones planteadas se concretan en determinar si la primera matriculación de la aeronave controvertida está comprendida en los supuestos de exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, señalados en el artículo 66.1.k) de la Ley 38/92 de Impuestos Especiales.

En relación con la cuestión planteada por la entidad interesada resulta preciso hacer referencia a lo establecido en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales que dispone en su artículo 65, apartado 1, letra c ), que estarán sujetas al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte la primera matriculación definitiva de aeronaves, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de Aeronaves. Por su parte el artículo 66, apartado 1, letra k), de la Ley 38/1992 , en su redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, dispone que estará exenta del Impuesto la primera matriculación definitiva de las aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea.

Del tenor literal de ambos artículos puede deducirse, que para que se produzca la exención en necesaria la concurrencia de dos requisitos: 1°. Que el destino último de las aeronaves matriculadas sean cedidas en arrendamiento, expresión esta que determina necesariamente que el negocio jurídico a través del que se articule la utilización de aquella debe ser, por definición, un arrendamiento de cosa, nunca de servicio, ya que éste no implica cesión del goce o disfrute de una cosa. 2°. Que el destinatario sea una empresa de navegación aérea, en el sentido de que la cesión de la aeronave, lo sea para su explotación económica, es decir, para el desarrollo de una actividad empresarial directamente relacionada con la navegación aérea, empleándose la nave cedida para dicha actividad.

**SEXTO:** El análisis de la procedencia de la exención concedida en la matriculación de la aeronave exige determinar si realmente se ha producido el negocio jurídico determinante de la exención del Impuesto, que no es otro que el de arrendamiento de cosa a favor de una entidad de navegación aérea, ya que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

(...)

**OCTAVO :** Deben tenerse en cuenta las normas de interpretación de contratos recogidas en el Código Civil, en base a la remisión que hace el artículo 50 del Código de Comercio.

Se debe partir de la idea inicial que los contratos obligan a lo realmente querido por las partes, y que desde el perfeccionamiento de los mismos, obligan no solamente al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a todas las consecuencias que según su naturaleza, sean conforme a la buena fe, al uso y a la ley, artículo 1258, y, en todo caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 1281 del código civil , si los términos de un contrato son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes, se estará al sentido literal de sus cláusulas. Pero si las palabras parecieran contrarias a la intención evidente de los contratantes prevalecerá ésta sobre aquellas, llegándose a dicho conocimiento, teniendo en cuenta los actos anteriores, coetáneos o posteriores que hayan observado las partes.

De aquí, que se llegue a la conclusión, que para determinar cuál sea la naturaleza jurídica de lo realmente querido por las partes, debe estarse a su verdadera intención y no a la fórmula contractual que se haya elegido por ellas.

Se discute, si el contrato celebrado entre la dos entidades referenciadas, constituye un arrendamiento de cosa o un arrendamiento de servicios, de forma que CIA DE LAS INDIAS S.L., ha contratado con SOKO AVIATION S.L., primero y con TAG AVIATION ESPAÑA S.L., después, no la cesión del avión para que sea explotado por esta y pague una renta mensual, anual o diaria, si no para que éstas le presten un servicio, consistente en la utilización legal del avión arrendado, al ser una empresa de navegación aérea, y facilitarle clientes para la utilización de dicho avión, o para prestar tal servicio a los clientes de la empresa subarrendadora.

Para ello se hace necesario conocer cuál ha sido la verdadera intención de las partes a la vista del clausulado contenido en el contrato de subarriendo firmado en fecha 25 de septiembre de 2006, en relación con el celebrado anteriormente el día 22 de septiembre de 2006, y atendiendo a los comportamientos de las partes.

Previamente se hace necesario fijar las clases de contratos arrendamientos existentes, y cuáles puedan ser sus características.

Así el artículo 1542 dice que el arrendamiento puede ser de cosas, o de obras o servicios.

El artículo 1543 dice que en el arrendamiento de cosas, una de las partes se obliga a dar a la otra el uso de alguna cosa por tiempo determinado y precio cierto.

En el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto. Artículo 1544.

En el arrendamiento de cosas es obligación del arrendador ceder el uso de la cosa y entregar al arrendatario una cosa objeto del contrato, así como, que corran de su cuenta, durante el arrendamiento, todas las

reparaciones necesarias a fin de conservarla en estado de servir para el uso a que ha sido destinada. Pero no aquellas que son necesarias para el mantenimiento de la cosa y que se generan como consecuencia de su uso normal durante el arrendamiento. Por su parte el arrendatario está obligado a pagar el precio del arrendamiento y a usar de la cosa arrendada como un diligente padre de familia destinándola al uso pactado, siendo de su cuenta los gastos necesarios derivados del uso normal de la cosa objeto el contrato.

