

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ076004

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 28 de marzo de 2019

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 1828/2016

**SUMARIO:**

**II.EE. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Exenciones. Actividades de alquiler. Error en la solicitud de exención de matriculación aeronaves. Utilización de un modelo distinto al modelo adecuado.** Existe un tratamiento diferenciado a nivel formal de las exenciones de las letras j) y k) del art. 66.1 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE), estando la primera de ellas prevista, y pudiendo beneficiarse de la misma, exclusivamente los titulares de la aeronave que se acoge a ella, y afectando la segunda únicamente a los arrendatarios -no propietarios, por tanto- que se dediquen a dichas actividades de navegación aérea, en ambos casos siempre que el medio de transporte no se dedique a aviación privada de recreo. También es cierto, que el elemento teleológico es común a ambas exenciones, la utilización de una aeronave a aviación comercial por sujetos que tengan la condición de empresas de navegación aérea. Sin embargo, y a pesar de estar condicionadas a idéntica finalidad en su ámbito objetivo y subjetivo, la Ley supedita la concesión de las mismas al cumplimiento de diferentes requisitos, pues únicamente la segunda está sujeta al previo reconocimiento por parte de la Administración, regulándose un procedimiento de concesión distinto, sujeto a su propio modelo de solicitud y con plazo de presentación diferente al que se establece para la exención de la letra j) del art. 66.1 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE), la cual no exige reconocimiento administrativo previo.

El Tribunal debe valorar si el incumplimiento de un requisito formal establecido en nuestra normativa nacional, en este caso la presentación correcta de modelos de solicitud determinados para aplicación de exención o no sujeción, es suficiente para excluir la aplicación de los mismos, es decir, tiene carácter esencial en la conformación del beneficio. Y el resultado debe ser favorable para la reclamante, entendiéndose el Tribunal Central que, en este supuesto particular, la presentación de modelo 06 en sustitución del adecuado modelo 05, no es suficiente para juzgar que se ha producido materialmente la exención prevista en la letra j) del art. 66.1 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE), y excluir la aplicación de la recogida en la letra k) del mismo, y viceversa.

Se observa de los datos obrantes en el expediente, así como de los hechos recogidos por la Inspección en la propuesta y en el acuerdo de liquidación, el cumplimiento total de los requisitos materiales para la obtención de la exención controvertida. En particular, la suscripción de contratos de arrendamiento financiero a favor de una empresa de navegación aérea, la presentación y obtención de las correspondientes matrículas definitivas en los plazos establecidos en la normativa sectorial, y el empleo efectivo de las aeronaves por parte de la arrendataria en actividades distintas de la aviación privada de recreo, requisitos todos ellos acreditados y reconocidos por la Administración. Es más, aun no suponiendo aplicable el principio de proporcionalidad en este tributo ante una eventual ausencia total de cumplimiento de condicionantes formales, los cuales podrían llegar a ser sustanciales en determinados casos, resulta en la actual que ha existido una voluntad unívoca de realización de los mismos, pues fue presentada en plazo solicitud de exención, si bien erróneamente, no pudiendo achacarse falta de diligencia suficiente de ninguno de los operadores para merecer tal reproche jurídico. Conclusión que además es confirmada por la propia Administración actuante al no apreciar concurrencia de culpabilidad alguna en la conducta que pudiese ser constitutiva de infracción tributaria. La decisión anterior, por último, no se ve desvirtuada por el hecho de que la exención realmente cumplida requiera reconocimiento previo, y la solicitada erróneamente no, pues de haberse instado aquella de manera apropiada habría sido indudablemente obtenida, en este caso por la empresa arrendataria, no teniendo la elusión material de tal comprobación previa -totalmente involuntaria-, efecto relevante alguno en la aplicación del beneficio fiscal.

Por todo ello, se estiman las pretensiones de la reclamante, en el sentido de entender que las aeronaves de referencia cumplieran con todos los requisitos previstos para la obtención de la exención, no procediendo la liquidación de cuota tributaria alguna por el IEDMT correspondiente a su matriculación. **(Criterio 1 de 1)**

## PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), arts. 65, 66, 67 y 68.

RD 1165/1995 (Rgto II.EE), arts. 135 y 137.

Orden EHA/1981/2005 (Modelo 576 de declaración-liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y modelo 06 de declaración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo).

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

Se ha visto la presente reclamación contra los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de fechas 19 de febrero de 2016 y 26 de agosto de 2016, por el concepto Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, relativo a dos aeronaves, y cuantía 258.053,18 euros.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

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

Reclamación	F. Inter.	F. Entra
00-01828-2016	18/03/2016	19/03/2016
00-05988-2016	04/10/2016	10/10/2016

### Segundo.

En fecha 24 de septiembre de 2015, se constituye la Inspección frente a la reclamante al objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT, en lo sucesivo), en la primera matriculación definitiva en España de la aeronave matrícula ..., marca **W FRANCE**, tipo ...

Tras la oportuna sustanciación del procedimiento de comprobación e investigación, en fecha 17 de diciembre de 2015 es incoada el acta de disconformidad A02-...1, por el concepto IEDMT, periodos 2011 a 2014, en las que se proponía una liquidación de 212.935,08 euros en concepto de cuota tributaria, y 44.179,96 euros, en concepto de intereses de demora.

