

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069862

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de marzo de 2018

Vocalía 4.<sup>a</sup>

R.G. 6583/2014

#### SUMARIO:

**IVA. Exenciones. Operaciones asimiladas a las exportaciones.** *Transportes interiores en conexión con transportes internacionales operados por otras compañías en virtud de acuerdos interline o code-share.* La cuestión controvertida consiste en determinar si, en un transporte aéreo entre dos aeropuertos situados en el territorio de aplicación del Impuesto que se encuentra en conexión con otro vuelo internacional operado por otra compañía aérea, con desembarco de los viajeros y continuación del viaje en otro avión, debemos considerar que existen dos transportes, uno interior, sujeto y no exento del Impuesto, y otro internacional, sujeto y exento, o bien un único transporte internacional y por tanto exento del IVA en su totalidad. Se trata de billetes que comprenden varios vuelos operados por distintas compañías, ocupándose una de ellas de la comercialización de los billetes de cara al viajero. Cada vuelo figura perfectamente especificado en el billete, con indicación de su número, punto y hora de salida, punto y hora de llegada y compañía que opera el vuelo. Pues bien, si alguno de dichos vuelos discurre entre aeropuertos situados en el territorio de aplicación del Impuesto, no está amparado por la exención, aunque exista conexión entre dicho vuelo y otro internacional. En todo caso, la tributación de los vuelos nacionales que se contienen en la relación de billetes no se va a ver afectada porque en dichos billetes coexistan vuelos internacionales operados por otras compañías con las que existan acuerdos de code share o interline, porque la tributación que se discute es la de los vuelos nacionales que se contienen en tales billetes, y se trata de un vuelo inequívocamente nacional con arreglo a la Ley 37/1992 (Ley IVA) porque su punto inicial y su punto final están situados en el territorio de la imposición. Así, se trata de dos servicios de transporte independientes. El carácter previo y/o necesario del primero respecto del segundo no conlleva que se trate de un servicio accesorio. La compañía que comercializa los billetes debe repercutir al viajero el IVA correspondiente al vuelo interior. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 22, 78 y 89.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 10.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 8.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 120, 142, 150, 178, 179 y 211.

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

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 126, 127, 171, 173 y 180.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.

Constitución Española, art. 31.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en las reclamaciones económico-administrativas que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestas por **X LÍNEAS AÉREAS SA**, con NIF ..., actuando en su nombre y representación ... y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra los siguientes actos dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria):

- Acuerdo de resolución de recurso de reposición interpuesto contra acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-72425106 por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008, por importe de 545.415,75 euros.

- Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008, por importe de 196.739,38 euros.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

En fecha 2 de agosto de 2012 se notifica a la entidad X LÍNEAS AÉREAS SA por parte de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido,

periodos 07/2008 a 12/2011. La comprobación afecta asimismo al Impuesto sobre Sociedades y a Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo o profesionales.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido, la entidad tiene la condición de entidad dependiente del Grupo IVA .../... en los periodos 01/2009 a 12/2011.

Previa notificación de propuesta de ampliación de plazo y trámite de alegaciones, en fecha 17 de junio de 2013, se dicta por el Inspector Jefe acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras por doce meses adicionales, notificado el 20 de junio de 2013.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas, se incoa acta de disconformidad A02-72425106 por los periodos 07/2008 a 12/2008 en fecha 2 de julio de 2014, junto con el correspondiente informe ampliatorio. En la misma fecha se incoa asimismo acta de conformidad A01-79238832 en la que constan los ajustes a los que el obligado tributario presta conformidad.

Formuladas alegaciones por la entidad, en fecha 25 de agosto de 2014 se dicta acuerdo de liquidación que confirma la propuesta de regularización contenida en el acta. Los hechos y fundamentos de derecho que motivan la regularización practicada son, en síntesis, los siguientes:

1. La actividad desarrollada por la entidad en los periodos comprobados es la de “Transporte aéreo nacional de viajeros” y “Transporte aéreo internacional de viajeros” correspondientes a los epígrafes 741.1 y 741.3 del Impuesto sobre Actividades Económicas.

2. De la comprobación realizada resulta que la entidad establece un suplemento de combustible que se refleja bajo la referencia Tasa YQ en los billetes de avión emitidos. La entidad no incluye en sus autoliquidaciones cuotas de IVA devengadas por este concepto, ni en su contabilidad o Libros registro.

La Inspección considera que el suplemento de combustible (Tasa YQ) debe formar parte de la base imponible de IVA devengado, por lo que regulariza las cuotas devengadas por este concepto que no fueron incluidas en las autoliquidaciones de la entidad en los periodos 07/2008 a 12/2008, tomando como base imponible los importes íntegros de los suplementos de combustible percibidos.

La sujeción al impuesto del suplemento de combustible no es cuestión controvertida, sino el importe de la base imponible. Señala la entidad que el importe percibido por este concepto ya incluye las cuotas de IVA. La Inspección no admite esta alegación, indicando que la entidad no ha aportado prueba alguna respecto a la inclusión del impuesto en los importes percibidos de los pasajeros, antes bien, la documentación aportada permite concluir que las cuotas de IVA no estaban incluidas en los importes cobrados por **X LÍNEAS AÉREAS SA**.

A estos efectos, se analizan en el acuerdo de liquidación dos ejemplos de los que resulta la no inclusión de cuotas de IVA en los importes de los suplementos de combustible. En el primero de ellos se hace referencia a una factura emitida por **X LÍNEAS AÉREAS SA** a Y, entidad con la que ha suscrito un acuerdo interline, y en el segundo ejemplo se analiza un billete de avión emitido por **X LÍNEAS AÉREAS SA**.

3. En el curso de las actuaciones de comprobación, la entidad **X LÍNEAS AÉREAS SA** presenta solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por los periodos mensuales incluidos en el ejercicio 2008, a efectos de que se reconozca el derecho a la devolución de las cuotas repercutidas declaradas correspondientes a vuelos entre aeropuertos situados en el ámbito territorial de aplicación del impuesto cuando se trate de vuelos operados en el marco de acuerdos interline sucritos con diversas compañías aéreas. Este tipo de acuerdos le permite ofrecer a sus clientes destinos internacionales mediante la combinación de vuelos de ambas compañías realizando conexiones entre vuelos nacionales e internacionales.

Señala la entidad en sus solicitudes que, dado que los vuelos internacionales se encuentran exentos del impuesto de conformidad con el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992, debe aplicarse el mismo régimen de exención para los vuelos entre aeropuertos situados en el territorio de aplicación del impuesto relacionados con los vuelos internacionales, al ser accesorios de éstos y prestarse en el marco de un servicio de transporte único de carácter internacional.