En el arrendamiento de cosas que tenga por objeto una aeronave, se cede el uso de la misma, cuyo uso consiste en su utilización para la práctica de vuelos y el transporte de personas y o cosas, a cambio de un precio, y siendo de cuenta del arrendatario los gastos derivados del uso normal, más los gastos generados por su uso, en los aeropuertos y como consecuencia de la navegación, holding, catering personal,...., compensando estos gastos y el importe de la renta que debe pagar al arrendador, con los beneficios obtenidos con la explotación del mismo.

Pasando a analizar las cláusulas contractuales para poder determinar cual haya sido la voluntad de las partes en relación con el contrato que han querido celebrar, debe destacarse que:

. En el punto 2, del contrato de fecha 25 de septiembre de 2006, el precio de arrendamiento se fija en el importe mensual de 1.000 #, y la percepción de esta cantidad se establece con independencia de otras cantidades que habrá de recibir la parte arrendadora.

Estas cantidades, se recogen en el anexo firmado el día 22 de septiembre de 2006 en el que se hace constar: 3.2-Que el precio de hora/vuelo para terceros, será de 4.900 # más impuestos. Esta cantidad deberá entregarse a la Cía de Indias Occidentales, menos las cantidades que se queda la arrendataria, como así se deduce del resto de las cláusulas contractuales.

Del total de las horas cobradas a razón de 4.900 # se descontará por la entidad SOKO AVIATION, el 10%. punto 3. Pero además, las cantidades sufragadas a su costa (3.1), como son: 3.1.1 Los costes inherentes a las prestaciones de holding y catering. 3.1.2 Los costes inherentes al mantenimiento de la Aeronave y de sus equipos de vuelo. 3.1.3 Primas de seguros. 3.1.4 Los costes de personal necesarios para la operación de la Aeronave entre los que se encuentran los de formación, salarios, sueldos, gastos sociales y vestuario.

Es decir, SOKO AVIATION, se encarga de gestionar la explotación del avión, pero el importe de las cantidades obtenidas por el alquiler del mismo, se liquida trimestralmente a la arrendadora, (4 liquidación, facturación y pago), de forma que aquella, abonará a Compañía para las Indias Occidentales la facturación de las horas de vuelo voladas al mes por la aeronave a favor de terceros, a razón del precio por hora de vuelo establecida en la cláusula 3.2, deduciendo el correspondiente canon por horas de vuelo mensuales y los distintos costes de explotación satisfechos, que se hayan producido a lo largo del trimestre y que son los enumerados en la cláusula 3.

Es más en la cláusula 5.1 se establece que las horas de vuelo que realice Compañía para el Comercio de las Indias Occidentales para sí misma, no devengarán el abono a SOKO AVIATION del importe descrito en la cláusula 3.3, (el 10% del importe de la hora de vuelo).

Simplemente de la lectura de estas cláusulas, poniendo en relación unas con otras, se llega a la conclusión que la Cía de las Indias Occidentales, compra la aeronave, y contrata con la citada entidad que le preste la totalidad de servicios necesarios para que el avión vuele y pueda ser utilizado por terceros previo pago de una cantidad/hora de vuelo. Las cantidades así obtenidas, se entregan a la arrendadora, después de haber deducido los gastos tenidos, más el canon del 10%.

No se ha contratado el arrendamiento de una cosa, a cambio de un precio cierto, aun cuando una parte del mismo sea fija, (1.000 # mensuales), y otra variable (10%), y deba llevar a cabo otras prestaciones.

Lo que se ha contratado es que preste un servicio para que la aeronave este en perfecto estado de uso por terceros o por la empresa arrendadora que explota el avión directamente, y para ello contrata los servicios de una compañía de navegación aérea, al ser necesario reunir ciertos requisitos formales y administrativos que no reúne la arrendadora para ello, servicios que paga, con el 10% de la hora/vuelo usado por terceros, corriendo por cuenta de la arrendadora la totalidad de gastos que tenga la explotación.

En apoyo de esta interpretación se puede traer a colación actos anteriores observados por la entidad Cía de las Indias Occidentales que en la sesión de la Junta General Extraordinaria y Universal de accionistas celebrada el día 16 de enero de 2006 acuerda la ampliación de las ramas de actividad de la sociedad conforme a su objeto social, creando a tal efecto una división de negocio basada en el transporte aéreo de personas y/o mercancías, para lo que acuerdan comprar una aeronave para su posterior explotación directa o arrendamiento a Compañías de Navegación Aérea.