De la citada acta y del preceptivo informe ampliatorio se desprendían los siguientes hechos relevantes, tal y como se transcriben en el acuerdo de liquidación de 19 de febrero de 2016:

"- El TITULAR de la aeronave objeto de las actuaciones, a título de PROPIETARIO, es la entidad **X**, que adquirió la citada aeronave nueva el 14-04-2011 a **W ESPAÑA, SA** por un precio total de 1.774.459 euros, no siendo **X** una empresa de navegación aérea, sino una entidad financiera de crédito.

- La aeronave se cedió por **X** en ARRENDAMIENTO FINANCIERO a la entidad **Z, SA**, (...), con una duración del arrendamiento de 84 meses, hasta el 13-04-2018 y con una opción de compra a favor de **Z**, que sí ostenta la condición de compañía de navegación aérea.

Señala la cláusula DECIMOQUINTA de dicha Póliza de Arrendamiento Financiero lo siguiente: "PROPIEDAD DE LA AERONAVE.- La Aeronave arrendada es propiedad exclusiva del ARRENDADOR FINANCIERO. En consecuencia, el arrendatario financiero debe respetar y hacer prevalecer el derecho de propiedad del Arrendador Financiero. El ARRENDATARIO FINANCIERO no podrá, en ningún caso, gravar o enajenar la aeronave, quedando la facultad de disposición del Arrendatario Financiero sobre la misma limitada al DERECHO DE USO conferido a su favor en el presente contrato"

Asimismo, la cláusula DUODÉCIMA, apartado 4, señala que: "a instancia del Arrendatario Financiero, el Arrendador Financiero procederá a solicitar la exención en el Impuesto sobre determinados medios de transporte para la aeronave objeto del presente contrato. El Arrendatario financiero asumirá el pago del citado impuesto si no fuera concedida la exención del mismo".

- La solicitud de la primera matrícula española la presentó, en el Registro de Aeronaves, la entidad **X**, en fecha 04-05-2011, (...) identificándose en la instancia de solicitud dicha entidad como "Titular-adquiriente" a título de compraventa.

- La matrícula definitiva en el Registro de Aeronaves se otorgó en fecha 27-09-2011, (...) a favor de **X**, (...) como propietario y **Z, SA** como arrendatario financiero, por títulos de compraventa y arrendamiento financiero", según asiento de matriculación definitiva. En dicha inscripción se hace constar expresamente que la práctica de ese asiento se solicitó por los representantes de la entidad **X**. Se ha comprobado, de la información requerida y recibida del Registro de Aeronaves y de la aportada por **Z**, que en la actualidad esa sigue siendo la situación jurídica y registral de la aeronave.

- **Z** ha explotado con fines comerciales, en el periodo 2011-2014, el helicóptero con matrícula española ..., afectándolo a actividades propias de su actividad empresarial y realizando con él vuelos de reconocimiento, filmación, rescate, vigilancia, prevención y extinción de incendios, seguimiento de rallyes y carreras de moto y transporte de pasajeros, esencialmente. Las estancias en ... han sido puntuales (a pesar de estar designado como su aeródromo base), permaneciendo normalmente, desde mayo de 2012, en la Comunidad de Madrid. A 31-12-2014 había realizado un total de 670 horas de vuelo según el Cuaderno de la Aeronave.

(...)

(...) la entidad **Z SA** presentó en fecha 05-05-2011 declaración mediante modelo 06 («Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Declaración de exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo»), clave de exención ET3 (aeronaves matriculadas a nombre de empresas de navegación aérea, regulada entonces en la letra j del art. 66.1 LIE), exención que fue visada por los órganos de gestión tributaria en fecha 09-05-2011".

El motivo de regularización que aduce la Inspección, es considerar la solicitud de exención por el artículo 66.1.j) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE) como improcedente, pues esta se establece cuando el titular de la aeronave es empresa de navegación aérea, lo que no sucede en la presente, correspondiendo la exención regulada en el artículo 66.1.k) de la LIE, que regula los casos de arrendamiento a empresas de navegación aérea. El presentar la entidad arrendataria, que era empresa de navegación aérea, la solicitud correspondiente a la primera exención, y no a la segunda como habría procedido, se incumple el requisito de concesión previa del artículo 66.2 de la LIE, lo que implica regularización de las cuotas.

### Tercero.

Tras el correspondiente trámite de audiencia posterior a la propuesta, el acuerdo de liquidación de fecha 19 de febrero de 2016 confirma en todos sus puntos la propuesta inspectora. El acuerdo de liquidación fue notificado el día 22 de febrero de 2016.

### Cuarto.

En fecha 11 de abril de 2016, se constituye nuevamente la Inspección frente a la reclamante al objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones por el IEDMT, en esta ocasión en la primera matriculación definitiva en España de la aeronave matrícula ..., marca **W FRANCE**, tipo ...