Con el fin de resolver la cuestión planteada, la Inspección acude a pronunciamientos del Tribunal Supremo (sentencia de 14 de enero de 2006, recurso 959/2001), de la Audiencia Nacional (sentencia de 25 de mayo de 2005, recurso 848/2002) y del Tribunal Económico-Administrativo Central (resolución de 6 de noviembre de 2002), en supuestos en los que se plantea exclusivamente la facturación entre compañías aéreas y se concluye que la compañía aérea que opera el vuelo interior debe facturar con IVA español a la compañía aérea que emite el billete. Asimismo, tanto el Tribunal Supremo como la Audiencia Nacional consideran que el hecho de que el transporte internacional constituya un único servicio a efectos mercantiles no implica un tratamiento único de los diferentes trayectos a efectos de IVA, aunque no se pronuncian sobre la facturación al pasajero del trayecto entre dos puntos del territorio de aplicación del impuesto.

En relación con esta cuestión, la Inspección considera que de los acuerdos interline se deriva que existen dos trayectos, uno nacional, con inicio y llegada en el territorio de aplicación del impuesto, y otro internacional, con inicio en dicho territorio y llegada en un punto situado fuera del mismo, o viceversa, sin que se trate en ningún caso

de vuelos internacionales con escala técnica en el territorio de aplicación del impuesto, entendida como escala para repostar o para subida de viajeros.

Cita además el acuerdo adoptado por el Comité IVA en su 57ª reunión de 16 de diciembre de 1998 sobre la consideración de la parte de un transporte de pasajeros efectuado en la Comunidad que incluya escalas entre su punto de partida y su punto de llegada como un único viaje, siempre que la escala sea de corta duración y, una vez terminada, el viaje se reanude con el mismo aparato y el mismo número de vuelo, en definitiva, con una misma tarjeta de embarque, como aclaración para el caso de vuelos con código compartido.

En consecuencia, concluye la Inspección, el trayecto entre dos puntos en el territorio de aplicación del impuesto en las circunstancias concurrentes, es decir, con desembarque de pasajeros en el punto interior de llegada, con cambio de avión y de número de vuelo para continuar el viaje, esto es, con distinta tarjeta de embarque, constituye un transporte aéreo interior, sujeto y no exento de IVA, debiendo repercutir el impuesto correspondiente al viajero. Procede, por tanto, a denegar la solicitud formulada por la entidad, añadiendo que incluso si procediera la devolución solicitada, en todo caso respondería a los adquirentes de los vuelos que soportaron las cuotas repercutidas y no a la entidad solicitante.

Además de los motivos de regularización expuestos, se recogen en el acta de conformidad A01-79238832 los siguientes:

1. Se acuerda la improcedencia tanto de la inclusión entre las cuotas devengadas de las cuotas repercutidas a los clientes por la Tasa de Seguridad Aeroportuaria como de la deducción de las cuotas soportadas por el mismo concepto repercutidas por AENA, en aplicación de la Resolución 4/1997 de la Dirección General de Tributos, según la cual las compañías aéreas satisfacen a AENA la Tasa de Seguridad Aeroportuaria y el IVA correspondiente a la misma en nombre y por cuenta de los pasajeros.

2. Asimismo, la Inspección accede a la solicitud de la entidad realizada durante las actuaciones inspectoras relativa a la rectificación de sus autoliquidaciones con el objeto de minorar las cuotas de IVA devengadas consignadas en las mismas, por el importe de los viajes de los empleados por razones de trabajo respecto a los que se repercutió IVA, al considerar que se trata de operaciones no sujetas al impuesto.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad el 26 de agosto de 2014.

Contra el acuerdo de liquidación descrito, la entidad interpone recurso de reposición que es desestimado mediante acuerdo de fecha 30 de octubre de 2014, notificado a la entidad el 31 de octubre de 2014.

## **Segundo.**

A partir de las actuaciones inspectoras desarrolladas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 07/2008 a 12/2008, en fecha 17 de noviembre de 2014 se notifica a la entidad acuerdo de inicio de expediente sancionador, tramitado por el procedimiento ordinario. Notificada la propuesta de resolución, el 30 de abril de 2015 se dicta acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, del que resulta un importe total de sanción a ingresar de 196.739,38 euros.

Las infracciones tributarias cometidas son las siguientes:

1. Infracción regulada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, consistente en 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, cometida en los periodos 07, 08 y 11/2008. Las infracciones se califican como leves al no apreciarse ocultación y las sanciones consisten en multa pecuniaria proporcional del 50 por cien de la base en cada periodo.

2. Infracción regulada en el artículo 193.1 de la Ley 58/2003, consistente en obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, cometida en los periodos 09, 10 y 12/2008. Las infracciones se califican como leves al no apreciarse ocultación y las sanciones consisten en multa pecuniaria proporcional del 50 por cien de la base en cada periodo.

El acuerdo de resolución del procedimiento sancionador se notifica a la entidad el 30 de abril de 2015.

## **Tercero.**

Contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición interpuesto contra acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-72425106 y contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador descritos en los antecedentes de hecho anteriores, la entidad interpone reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fechas 14 de noviembre de 2014 y 25 de mayo de 2015 respectivamente.

Notificado, para cada reclamación, el trámite de puesta de manifiesto del expediente administrativo, la entidad presenta los correspondientes escritos de alegaciones. En relación con el acuerdo de liquidación impugnado, las alegaciones formuladas son, en síntesis, las siguientes:

1. Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Exceso del plazo de 24 meses de duración de las actuaciones inspectoras. Improcedencia del cómputo de determinadas dilaciones.

2. Cálculo de la base imponible respecto al suplemento de combustible. El importe consignado en los billetes debe considerarse con IVA incluido. De acuerdo con el Real Decreto 1496/2003, la entidad no está obligada a consignar de forma separada la cuota repercutida, lo que no significa que no esté incluida en el precio total. Por el contrario, los precios de los vuelos se realizan siempre con IVA incluido. La Inspección se basa en supuestos no habituales para determinar que no se ha repercutido en impuesto, y extrae conclusiones erróneas.

3. Improcedencia de la denegación de la devolución de cuotas de IVA devengadas en vuelos efectuados entre aeropuertos situados en el ámbito de aplicación del impuesto en conexión con vuelos internacionales operados por otras compañías aéreas. Se trata de vuelos exentos de conformidad con el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992 por ser accesorios a vuelos internacionales. Se ha recibido comunicación de la Dirección General de Aviación Civil del Ministerio de Fomento de la que resulta que en el caso controvertido existe una prestación de servicios única de carácter internacional y, por tanto, no puede recibir tratamiento fiscal diferente. Se añade que esta situación produce graves distorsiones en el mercado de transporte aéreo y pérdida de competitividad por aumento de precios, dado que en otros países de la Unión Europea se exime de pago de IVA a los vuelos internacionales con independencia del aeropuerto en el que hagan escala.