Y como actos posteriores, la empresa arrendadora lleva a cabo la publicidad de la prestación del servicio de vuelos en avión o en helicóptero, sin hacer referencia para nada a la entidad que presta el servicio.

En conclusión, se puede decir, que si bien a la vista de lo dispuesto en el artículo 1255 del código civil, los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, el orden público, podría considerarse que el contenido de las cláusulas referenciadas del contrato de 22 de septiembre de 2006, serían válidas y estarían amparadas por este precepto, si

los efectos de este contrato se produjese únicamente entre ambas partes; pero en el presente caso, no se puede admitir esa validez, cuando los extienden a terceros, como sucede con la obtención de una exención del pago del impuesto, por lo que sería necesario analizar si dichas cláusulas son válidas en relación con las leyes y el orden público.

Al respecto debe decirse que conforme a lo dispuesto en el artículo 115. Dos de la ley 58/2003 la administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que se hubiera dado a los mismos. En su artículo 13 establece que las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez.

De la validez de este contrato de subarriendo se hace depender la eficacia de la exención solicitada, puesto que el artículo 66. Uno K) de la ley 38/1992 establece que dicha exención se concederá respecto de las aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea, como las sociedades SOKO AVIATION S.L. o TAG AVIATION ESPAÑA S.L., si bien la inspección tributaria, interpretando dicho contrato, llega a deducir que no se trata de un contrato de arrendamiento de cosa sino de un contrato de arrendamiento de servicio.

Y ésta es la conclusión a la que se llega no solamente por lo ya dicho sino por la concurrencia de otras circunstancias coetáneas y posteriores que permiten conocer la evidente intención de los contratantes, que era la de celebrar un contrato de subarrendamiento de servicios y no un contrato de subarriendo de cosa.

Por otra parte, aparece que el cliente más habitual del uso del avión, es la propia arrendadora Cía de Comercio de las Indias Occidentales, superando el límite máximo del 5% exigido en el artículo 66.1.k) párrafo segundo.

Por todo ello, y llegando a la conclusión que para la concesión de la exención, es necesario que las aeronaves matriculadas sean dadas exclusivamente a empresas de navegación aérea, en arrendamiento de cosa, y en el presente caso, el objeto de arrendamiento no es tanto la aeronave, como la prestación del servicio para su explotación, debe desestimarse el presente recurso, no apreciándose méritos, en atención a lo dispuesto en el art. 139 de la L.J.C.A., que justifiquen la condena en costas."

De la sentencia anterior se concluye que la exención contenida en el artículo 66.1.k) de la LIE no es aplicable porque el contrato celebrado con la compañía de navegación aérea no es de arrendamiento de cosa, sino de arrendamiento de servicios. Efectivamente, lo que se ha contratado es la prestación de un servicio para que la aeronave esté en perfecto estado de uso por terceros o por la empresa arrendadora que explota el avión directamente, y para ello contrata los servicios de una compañía de navegación aérea, al ser necesario reunir ciertos requisitos formales y administrativos que no reúne la arrendadora para ello, servicios que paga, con el 10% de la hora/vuelo usado por terceros, corriendo por cuenta de la arrendadora la totalidad de gastos que tenga la explotación.

Pues bien, igual situación se produce en los casos objeto de las presentes reclamaciones económico-administrativas. La Inspección llega a las siguientes conclusiones, documentadas en el acuerdo de liquidación derivada del acta A02-...:

*"Pues bien, a la vista de los contratos suscritos y de la documentación incorporada al expediente puede concluirse que en la relación contractual existente entre E... y Z... no concurren las características propias de un arrendamiento de cosa.*

*En efecto, de los contratos suscritos se desprende que no se ha producido una plena adquisición del uso de la aeronave por parte de Z... a cambio de un precio, de forma que pueda desarrollar con la misma una actividad económica con los riesgos inherentes de poder sufrir pérdidas que son propios a toda actividad económica.*

*Los contratos suscritos y la forma de ejecución de los mismos por las partes acreditan que es E... y no Z... quien efectúa la explotación de la aeronave, asumiendo todos los riesgos de la explotación de la aeronave y haciendo suyos todos los ingresos y pérdidas que puedan derivar de la explotación de la aeronave.*

*La posición de Z... no coincide en modo alguno con la de un verdadero arrendatario de cosa sino que su función consiste en prestar una serie de servicios a E... en relación con la explotación de la aeronave, es decir, operar la aeronave pero canalizando hacia E... todos los ingresos y gastos que se produzcan en la explotación de la aeronave.*

*La falta de concurrencia de las notas típicas de un arrendamiento de cosa se desprende también del análisis de la renta pactada y de los gastos que asume E... en ejecución del contrato.*

*En efecto, en cuanto a la renta pactada por el arrendamiento, nada habría que objetar si respondiese efectivamente al concepto de renta en cualquier contrato de arrendamiento, aún cuando pudiese ser incierta inicialmente pero determinable. Por el contrario la conclusión del análisis de los contratos suscritos y de la documentación obrante en el expediente es que la denominada por las partes renta del arrendamiento no es sino la forma estipulada para hacer llegar al dueño de la cosa todos los gastos e ingresos derivados de la explotación*

del avión. ni siquiera la teórica parte fija del arrendamiento constituye una renta mínima para el arrendador ya que se configura como un coste más en la cuenta de explotación cuyo saldo se va a transferir al arrendador. Es decir los 41.000 euros mensuales que inicialmente TAE debe pagar a E..., son recuperados por TAE al ser considerados un gasto (es decir al descontarse) para calcular el resultado de explotación que hace suyo TAE. Pero es que es más, puesto que el resultado de explotación de la aeronave puede ser negativo es posible que E... tenga que compensar íntegramente a TAE por las pérdidas reiteradas que puedan producirse en la explotación, lo que implica corrientes monetarias del arrendador al arrendatario que son impropios de un arrendamiento de cosa donde las transferencias monetarias van siempre del arrendatario al arrendador.

Desde la perspectiva de los gastos es E... quien se hace cargo de todos y cada uno de los gastos que se producen en relación con la explotación del avión, incluso de aquellos gastos que derivados del uso normal de la aeronave (handling, catering...) que serían propios del arrendatario en un arrendamiento de cosa.

Por todo lo expuesto del contrato de arrendamiento y su Addendum, así como de la facturación de las cantidades derivadas del contrato se concluye que la intención de las partes no es otra que contratar una serie de servicios a prestar por Z... para facilitar la explotación de la aeronave por el grupo propietario, sea para uso propio o para cesión comercial a terceros. (...)

En definitiva, el arrendador (E...) recupera el resultado económico de la explotación del avión, asume el riesgo de dicha explotación y hace suyo el resultado del uso o goce de la cosa arrendada, de lo que se concluye que no ha habido una cesión del uso o goce de la cosa a persona distinta del dueño de la misma, por lo que no ha existido un arrendamiento de cosa, negocio jurídico determinante de la exención que estamos analizando".

Asimismo, la Inspección en el acuerdo de liquidación derivado del acta A02-... señala lo siguiente:

"El artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que "las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

Por su parte, el artículo 115.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria establece que, "en el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos."

Por su parte, es criterio del Tribunal Supremo (sentencias de 18/12/2001 y 28/11/1997) que la calificación jurídica de un contrato viene dada por la verdadera intención que los contratantes tuvieron al celebrarlo y por los efectos que buscaron al suscribirlo, independientemente de cómo lo denominaron.

De acuerdo con los preceptos anteriores, la mera denominación de un contrato como de arrendamiento no implica que necesariamente tenga tal condición, debiendo analizarse el contrato y el conjunto de los hechos acreditados para determinar si realmente responde al concepto de arrendamiento de la aeronave al que se liga la exención tributaria, es decir, al contrato de arrendamiento de cosa.

El Código Civil regula en su título VI el contrato de arrendamiento, estableciendo en su artículo 1.543:

" En el arrendamiento de cosas una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso por tiempo determinado y precio cierto."

De acuerdo con esta definición, el arrendamiento de cosa implica la concurrencia de dos requisitos esenciales:

- Que el arrendatario adquiera el goce o uso de la cosa.
- Que el arrendador obtenga una cantidad de dinero o precio como contraprestación de la cesión del goce o uso."

En este sentido la Audiencia Nacional en sentencia de 1 de febrero de 2010 señala expresamente que "en el arrendamiento de cosas es obligación del arrendador ceder el uso de la cosa y entregar al arrendatario una cosa objeto del contrato, así como, que corran de su cuenta, durante el arrendamiento, todas las reparaciones necesarias a fin de conservarla en estado de servir para el uso a que ha sido destinada pero no aquellas que son necesarias para el mantenimiento de la cosa y que se generan como consecuencia de su uso normal durante el arrendamiento.