En cuanto al acuerdo sancionador, las alegaciones formuladas son las siguientes:

1. Improcedencia de la sanción derivada de la nulidad de la liquidación.
2. Inexistencia del elemento subjetivo. No concurre ni consta probada la culpabilidad.

## 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, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley 58/2003, General Tributaria, este Tribunal resuelve de forma acumulada las reclamaciones económico-administrativas interpuestas.

### Segundo.

La primera cuestión que corresponde analizar es la alegada prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como consecuencia de haber excedido el plazo ampliado de 24 meses de duración de las actuaciones inspectoras ante la improcedencia del cómputo de determinadas dilaciones.

El cómputo del plazo del procedimiento inspector se inicia el 2 de agosto de 2012 mediante notificación a la entidad de comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, por lo que desde esa fecha la Inspección dispone de doce meses para concluir el procedimiento con la notificación del acuerdo de liquidación, de conformidad con el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria. No obstante, el 20 de junio de 2013 se notifica a la entidad la ampliación de dicho plazo máximo por otros doce meses. Teniendo en cuenta las dilaciones por causa no imputable a la Administración determinadas por la Inspección, que ascienden a 52 días, a fecha de notificación del acuerdo de liquidación, el 26 de agosto de 2014, no habría transcurrido el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

En primer lugar, debemos hacer constar que la entidad no cuestiona la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones, pero sí determinadas dilaciones (47 días de un total de 52) que le imputa la Inspección, correspondientes todas ellas a la concesión de aplazamientos solicitados por el obligado tributario.

Las razones que la entidad expone se vertebran en dos líneas argumentales: por una parte, el desarrollo de las actuaciones por parte de la Inspección de manera desproporcionada y abusiva ante las exigencias de comparecencia para la entidad y las distintas sociedades del Grupo y, por otra, el incumplimiento del plazo de 10 días hábiles establecido en el artículo 171.3 del Real Decreto 1065/2007 para la aportación de documentación.

Respecto al primer argumento, considera este Tribunal que debe ser rechazado. Antes de dar una primera respuesta al mismo, y puesto que, al transcribir la parte de las diligencias en que consta la concesión de esos aplazamientos, la entidad lo omite, este Tribunal hace reparar en que en esas diligencias se recogió cómo la Inspección al conceder tales aplazamientos ya advirtió expresamente que su concesión acarrearía la imputación de la pertinente dilación. Así consta en las siguientes diligencias de constancia de hechos incorporadas al expediente administrativo:

- Diligencia nº 13 de 13 de marzo de 2013 (dilación de 6 de marzo de 2013 a 13 de marzo de 2013, 7 días).
- Diligencia nº 31 de 8 de enero de 2014 (dilación de 13 de diciembre de 2013 a 8 de enero de 2014, 26 días).
- Diligencia nº 41 de 7 de mayo de 2014 (dilación de 30 de abril de 2014 a 7 de mayo de 2014, 7 días) .
- Diligencia nº 43 de 28 de mayo de 2014 (dilación de 21 de mayo de 2015 a 28 de mayo de 2015, 7 días).

En todas ellas se hace constar el aplazamiento solicitado y se incluye el siguiente párrafo:

*De conformidad con lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104 letra c) 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, la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado tributario se considerará dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria. por el tiempo que medie entre la fecha inicialmente fijada para la comparecencia y la fecha fijada en segundo lugar.*

Por tanto, estamos ante unas dilaciones expresamente advertidas en su momento, en el que la entidad pudo haber puesto en conocimiento de la Inspección todo lo ahora alegado ante este Tribunal.

Por otra parte, la entidad manifiesta que las actuaciones se desarrollaron “de manera abusiva y tremendamente gravosa” por parte de la Inspección, pues “se hacía acudir a la Inspección y aportar documentación con una periodicidad manifiestamente desproporcionada”, haciendo referencia continuamente al desarrollo de actuaciones inspectoras relativas a **Z** como grupo consolidado formado por ella como dominante y 39 sociedades dependientes. Ante esta alegación, debemos tener en cuenta que el Grupo empresarial **Z** constituye el primer grupo turístico español por volumen de facturación, tiene más de 11.000 empleados y está presente en más de 30 países y casi 9 millones de viajeros al año contratan servicios con alguna de las sociedades del Grupo. Frente a estas consideraciones, hay que valorar que las actuaciones inspectoras llevadas a cabo fueron una comprobación de carácter general.

Pues bien, realizar unas actuaciones así, en las que se comprobaron a la dominante y a 19 de las dependientes, exige de una actividad ímproba, de constantes visitas y solicitudes de información; y si -ex. artículo 142.3 de la Ley 58/2003- todos “los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones”, con independencia de su importancia económica o recursos, con mayor motivo deberá hacerlo el primer grupo turístico español por volumen de facturación, con más de 11.000 empleados y presente en más de 30 países. Dada su importancia económica y lo ingente del volumen de su actividad, fácil es colegir que **Z** debe contar con los medios materiales y humanos necesarios para poder atender cuantos requerimientos le hiciera la Inspección.

Además, teniendo en cuenta la importancia económica y comercial del obligado tributario inspeccionado en una comprobación de “carácter general”, el examen del expediente de las actuaciones permite constatar que lo actuado y requerido por la Inspección no es desproporcionado o abusivo en modo alguno.

La segunda línea argumental de la entidad se basa en la incorrecta actuación de la Inspección, “hasta el punto de hacer acudir a la Inspección con periodicidad semanal y con menos de 10 días de separación entre unas visitas y otras”, asimismo se afirma que “entre los derechos del contribuyente en el procedimiento inspector está el recogido en el artículo 171.3 del Real Decreto 1065/2007 cuya finalidad, indudablemente, es la de permitir al obligado tributario que disponga de un tiempo razonable, diez días, para atender los requerimientos de documentación”.

Tampoco puede aceptarse esta segunda línea argumental. El artículo 171.3 del Real Decreto 1065/2007 dispone:

*“3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.*

*Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración.”*

El sentido del precepto transcrito es el siguiente: la Inspección deberá conceder al obligado un plazo no inferior a 10 días cuando le requiera para que le aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de la Inspección. Y ello con una consecuencia inmediata: si tras no haberle concedido ese plazo mínimo, el obligado no aporta la documentación, la Inspección no podrá achacarle a él un incumplimiento, para, por ejemplo, imputarle una dilación; y no podrá hacerlo porque la que primero ha incumplido habrá sido la propia Inspección.