Por su parte el arrendatario está obligado a pagar el precio del arrendamiento y a usar de la cosa arrendada como un diligente padre de familia destinándola al uso pactado, siendo de su cuenta los gastos necesarios derivados del uso normal de la cosa objeto el contrato. (las negritas son nuestras)

*Pues bien, a la vista de los contratos suscritos y de la documentación incorporada al expediente puede concluirse que en la relación contractual existente entre W... y V... no concurren las características propias de un arrendamiento de cosa.*

*En efecto, de los contratos suscritos se desprende que no se ha producido una plena adquisición del uso de la aeronave por parte de V... a cambio de un precio, de forma que pueda desarrollar con la misma una actividad económica con los riesgos inherentes de poder sufrir pérdidas que son propios a toda actividad económica.*

*Los contratos suscritos y la forma de ejecución de los mismos por las partes acreditan que es W... y no V... quien efectúa la explotación de la aeronave, asumiendo todos los riesgos inherentes a dicha explotación y haciendo suyos todos los ingresos y pérdidas que puedan derivarse de la explotación de la aeronave.*

*La posición de V... no coincide en modo alguno con la de un verdadero arrendatario de cosa sino que su función consiste en prestar una serie de servicios a W... en relación con la explotación de la aeronave, es decir, operar la aeronave, pero canalizando hacia W... todos los ingresos y gastos que se produzcan en la explotación de la aeronave.*

*La falta de concurrencia de las notas típicas de un arrendamiento de cosa se desprende también del análisis de la renta pactada y de los gastos que asume W... en ejecución del contrato.*

*En efecto, en cuanto a la renta pactada por el arrendamiento, nada habría que objetar si respondiese efectivamente al concepto de renta en cualquier contrato de arrendamiento, aún cuando pudiese ser incierta inicialmente pero determinable.*

*Por el contrario en el presente caso la denominada por las partes renta del arrendamiento no es sino la forma estipulada para hacer llegar al dueño de la cosa todos los gastos e ingresos derivados de la explotación del avión. ni siquiera la teórica parte fija del arrendamiento constituye una renta mínima para el arrendador ya que se configura como un coste más en la cuenta de explotación cuyo saldo se va a transferir al arrendador. Es decir los 1.000 euros mensuales que inicialmente V... debería pagar a W..., son recuperados por V... al ser considerados un gasto (es decir al descontarse) para calcular el resultado de explotación que hace suyo V... . Pero es que es más, puesto que el resultado de explotación de la aeronave puede ser negativo se pueden producir, y de hecho se producen, corrientes monetarias desde el arrendador al arrendatario en los supuestos en que los gastos derivados de la explotación del avión superasen a los ingresos facturados. Esta circunstancia aleja claramente al contrato suscrito de un contrato de arrendamiento de cosa.*

*Desde la perspectiva de los gastos es W... quien se hace cargo de todos y cada uno de los gastos que se producen en relación con la explotación del avión, incluso de aquellos gastos que derivados del uso normal de la aeronave (handling, catering, vestuario y salarios de la tripulación....) que serían propios del arrendatario en un arrendamiento de cosa.*

*(...)*

*Por todo lo expuesto de los contratos suscritos entre las partes, así como de la facturación de las cantidades derivadas del contrato se concluye que la intención de las partes no es otra que contratar una serie de servicios a prestar por V... para facilitar la explotación de la aeronave por W..., sea para uso propio o para cesión comercial a terceros*

*En definitiva, el arrendador (W...) recupera el resultado económico de la explotación del avión, asume el riesgo de dicha explotación y hace suyo el resultado del uso o goce de la cosa arrendada, de lo que se concluye que no ha habido una cesión del uso o goce de la cosa a persona distinta del dueño de la misma, por lo que no ha existido un arrendamiento de cosa, negocio jurídico determinante de la exención que estamos analizando”.*

En estas circunstancias, no cabe duda de que los supuestos objeto de las presentes reclamaciones son sustancialmente iguales al resuelto por la Audiencia Nacional en la sentencia anteriormente citada, por lo que se deben desestimar las pretensiones del interesado y confirmar las liquidaciones, puesto que la entidad reclamante no cumplió con el requisito establecido en el artículo 66.1.k) de la LIE para disfrutar de la exención.

No se hace necesario, por tanto, abordar la alegación respecto del incumplimiento del límite horario al uso de la aeronave por personas vinculadas a una entidad que no se considera sujeto pasivo del impuesto, al considerar que no afecta al cumplimiento de los requisitos para la obtención de la exención por parte de una entidad distinta que sí es sujeto pasivo de dicho impuesto. Efectivamente, este motivo de regularización se realizaba a mayor abundamiento del anterior, que es el principal y cuyo incumplimiento determina la improcedencia en la aplicación de la exención.

#### **Quinto.**

Asimismo, la entidad señala que los contratos de arrendamiento de la aeronave celebrados entre W... y V... así como entre E... y Z..., son contratos de arrendamiento de cosa, puesto que así se deriva de la calificación civil y registral de dichos contratos de arrendamiento.

También esta cuestión ha sido abordada por la jurisprudencia de la Audiencia Nacional, cuyas sentencias de 27 de febrero de 2012, nº de recurso 706/2010, así como la de 17 de diciembre de 2012, nº de recurso 336/2011, establecen al efecto en su fundamento de Derecho noveno lo siguiente:

**“NOVENO.** *Por lo que respecta a la correcta calificación del contrato firmado por los interesados como de arrendamiento hay que señalar que la inscripción de un contrato en un registro público no implica que la denominación dada al mismo por las partes se corresponda con su auténtica naturaleza, todo ello sin perjuicio de las consecuencias que se derivan de dicha inscripción respecto a la titularidad o los derechos constituidos sobre el bien inscrito y que de acuerdo con el artículo 58 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, a efectos de la inscripción de los distintos negocios jurídicos, los registradores han de calificar y responden de las cuestiones relativas a la forma extrínseca del documento, los intervinientes y la validez de su contenido, pero nunca se extiende su labor y responsabilidad a la calificación jurídica del negocio. Sin embargo, es competencia propia de la Administración Tributaria comprobar la situación tributaria de los obligados, en cuyo ejercicio tiene potestad para calificar los distintos negocios jurídicos y determinar las obligaciones tributarias con arreglo a la naturaleza de los mismos, y según se ha razonado en el fundamento Quinto los efectos queridos por las partes no son los del contrato de arrendamiento de cosa, sino los de un contrato de arrendamiento de servicios”.*

Por tanto, tampoco se puede acoger esta alegación de la entidad interesada.

#### **Sexto.**

La entidad reclamante alega subsidiariamente que si se recalifica la operación conforme a la verdadera naturaleza de la misma y, por tanto, se considera que **R...** es un mero financiador de la adquisición de las aeronaves por parte de **W... Y E...**, dicha recalificación ha de predicarse del conjunto de la operación y, en consecuencia, ha de considerarse que el sujeto pasivo de las operaciones es el verdadero adquirente de la aeronave, esto es, **W... y E...**

Esta misma cuestión se resuelve en la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de diciembre de 2013, nº de recurso 84/2012, siguiendo la doctrina consolidada de este tribunal al respecto, cuyo fundamento de derecho decimosexto establece lo siguiente:

**“DECIMOSEXTO.** *Se alega por la parte recurrente que en todo caso, Bankinter no reúne los requisitos ni condiciones para ser tenido como sujeto pasivo del impuesto.*

Con fecha 18 de octubre de 2006 tiene lugar la inscripción en el Registro de Aeronaves a favor de Bankinter S.A. como propietario y de Gestair SA. como arrendatario.

*Pues bien, el sujeto pasivo del Impuesto conforme a lo establecido en el artículo 67 de la Ley de Impuestos Especiales son las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte.*

*Conforme a lo dispuesto en este artículo, y si nos hallamos ante una primera matriculación definitiva del medio de transporte, el sujeto pasivo del impuesto, será aquella persona a cuyo favor se haya practicado la misma.*

*Ahora bien, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 17.1 del R.D. 416/1969 según la redacción dada por el R.D. 1709/1996, la primera inscripción de una aeronave en el Registro, llamada de matrícula, será la de su dominio o propiedad. Realizada ésta, el propietario deberá proceder a su inscripción en el Registro Mercantil en el que se irán inscribiendo, sucesivamente, todos los actos y contratos en que así se establezca por disposición legal o reglamentaria.*

*No obstante lo anterior, podrá practicarse la primera inscripción de las aeronaves adquiridas en régimen de arrendamiento, arrendamiento con opción de compra, compra a plazos con o sin reserva de dominio, o cualquier otra forma de posesión que las leyes autoricen, asignándole a la matrícula validez temporal durante el plazo de vigencia del contrato que dio origen a la inscripción. En el supuesto de prórroga contractual o de adquisición del pleno dominio por el poseedor, se deberá acreditar documentalmente tal extremo ante el Registro de Matrícula de Aeronaves, solicitando la práctica del asiento correspondiente, al menos con quince días de antelación a la finalización del plazo de validez de esta matrícula. De no justificarse las circunstancias mencionadas, se procederá de oficio a la cancelación de la inscripción practicada.*