Esto no implica que la Inspección deba conceder un plazo de 10 días entre visita y visita de inspección. La tramitación del procedimiento inspector no se regula en el artículo 173 sino en el 180 del Real Decreto citado:

*“1. En el curso del procedimiento de inspección se realizarán las actuaciones necesarias para la obtención de los datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario o para declararla correcta.*

*2. La dirección de las actuaciones inspectoras corresponde a los órganos de inspección. Los funcionarios que tramiten el procedimiento decidirán el lugar, día y hora en que dichas actuaciones deban realizarse.*

*Se podrá requerir la comparecencia del obligado tributario en las oficinas de la Administración tributaria o en cualquier otro de los lugares a que se refiere el artículo 151 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*Cuando exista personación, previa comunicación o sin ella, en el domicilio fiscal, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, se deberá prestar la debida colaboración y proporcionar el lugar y los medios auxiliares necesarios para el ejercicio de las funciones inspectoras.*

*3. Al término de las actuaciones de cada día que se hayan realizado en presencia del obligado tributario, el personal inspector que esté desarrollando las actuaciones podrá fijar el lugar, día y hora para su reanudación, que podrá tener lugar el día hábil siguiente. No obstante, los requerimientos de comparecencia en las oficinas de la Administración tributaria no realizados en presencia del obligado tributario deberán habilitar para ello un plazo mínimo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento.*

*4. Sin perjuicio del ejercicio de las facultades y funciones inspectoras, las actuaciones del procedimiento deberán practicarse de forma que se perturbe lo menos posible el desarrollo normal de las actividades laborales o económicas del obligado tributario.”*

El apartado 3 establece de manera diáfana un régimen completamente distinto: *al término de las actuaciones de cada día que se hayan realizado en presencia del obligado tributario, el personal inspector que esté desarrollando las actuaciones podrá fijar el lugar, día y hora para su reanudación, que podrá tener lugar el día hábil siguiente; algo que decide exclusivamente el órgano actuante, pues como señala su apartado 2: “La dirección de las actuaciones inspectoras corresponde a los órganos de inspección. Los funcionarios que tramiten el procedimiento decidirán el lugar, día y hora en que dichas actuaciones deban realizarse”.*

Es cierto que el apartado 3 de ese artículo 180 también contempla la obligación de la Inspección de conceder *“un plazo mínimo de 10 días”*, pero sólo para un supuesto muy específico: para aquellos casos en que, sin estar presente el obligado tributario, se requiera su comparecencia en las oficinas de la Inspección; con lo que, si en una visita de inspección en la que esté presente el obligado tributario, se le requiere para que vuelva a comparecer en esas oficinas, la Inspección podrá citar al obligado incluso para el día -hábil- siguiente.

Además, la posibilidad de que las actuaciones se sucedan día tras día tampoco impide que en cada uno de esos días la Inspección pueda requerir de los obligados tributarios la aportación de toda la documentación que considere pertinente, ya sea documentación que deba estar a disposición de la Inspección o no, aunque si no es documentación que deba estar a su disposición, la Inspección le concederá un plazo no inferior a 10 días para aportarla. Así, si tras no habérselo concedido, el obligado no aporta la documentación, la Inspección no podrá achacarle a él un incumplimiento, para imputarle una dilación.

Por todo ello, se desestiman las alegaciones de la entidad sobre la improcedencia de las cuatro dilaciones imputadas por la Inspección por aplazamientos concedidos a solicitud del obligado tributario.

### Tercero.

Desestimada la alegación de la interesada en cuanto a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante liquidación, corresponde a continuación analizar la adecuación a Derecho de cada uno de los motivos de regularización contenidos en el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 07/2008 a 12/2008.

El primero de ellos consiste en la exigibilidad de las bases imponibles y cuotas de IVA devengado correspondientes al suplemento de combustible que la entidad incluye en los billetes de avión emitidos, tal como se expone en los antecedentes de hecho. La entidad no incluye en sus autoliquidaciones cuotas de IVA devengadas por este concepto, ni en su contabilidad o Libros registro.

La cuestión controvertida en este caso no es la sujeción al impuesto de dicho suplemento, sino si el impuesto se encontraba o no incluido en los importes percibidos de los pasajeros.

A estos efectos, la Inspección analiza los dos ejemplos siguientes:

- Billete emitido por **X** por importe total de 171,52 euros, de los que se obtiene el siguiente desglose: tarifa por 130,56 euros, cuota de IVA al 8% sobre la tarifa por 10,44 euros, tasa de seguridad de AENA por 1,57 euros, tasa por uso de infraestructuras de AENA por 5,67 euros, cuota de IVA al 8% sobre tasa de seguridad y sobre tasa por uso de infraestructuras por 0,28 euros y suplemento de combustible por 23 euros. Es decir, la entidad repercute IVA por la tarifa y por las cuotas de seguridad, pero no ha repercutido IVA por el suplemento de combustible.

- Billete emitido por **Y**, facturándole **X LÍNEAS AÉREAS SA** por el vuelo por ella operado en el territorio de aplicación del impuesto por acuerdo interline. El importe total cobrado a **Y** es de 59,72 euros, que comprende la tarifa por 41 euros (resultado de minorar el importe de la tarifa IVA incluido de 54 euros en la comisión por interline service charge del 18% de la tarifa por 9,72 euros y la cuota de IVA repercutida por 3,28 euros), la cuota de IVA al tipo impositivo del 8% sobre la tarifa por 3,28 euros y las tasas por 15,44 euros, que incluyen el suplemento de combustible. Concluye la Inspección, de acuerdo con lo anterior, que no se ha repercutido IVA por el suplemento de combustible.

Frente a las conclusiones inspectoras, la entidad alega que el importe del suplemento de combustible consignado en los billetes debe considerarse con IVA incluido, sin que exista obligación de consignar separadamente la cuota repercutida, lo que no significa que no esté incluida en el precio total. Manifiesta asimismo que la no inclusión de las cuotas en los Libros registro obedece a un error y que la Inspección se ha basado en supuestos no habituales para determinar que no se ha repercutido el impuesto y que extrae conclusiones erróneas.

En primer lugar, establecida y no discutida la procedencia de incluir en la base imponible del impuesto el importe cobrado a los clientes en concepto de suplemento de combustible, en aplicación del artículo 78. Uno y Dos de la Ley del Impuesto, coincidimos con la Inspección en que frente a los ejemplos analizados de los que no resulta la inclusión del impuesto por el suplemento de combustible, la entidad no ha aportado ningún supuesto en sentido contrario. Por otra parte, la alegada inexistencia de obligación de consignar separadamente las cuotas repercutidas en el correspondiente documento no implica, efectivamente, que dichas cuotas no estén incluidas en el precio total, pero tampoco implica que lo estén, cuestión que no podemos considerar probada por la entidad. Asimismo, no debemos olvidar que la entidad ha incumplido la obligación de incluir en el libro registro de facturas expedidas las facturas o documentos sustitutivos correspondientes a este concepto, y que, con aún mayor trascendencia, tampoco desvirtúa la afirmación de la Inspección en cuanto a la no consignación de las cuotas en sus autoliquidaciones.