*Es decir, el citado precepto determina que la primera matriculación de una aeronave, será siempre la de dominio, y se hará a nombre del que aparezca como propietario; y en los supuestos en que las aeronaves se hayan adquirido en régimen de arrendamiento, arrendamiento con opción de compra, compra a plazos con o sin reserva de dominio, o cualquier otra forma de posesión que las leyes autoricen, deberá hacerse dicha*

*matriculación primera, la del dominio, y en estos casos, podrá practicarse la primera inscripción asignándole a la matrícula validez temporal durante el plazo de vigencia del contrato que dio origen a la inscripción, (arrendamiento, venta a plazos con reserva de dominio, o cualquier otro), y una vez extinguido éste se procederá a la inscripción definitiva, o en su caso, deberá solicitarse una prórroga en la vigencia de la primera matriculación realizada.*

*En consecuencia, la primera matriculación es la del dominio, cualquiera que sea el título de adquisición del mismo y aun cuando exista un contrato que otorgue la posesión a persona distinta del propietario, (y en este caso será una inscripción de dominio de vigencia temporal).*

*Se entiende así, pues el inciso final de este segundo párrafo del artículo 17.1 dice:*

*En el supuesto de prórroga contractual o de adquisición del pleno dominio por el poseedor, se deberá acreditar documentalmente tal extremo ante el Registro de Matrícula de Aeronaves, (es decir, cuando se concentre en la persona del poseedor además, de la posesión por el título que sea, el derecho de propiedad), solicitando la práctica del asiento correspondiente, al menos con quince días de antelación a la finalización del plazo de validez de esta matrícula. De no justificar las circunstancias mencionadas, se procederá de oficio a la cancelación de la inscripción practicada.*

*La redacción de estos preceptos, y la interpretación de los mismos, conduce a concluir, que la primera matriculación únicamente puede hacerla el propietario, aun cuando no sea el poseedor, aun cuando sea un propietario temporal; no existe inconveniente en que consten inscritos los demás poseedores de la aeronave, pero estos no constarán como propietarios, hasta que realmente lo sean.*

*Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 67.a) de la Ley de Impuestos Especiales, el sujeto pasivo del Impuesto es la persona o entidad a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte.*

*Por eso se considera que el sujeto pasivo del impuesto es la entidad Bankinter, lo que se ve confirmado con el hecho de que es dicha entidad quien solicita la concesión de la exención a la administración (por definición el beneficiario de la exención tiene que ser el sujeto pasivo del Impuesto).*

*Por todo ello, debe desestimarse el presente recurso, con expresa imposición del pago de las costas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley 29/98 según la redacción dada por la Ley 37/2011, al desestimarse las pretensiones de la parte actora."*

Por tanto, de acuerdo con el criterio manifestado al respecto por la Audiencia Nacional en un supuesto igual al que aquí se analiza, hay que concluir que el sujeto pasivo del impuesto es la entidad **R...**, pues, conforme al artículo 67 de la LIE, es la persona o entidad a cuyo nombre se efectúa la primera matriculación definitiva de las aeronaves de referencia, lo que se ve confirmado por el hecho de que, asimismo, es dicha entidad quien solicita la concesión de la exención a la Administración, puesto que, por definición, el beneficiario de la exención tiene que ser el sujeto pasivo del Impuesto.

En consecuencia, no cabe estimar la alegación de la reclamante.

#### **Séptimo.**

La entidad alega que no procede la liquidación de intereses de demora en estos supuestos, puesto que la Administración en el momento de conceder la exención no realizó la necesaria liquidación administrativa que determinaría una cuota sobre la que se devenguen dichos intereses de demora y el procedimiento de liquidación que rige el IEDMT no determina mora del deudor porque no existe una deuda líquida o que no lo sea por causas imputables a **R...**

Tampoco esta alegación es nueva para la jurisprudencia de la Audiencia Nacional, cuya sentencia de 27 de febrero de 2012, nº de recurso 706/2010, señala lo siguiente:

*"DÉCIMO. Por lo que respecta a la liquidación de intereses se debe resaltar que la exigibilidad de los intereses de demora enjuiciados se encuentra prevista en la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, al establecer en su artículo 26 "1. El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.*

*La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.*

2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta Ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado (...).