Todo lo anterior nos lleva a confirmar el motivo de regularización analizado.

#### Cuarto.

Como segunda cuestión a analizar se plantea la procedencia de la devolución de cuotas repercutidas por vuelos entre aeropuertos situados en el ámbito territorial de aplicación del impuesto cuando se trata de vuelos operados en acuerdos interline. En virtud de estos acuerdos bilaterales ambas partes están autorizadas a comercializar billetes correspondientes a vuelos operados por la otra parte, con el fin de completar determinados tramos no operados por la primera y con el fin de ampliar el rango de vuelos en conexión ofrecidos al pasajero, de forma que un determinado trayecto es operado en parte por una compañía y en parte por otra.

La entidad solicitó la devolución de las cuotas repercutidas a los viajeros en el ejercicio 2008 por vuelos entre aeropuertos situados en el ámbito territorial de aplicación del impuesto alegando la exención de los vuelos internacionales de conformidad con el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992, al ser accesorios de éstos y prestarse en el marco de un servicio de transporte único de carácter internacional.

La Inspección deniega la solicitud basándose en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y en la doctrina del Tribunal Central relativas a la facturación entre compañías aéreas, por las que se concluye que la compañía aérea que opera el vuelo interior debe facturar con IVA español a la compañía aérea que emite el billete. La Inspección considera que de los acuerdos interline se deriva que existen dos trayectos, uno nacional, con inicio y llegada en el territorio de aplicación del impuesto, y otro internacional, con inicio en dicho territorio y llegada en un punto situado fuera del mismo, de forma que el primero constituye un transporte aéreo interior, sujeto y no exento de IVA, debiendo repercutir el impuesto correspondiente al viajero.

Procede, por tanto, a denegar la solicitud formulada por la entidad, añadiendo que en todo caso la devolución correspondería a los adquirentes de los vuelos que soportaron las cuotas repercutidas de conformidad con el artículo 14 del Real Decreto 520/2005.

Las alegaciones de la entidad se basan en la procedencia de aplicar a los vuelos que se inician y finalizan en el ámbito espacial del impuesto la exención prevista en el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992 por ser accesorios a vuelos internacionales. Cita una comunicación de la Dirección General de Aviación Civil del Ministerio de Fomento

de la que resulta, señala, que en el caso controvertido existe una prestación de servicios única de carácter internacional y, por tanto, no puede recibir tratamiento fiscal diferente. Se añade que esta situación produce graves distorsiones en el mercado de transporte aéreo y pérdida de competitividad por aumento de precios, dado que en otros países de la Unión Europea se exime de pago de IVA a los vuelos internacionales con independencia del aeropuerto en el que hagan escala.

La cuestión controvertida, de acuerdo con lo expuesto, consiste en determinar si, en un transporte aéreo entre dos aeropuertos situados en el territorio de aplicación del impuesto que se encuentra en conexión con otro vuelo internacional operado por otra compañía aérea, con desembarco de los viajeros y continuación del viaje en otro avión, debemos considerar que existen dos transportes, uno interior, sujeto y no exento del impuesto, y otro internacional, sujeto y exento del impuesto, o bien un único transporte internacional y por tanto exento del Impuesto sobre el Valor Añadido en su totalidad.

A lo largo de las actuaciones inspectoras se ha analizado el tipo de servicios a que se refieren las cuotas de IVA que la entidad considera indebidamente repercutidas, obteniendo las siguientes conclusiones que no han sido rebatidas por la entidad:

- Las cuotas repercutidas controvertidas se refieren a billetes cuya numeración comienza siempre por 996, que es el código identificativo de billetes emitidos por **X**. Por tanto, es dicha compañía quien asume la función de trasladar al pasajero la cuota de IVA que en su caso deba satisfacerse por todo el billete.

- Los billetes emitidos comprenden siempre más de un cupón, que es uno de los componentes del billete y que se define como el documento en papel o electrónico que autoriza al pasajero a cuyo nombre figura a viajar en el vuelo identificado en él. Por tanto, son los cupones los que determinan los vuelos que el pasajero va a realizar dentro de un billete concreto.

- En el caso que nos ocupa, teniendo en cuenta que deben expedirse tantos cupones como vuelos diferentes contenga el billete, existe más de un cupón en cada billete porque cada billete contiene siempre más de un vuelo diferente.

- La Inspección concluye que la relación de cupones aportada por la entidad contiene vuelos internacionales operados por otras compañías a partir de las siguientes consideraciones:

1. Los cupones o vuelos que se contienen en los billetes se corresponden con vuelos regulares y no charter porque éstos últimos son vuelos operados de punto a punto fletados ad hoc.

2. Analizados los códigos de aeropuerto que se incluyen en los cupones, se aprecia que la variedad de aeropuertos que se contienen en los cupones es elevadísima, desbordando con creces la red de trayectos de **X**.

3. Además, existen cupones cuyo inicio y fin tiene lugar fuera de España que, o bien son realizados dentro de España o bien tiene su origen o destino en España, pero no existen vuelos con origen y destino simultáneamente en un aeropuerto extranjero.

4. En algunos billetes existen tantísimos cupones con otros tantos aeropuertos que ninguna compañía del mundo estaría en disposición de ofertar semejante red de trayectos con sus propias aeronaves. Por otra parte, un billete multicupón no implica necesariamente un viaje de ida y otro de vuelta, es decir, un viaje con destino a un punto concreto, sino que son meras combinaciones de cupones para que el pasajero pueda desplazarse cuando y como quiera con un solo billete.

De las consideraciones anteriores se desprende que la relación de billetes aportada incluye:

a) Billetes emitidos por **X** que contienen cupones de vuelos operados exclusivamente por **X**, tanto el trayecto nacional como el internacional.

b) Billetes emitidos por **X** que contienen simultáneamente cupones de vuelos operados por **X** y también por otras compañías.

Dada la red de destinos de **X**, lo más frecuente es que el tramo nacional dentro de España haya sido operado por **X** y el tramo internacional por otra compañía, lo que es posible en virtud de la suscripción de acuerdo interline o de code share en los que **X** puede emitir y vender billetes que contengan también vuelos operados por otras compañías y anudarlos a vuelos operados por ella al fin de ampliar la red de destinos de las compañías involucradas en el acuerdo.

En todo caso, la tributación de los vuelos nacionales que se contienen en la relación de billetes no se va a ver afectada porque en dichos billetes coexistan vuelos internacionales operados por otras compañías con las que existan acuerdos de code share o interline, porque la tributación que se discute es la de los vuelos nacionales que se contienen en tales billetes, no siendo cuestión controvertida que los vuelos nacionales son operados por **X**.

- Los billetes no se refieren a vuelos con escala técnica, término que se refiere al avión y no al pasajero. El avión realiza una escala técnica cuando por motivos técnicos o cuasi forzosos tiene que realizar una parada

intermedia entre el punto de origen y destino generalmente para repostar combustible por el alcance de la aeronave o para descargar pasajeros.

Debe descartarse que la relación de billetes contenga vuelos con escala técnica porque cuando una misma compañía con un mismo avión realiza n vuelo y este tiene que hacer una breve parada, sólo hay un cupón o número de vuelo.

- Las normas IATA en relación con los billetes multicupón permiten que los cupones no sean consecutivos en horario.

De todo lo anterior se deduce que el supuesto de hecho y la relación de billetes aportada se refiere a billetes que:

- a) han sido comercializados, emitidos y cobrados al pasajero íntegramente por X.
- b) contienen más de un vuelo o cupón.
- c) los vuelos o bien son todos operados por X o bien alguno de los vuelos es operado por X (generalmente el tramo nacional) y otro u otros vuelos operados por otras compañías (el tramo internacional).
- d) las paradas intermedias que realiza el pasajero no se deben a escalas técnicas sino a cambios de vuelo, es decir, el pasajero desembarca del avión y coge otro vuelo diferente. Ese otro vuelo diferente exigirá en el 99% de los casos un cambio de puerta de embarque y de avión, salvo que por razones de programación de la compañía el mismo avión opere justo el otro vuelo.

Dicho lo anterior, se trata de determinar si los citados vuelos con inicio y fin dentro de Península y Baleares que se contienen en los billetes están exentos o no de IVA.

El artículo 22.Trece de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece la exención del impuesto de los *“transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto”*. Por su parte, el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1624/1992, dispone:

*“3. La exención de los transportes internacionales por vía marítima o aérea de viajeros y sus equipajes se ajustará a las siguientes condiciones:*

*1º. La exención se extenderá a los transportes de ida y vuelta con escala en los territorios situados fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto.*

*2º. La exención no alcanzará a los transportes de aquellos viajeros y sus equipajes que habiendo iniciado el viaje en territorio peninsular o Islas Baleares, terminen en estos mismos territorios, aunque el buque o el avión continúen sus recorridos con destino a puertos o aeropuertos situados fuera de dichos territorios”.*

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 14 de enero de 2006, analiza la tributación de vuelos nacionales realizados en conexión con vuelos internacionales, cuando los primeros se facturan por la compañía que opera el vuelo a la compañía que vende el billete que comprende tanto el vuelo nacional como el internacional:

*Dado que el transporte exento se refiere a viajeros y sus equipajes, es claro que no debe verse afectado por el beneficio de la exención el servicio en escalas intermedias dentro del ámbito del IVA, aunque el viaje suponga la entrada o salida de él. La exención se refiere al trayecto que realiza el viajero y no al de la aeronave; por eso el Reglamento aborda el problema de la interrupción por escalas en la navegación aérea intencional aclarando que los viajeros que inicien y terminen su recorrido sin tocar territorio exterior al Impuesto no originan la exención, aunque la aeronave continúe su recorrido con destino a aeropuertos situados en territorio exterior al Impuesto. Por eso se ha podido decir que en los casos en que las aeronaves realicen dos escalas consecutivas en el territorio de aplicación del Impuesto con bajada y subida de pasajeros, no se considerará de navegación aérea internacional la parte de vuelo realizada entre las escalas interiores (Resolución de la D.G.T. publicada en el B.O.E. de 23 de diciembre de 1986).*

*En el caso que nos ocupa, de lo que se trata es de, como bien indica el Abogado del Estado, determinar el régimen fiscal que una operación realizada dentro de España tiene respecto del régimen tributario español, sin valorar la cuestión desde el punto de vista del Derecho Mercantil o administrativo internacional. En consecuencia, hay que estar a las delimitaciones que del hecho imponible haya llevado a cabo el Ordenamiento español, y en este caso concreto la Ley del IVA, de modo que los vuelos de los pasajeros contemplados en el presente recurso son, inequívocamente, vuelos nacionales con arreglo a la Ley del IVA, porque su punto inicial y su punto final están situados en el territorio de la imposición, sin que exista ningún punto intermedio con escala en territorios situados fuera de ámbito territorial de aplicación del Impuesto, con lo que ese vuelo ha de calificarse como nacional a todos*

*los efectos, especialmente cuando era prestado por una compañía, como AVIACO, que iniciaba su actividad dentro del territorio del Impuesto y la concluía también dentro del territorio de la imposición.*

Por tanto, el Tribunal Supremo precisa que la tributación del vuelo nacional no debe quedar afectada por la exención que se predica del vuelo internacional.

En el caso que nos ocupa, no se trata de determinar la tributación de la facturación de los vuelos nacionales entre compañías, sino cuando se venden al pasajero por X ejerciendo un doble rol, como compañía que vende el billete y opera el vuelo nacional.

Pero la conclusión no puede ser diferente a la que llega el Tribunal Supremo puesto que la naturaleza del servicio sigue siendo la misma, se trata de un vuelo inequívocamente nacional con arreglo a la Ley del IVA porque su punto inicial y su punto final están situados en el territorio de la imposición.

Esta conclusión es alcanzada también por el Comité IVA en su reunión celebrada los días 16 y 17 de diciembre de 1998 cuando, al analizar la interpretación del artículo 8 de la 6ª Directiva, señala expresamente que el único caso en el que un vuelo con paradas puede considerarse como único será el caso en el que el número de vuelo sea el mismo y la parada de corta duración.

Por tanto, no existe obstáculo alguno para que los vuelos o cupones que se refieren a trayectos con inicio y fin dentro del territorio de aplicación del impuesto queden sujetos y no exentos de IVA. Es decir, el hecho de que dentro de un billete coexistan vuelos o cupones que se refieran a vuelos internacionales con vuelos o cupones que se refieran a vuelos nacionales no debe llevar a considerar que la exención de los primeros debe contaminar y prevalecer sobre la no exención de los segundos.

En primer lugar, porque la interpretación de las exenciones debe ser restrictiva y no debe llevar a extender aquellas más allá de su ámbito previsto.

En segundo lugar, porque el hecho de que los vuelos o cupones se encuentren agrupados en un único billete no debe provocar una alteración de la tributación respecto de la que se habría producido de haberse contenido en billetes diferentes.

Esto lleva a analizar la alegación de que todos los vuelos que se vendan bajo un único billete lleva necesariamente a que deba considerarse que existe una prestación única y por ende un solo régimen de tributación para todos ellos o, por el contrario, es factible que coexistan prestaciones diferenciadas aún dentro de un mismo contrato.