*En el presente caso, en contra del planteamiento hecho por el interesado, no se trata de un procedimiento iniciado mediante declaración, sino que de acuerdo con el artículo 71.1 de la ley 38/1992 de Impuestos Especiales, el Impuesto deberá ser objeto de autoliquidación e ingreso por el sujeto pasivo en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda, por lo que resulta de aplicación el apartado b) artículo 26.2 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, citado anteriormente. Es decir, en el caso que nos ocupa resulta adecuada la liquidación de intereses practicada sobre el importe que debió ingresarse al no resultar procedente la exención considerada”.*

En el mismo sentido se pronuncia la sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de diciembre de 2012, nº de recurso 336/2011, en su fundamento de derecho undécimo.

Por tanto, de acuerdo con los pronunciamientos anteriores este Tribunal Económico-Administrativo Central considera que procedía liquidar intereses de demora al no resultar aplicable la exención controvertida.

#### **Octavo.**

Por lo que respecta a los acuerdos sancionadores impugnados, la entidad alega que no concurre el elemento subjetivo necesario para la imposición de la sanción, esto es, el dolo o culpa en la conducta infractora, puesto que R... actuó con la diligencia debida al solicitar la exención del IEDMT y dicha diligencia no puede cuestionarse dado que la propia Administración concedió la exención del IEDMT aunque existían diversos informes de la propia Agencia Tributaria que no admitían su aplicación en supuestos similares y, asimismo, en expedientes similares al que aquí se discute se ha considerado que no ha de imponerse sanción en relación con el IVA devengado en la adquisición.

En relación con la concurrencia del elemento subjetivo del ilícito tributario, debe señalarse que la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que le otorga la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998, 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, 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 LGT, 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 así 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.

Al elemento intencional se refiere el Tribunal Supremo en sentencia de 21 de febrero de 2014 (casación 4185/11, FJ 10º) analizando un supuesto similar al que nos ocupa. Señala el Alto Tribunal:

*“Amén de describir los hechos que motivan la regularización de la situación tributaria, lo que no basta para motivar la culpabilidad de los obligados tributarios, aun cuando sea necesario hacerlo, el acuerdo sancionador se limita a asegurar que “a la apariencia teórica del arrendamiento se opone una realidad en la que no existen los elementos propios del arrendamiento”, porque los otros dos razonamientos que efectúa son irrelevantes: el primero no hace sino anudar la culpabilidad a la tipicidad de la conducta de las copropietarias, y el segundo no es más que una afirmación apodíctica, desprovista de contenido efectivo.*

*Empezando por el final, debemos recordar una vez más que la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963, o del actual artículo 179.2 de la Ley General Tributaria de 2003, resulta insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en los mencionados preceptos tributarios, entre otras razones, porque no agotan todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 dice "[e]ntre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración tributaria debía entender que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente [véanse, por todas, las sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 5º, in fine) y de 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04, FJ 4º)].*

Si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [sentencia de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/96), FJ 3º], cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 5º)].

*En fin, si la culpabilidad de las infractoras ha de sustentarse en que "a la apariencia teórica del arrendamiento se opone una realidad en la que no existen los elementos propios del arrendamiento", falta justificar la presencia del elemento intencional en la comisión de la infracción tributaria que se les imputa, no bastando decir que "concorre culpabilidad o al menos negligencia en su actuación".*

*Por tanto, debemos acoger este cuarto y último motivo impugnatorio de la demanda y estimar en parte el recurso contencioso-administrativo".*

Este criterio ha sido reiterado en varias sentencias posteriores de 16 de abril de 2015.

En el presente supuesto, en el acuerdo de imposición de sanción la Inspección no justifica suficientemente, de acuerdo con el criterio fijado por el Tribunal Supremo, la presencia del elemento intencional, limitándose a realizar una descripción de los hechos y de los preceptos aplicables y considerando negligente la conducta del reclamante sin especificar las razones.

El hecho de que el obligado tributario disfrutase indebidamente de una exención no prueba por sí sola la existencia de una conducta culpable, puesto que como señala el Alto Tribunal es posible que su conducta, aun siendo errónea, fuese diligente.

En atención a lo expuesto procede la estimación de su alegación.

#### **Noveno.**

Señala el reclamante que la infracción no puede ser calificada como grave pues no se trata de un supuesto de ocultación.

No procede el análisis de esta cuestión al considerar improcedente la sanción impuesta por falta de motivación del elemento culpable.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en SALA, en la presente reclamación,

#### **ACUERDA**

**ESTIMARLA PARCIALMENTE**, de acuerdo con lo dispuesto en el fundamento jurídico octavo.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.