En cuanto a la posibilidad de considerar el vuelo en conexión como prestación accesoria, conviene realizar matizaciones previas:

- Cronológicamente las compañías aéreas comenzaron vendiendo exclusivamente billetes que contenían un solo cupón o vuelo directo y vuelos operados sólo por ellas.

- La existencia de billetes que contienen más de un cupón se debe a una evolución de las prácticas comerciales con el fin de ampliar la red de destinos y aumentar las posibilidades de venta de billetes.

- La existencia de billetes que contiene vuelos operados por diferentes compañías se debe a una evolución de las prácticas comerciales de las compañías que mediante la suscripción de acuerdos code share o interline permiten igualmente ampliar la red de destinos.

- La existencia de billetes multicupón no ha sustituido la venta de billetes con un solo vuelo de punto a punto, que sigue siendo el producto natural de la oferta al pasajero. De hecho, la única forma de que una compañía pueda vender un billete multicupón es que los vuelos que se contienen en dicho billete sean vuelos que se comercializan también de forma independiente.

- La existencia de billetes multicupón no ha alterado la naturaleza de los vuelos que aisladamente considerados se contienen en los citados billetes. Dicho de otro modo, el valor añadido que aporta al pasajero un billete multicupón frente a la posibilidad de que tales vuelos sean adquiridos separadamente no tiene nada que ver con la propia esencia y naturaleza del servicio prestado, que en definitiva es el transporte del pasajero entre los puntos de origen y destino de cada cupón. El valor añadido son las garantías de la compañía de que las eventualidades o limitaciones acaecidas en el vuelo no van a perjudicar el disfrute de los demás vuelos que contiene el billete, que constituye la natural contrapartida para que el pasajero adquiera tales billetes en conexión frente a billetes sueltos o vuelos directos.

- Un billete multicupón puede contener trayectos que no tiene que ver con viajes de ida, o de ida y vuelta, sino que contiene las combinaciones de trayectos que el pasajero desee para moverse con un único billete.

Establecido lo anterior, valoramos a continuación la posibilidad de considerar el vuelo nacional como una prestación accesoria al vuelo internacional:

1. No es equiparable que la prestación sea inevitable con que sea accesoria.
2. La aplicación del criterio cuantitativo no determina un desequilibrio notable de tarifas.
3. El hecho de que el billete contenga más de un cupón no implica que los vuelos sean inmediatos en el tiempo.

4. No se produce infracción del principio de neutralidad del IVA ni pérdida de competitividad frente a otras compañías como alega la entidad, pues dicha pérdida no está causada por la no exención del IVA sino por la propia carencia del vuelo directo.

5. No se trata de prestaciones de distinta naturaleza sino de la misma.

Por todo lo anterior, se concluye, al igual que la Inspección, que los vuelos nacionales controvertidos están sujetos y no exentos de IVA al tratarse de cupones con inicio y fin en el territorio de aplicación del impuesto.

En este sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en resolución de fecha 24 de mayo de 2017, 6594/14 y acumuladas, correspondiente a **Z SA**, entidad dominante del Grupo de entidades IVA .../..., del que **X LÍNEAS AÉREAS SA** forma parte como entidad dependiente a partir del periodo 01/2009.

## Quinto.

De acuerdo con lo anterior, debemos rechazar la pretensión de la entidad de devolución de las cuotas que considera indebidamente repercutidas a los viajeros por los vuelos nacionales que ella opera en conexión con vuelos internacionales que operan otras compañías. Dicha pretensión resulta improcedente porque las cuotas repercutidas lo fueron debidamente al devengarse con ocasión de la realización de vuelos nacionales sujetos y no exentos.

No obstante, al igual que hace la Inspección, debe precisarse que dicha pretensión también resulta improcedente porque la entidad no es titular de ningún derecho de crédito frente a la Hacienda Pública en el supuesto de que las cuotas hubiesen sido indebidamente repercutidas. La norma solo contempla un posible beneficiario de la devolución que pretende la reclamante. Dicho beneficiario es la persona o personas que hubiesen soportado la repercusión indebida del Impuesto, es decir, en nuestro caso los viajeros.

El artículo 89 de la Ley 37/1992 regula la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas:

*“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.*

*La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.*

(...).

Cinco. (...).

*Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:*

*a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.*

*b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.*

(...)”.

La entidad ha optado por el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones al que se refiere el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

*“3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”.*

*El artículo 126 del Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección, relativo a la iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, establece en su apartado 2, párrafo segundo:*

“El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación e investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite”.

En aplicación de este artículo, la Inspección ha evaluado la solicitud presentada en el procedimiento inspector.

Asimismo, el artículo 127 del citado Real Decreto regula la tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y establece en su apartado 1:

*“1. En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación. Cuando junto con la rectificación se solicite la devolución de un ingreso efectuado, indebido o no, se comprobarán las siguientes circunstancias:*

*a) La realidad del ingreso, cuando proceda, y su falta de devolución.*

*b) Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2.b) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, en el caso de retenciones o ingresos a cuenta.*

*c) Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, cuando se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades.*

*d) La procedencia de su devolución, el titular del derecho a obtener la devolución y su cuantía”.*

Acudimos, por tanto, al artículo 14 del Real Decreto 520/2005, según el cual:

*“1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:*

*a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.*

*b) Además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido cuando consideren que la retención soportada o el ingreso repercutido lo han sido indebidamente. Si, por el contrario, el ingreso a cuenta que se considere indebido no hubiese sido repercutido, tendrán derecho a solicitar la devolución las personas o entidades indicadas en el párrafo a).*

*c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión.*

*2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:*

*a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.*

*b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.*

*(...).*

*c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:*

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

(...).

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.

3. En los supuestos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 1, el obligado tributario que hubiese soportado indebidamente la retención o el ingreso a cuenta o la repercusión del tributo podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.

4. Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión.

5. Cuando el derecho a la devolución corresponda a los sucesores, se atenderá a la normativa específica para determinar los legitimados para solicitar la devolución y sus beneficiarios y la cuantía que a cada uno corresponda”.

A partir de las normas expuestas se concluye que la solicitud de devolución de cuotas indebidamente repercutidas puede realizarse tanto por el obligado tributario que haya ingresado las cuotas como por la persona o entidad que haya soportado la repercusión. No obstante, el derecho a obtener la devolución de dichas cuotas sólo corresponde a la persona o entidad que haya soportado la repercusión y siempre que se cumplan los requisitos establecidos por la norma, por lo que no correspondería a **X LÍNEAS AÉREAS SA** el derecho a obtener la devolución que solicita.

## Sexto.

Corresponde a continuación decidir sobre la conformidad a Derecho del acuerdo sancionador impugnado por la entidad, que alega inexistencia del elemento subjetivo de la infracción, la culpabilidad.

La existencia de la infracción tributaria viene determinada por la concurrencia de dos elementos esenciales: el elemento objetivo, la tipicidad, y el elemento subjetivo, la culpabilidad. Respecto a la tipicidad, nada alega la reclamante y este Tribunal no aprecia error en la misma ni en la calificación de las infracciones.

En cuanto al análisis de la culpabilidad, debe realizarse en el procedimiento administrativo sancionador a través de la motivación, que permite, en su caso, concluir que la conducta del obligado tributario es culpable.

En virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, aquélla debe reflejar todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

En cuanto al análisis de la culpabilidad, debe realizarse en el procedimiento administrativo sancionador a través de la motivación, que permite, en su caso, concluir que la conducta del obligado tributario es culpable.

En virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, aquélla debe reflejar todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

A este respecto, el artículo 211.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria dispone:

*«La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.»*

Debe examinarse, por tanto, si el acuerdo sancionador contiene todos los elementos que exigen los preceptos citados, esto es, si la fundamentación jurídica del mismo es suficiente, acreditando de esta manera la culpabilidad del sujeto infractor.

Respecto a la culpabilidad 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 términos análogos se pronuncia la actual Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, en sus artículos 178 y 179.

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

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de “vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria”.

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

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor.

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

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

El acuerdo sancionador impugnado contiene la siguiente motivación de la concurrencia de culpabilidad:

#### Cuarto.

Apreciación de la culpabilidad.

(...).

Frente a la propuesta del Instructor, el obligado tributario alega que no ha existido ánimo fraudulento en su conducta, y que no procede la imposición de las sanciones por el mero resultado, correspondiendo a la Administración probar la existencia de culpabilidad, al menos a título de mera negligencia, y motivar debidamente sus acuerdos sancionadores, tal como se deriva de la normativa vigente y una reiterada jurisprudencia de los tribunales y resoluciones del TEAC.

Respecto a la inexistencia de ánimo fraudulento, debemos recordar que la sancionabilidad, en el ámbito tributario, no requiere necesariamente que la conducta sea dolosa, bastando, para imponer la sanción, la apreciación de una mera negligencia en el sujeto infractor. En suma, la conducta es susceptible de ser sancionada, aunque no concorra ánimo defraudatorio en el obligado tributario.

Por otro lado, y respecto a la apreciación de culpabilidad a título de simple negligencia, nos remitimos a las consideraciones que efectúa el Instructor en su propuesta, debiendo destacar especialmente la circunstancia de que el obligado tributario ha reconocido expresamente que el suplemento de combustible está sujeto al impuesto, y que no incluyó las cuotas devengadas en las autoliquidaciones de 2008, por un error informático, que detectó tal error en el ejercicio 2011 y lo subsanó, integrando en lo sucesivo las cuotas devengadas en sus autoliquidaciones mensuales, si bien no presentó declaraciones complementarias de los períodos anteriores, en los que tampoco había declarado las cuotas devengadas por el suplemento de combustible.

En suma, el propio obligado tributario ha reconocido expresamente un comportamiento negligente por su parte, al haber declarado erróneamente las cuotas de IVA devengadas en las respectivas autoliquidaciones mensuales.

Por otro lado, debemos también destacar que, en la medida que el propio obligado tributario se percató de la indebida falta de declaración de las cuotas devengadas por el suplemento de combustible en el ejercicio 2011, subsanando tal deficiencia en dicho ejercicio, en ese momento era plenamente consciente de que la falta de declaración de las cuotas se había venido produciendo desde ejercicios anteriores, en los cuales, o bien no había ingresado la totalidad de la deuda tributaria, o bien había obtenido devoluciones en exceso, y no procedió a regularizar su situación tributaria mediante la presentación espontánea de declaraciones complementarias. No sancionar su conducta, una vez que la falta de declaración de esas cuotas devengadas ha sido detectada por la Inspección, supondría aplicar las mismas consecuencias exoneradoras de responsabilidad sancionadora que las que se derivarían de una declaración extemporánea sin requerimiento previo, y por tanto supondría incentivar este tipo de comportamientos.

No es esa, indudablemente, la intención del legislador, cuando exonera de responsabilidad sancionadora únicamente las declaraciones complementarias formuladas sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos destacar al efecto que el obligado tributario discrepa de la Inspección en cuanto a la cuantificación exacta de las cuotas devengadas por el suplemento de combustible, al entender que los suplementos cobrados a los pasajeros incluían el IVA, aunque éste no se declaró por la entidad en sus autoliquidaciones, por lo que, ante la existencia de esta discrepancia, que podría dar lugar a una duda razonable en la entidad que permitiría excluir la culpabilidad en cuanto a la cuantía exacta de las cuotas devengadas, precisamente el Instructor ha considerado no sancionable la parte del importe de las cuotas que, a juicio del obligado tributario, exceden de las que resultaría de considerarlas ya incluidas en el suplemento de combustible cobrado a los pasajeros. Es decir, solamente ha considerado sancionable el importe de las cuotas que correspondería en caso de que el suplemento de combustible cobrado a los pasajeros incluyera la cuota de IVA, que es el importe que el obligado tributario ha reconocido expresamente que debería haber incluido en sus autoliquidaciones, y no lo hizo.

A todo lo aquí expuesto debemos añadir que tampoco cabe apreciar la concurrencia de un error invencible que pudiera haber exculpado el comportamiento del sujeto infractor, tal como establece una reiterada jurisprudencia. A título de ejemplo, podemos citar la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de enero de 2013 (recurso número 1040/2011), fundamento de derecho quinto:

(...).

Además de estos pronunciamientos de los Tribunales sobre las características y el alcance general del error invencible, debemos nuevamente insistir en que cuando el obligado tributario se percató de la indebida falta de declaración de las cuotas devengadas por el suplemento de combustible en el ejercicio 2011, no procedió a regularizar su situación tributaria mediante la presentación espontánea de declaraciones complementarias de anteriores ejercicios.

(...).

Por todo lo anterior, se aprecia en el presente expediente la existencia de culpa, a efectos de lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Este Tribunal considera suficientemente acreditada la concurrencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario, por lo que confirma la existencia del elemento subjetivo de la infracción.

Finalmente, nada cabe objetar en relación con la cuantificación de las sanciones realizada por la Administración tributaria, si bien no se formula alegación alguna al respecto por la reclamante.

Procede, de acuerdo con lo anterior, confirmar el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria impugnado.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, vistas las presentes reclamaciones económico-administrativas,

## **ACUERDA**

**desestimarlas**, confirmando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.