Tras la oportuna sustanciación del procedimiento de comprobación e investigación, en fecha 17 de mayo de 2016 es incoada el acta de disconformidad **A02- ...4**, por el concepto IEDMT, periodos 2013 a 2015, en las que se proponía una liquidación de 212.144,40 euros en concepto de cuota tributaria, y 25.190,30 euros, en concepto de intereses de demora.

De la citada acta y del preceptivo informe ampliatorio, se desprendían los mismos motivos de regularización expuestos en el antecedente de hecho primero en relación a la aeronave matrícula ...

#### **Quinto.**

Tras el correspondiente trámite de audiencia posterior a la propuesta, el acuerdo de liquidación de fecha 26 de agosto de 2016 confirma en todos sus puntos la propuesta inspectora. El acuerdo de liquidación fue notificado el día 5 de septiembre de 2016.

#### **Sexto.**

Disconforme con los acuerdos anteriores, son interpuestas las presentes reclamaciones económico-administrativas ante este Tribunal, los días 18 de marzo de 2016 y 4 de octubre de 2016. En los trámites de puesta de manifiesto de los expedientes se alegó, en síntesis y de manera común, lo siguiente:

- \* El error cometido es de naturaleza formal.
- \* Las dos exenciones controvertidas tienen una finalidad común, no siendo relevante el error cometido.
- \* Existe jurisprudencia relevante que impide considerar un mero error formal como causa determinante de pérdida de la exención.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

#### **Segundo.**

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

#### **Tercero.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

determinar si los acuerdos de liquidación, citados en el encabezamiento, se encuentran ajustados a Derecho. En particular, si el error cometido en la presentación de las solicitudes de exención es determinante como causa de regularización del impuesto.

#### **Cuarto.**

Con carácter previo a dicha cuestión, se ha de fijar el hecho imponible concreto producido aquí. El artículo 65.1.c) de la LIE establece lo siguiente:

"1. Estarán sujetas al impuesto: (...)

c) La primera matriculación de aviones, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de Aeronaves, (...)"

Respecto al devengo del impuesto, recoge el artículo 68 lo siguiente:

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

En cuanto a los sujetos pasivos, el artículo 67 del mismo texto legal dispone:

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

Asimismo, en el artículo 66.1 se recogen los supuestos de exención. En concreto, las letras j) y k) de la Ley 38/1992, en su redacción vigente en el momento de producirse los hechos imposables, establecen:

"1. Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España, de los siguientes medios de transporte: (...)

j) Las aeronaves cuya titularidad corresponda a empresas de navegación aérea, siempre que su utilización no pueda calificarse de aviación privada de recreo con arreglo a lo previsto en el número 4 del artículo 4 de esta Ley. (...)

k) Las aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea siempre que su utilización no pueda calificarse de aviación privada de recreo con arreglo a lo previsto en el número 4 del artículo 4 de esta Ley.

(...)"

El apartado 2 de dicho artículo establece, asimismo que "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. (...)

En los demás supuestos de exención será necesario presentar una declaración ante la Administración tributaria en el lugar, forma, plazo e impreso que determine el Ministro de Economía y Hacienda. (...)"

En desarrollo de lo anterior, el Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, regula en los artículos 135 a 137 el procedimiento para el reconocimiento previo de la exención recogida, entre otras, en la letra k), disponiendo al efecto el artículo 135:

"La aplicación de los supuestos de no sujeción a que se refieren los párrafos 7.º y 8.º del apartado 1, a) del artículo 65 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y de los supuestos de exención a que se refieren los párrafos a), b), c), d), f) i) y k) del apartado 1 del artículo 66 de la misma Ley, estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el presente Título. La matriculación definitiva del medio de transporte estará condicionada a la acreditación ante el órgano competente en materia de matriculación del referido reconocimiento previo de la Administración tributaria".

En desarrollo de los preceptos anteriores, se aprobó la citada Orden Ministerial de 2 de abril de 2001, en cuyo punto primero establece:

"Primero. Aprobación del modelo 05.

Uno. Se aprueba el modelo 05, «Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Solicitud de no sujeción, exención y reducción», que deben utilizar las personas físicas, jurídicas y demás entidades que soliciten la aplicación de algún supuesto de (...) exenciones previstas en las letras a), b), c), d), f), i) y k) del apartado 1 del artículo 66 (...).

Tres. El modelo 05 deberá ser presentado, por sí o por medio de representante, por las personas o entidades a cuyo nombre se pretenda efectuar la primera matriculación definitiva del medio de transporte (...)"

Por su parte, el punto segundo dispone:



"Segundo. Plazo de presentación.- La presentación del modelo de solicitud de los supuestos de no sujeción, exención y reducción deberá efectuarse antes de la matriculación definitiva del medio de transporte, no pudiendo, en ningún caso, procederse a matricular definitivamente el mismo hasta que no se haya producido el reconocimiento del beneficio fiscal".

Por último, ORDEN EHA/1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 06 de declaración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo, establece en su punto segundo:

"Segundo. Aprobación del modelo 06. Se aprueba el modelo 06 «Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Declaración de exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo». (...) El citado modelo deberá ser presentado por los sujetos pasivos a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva de los medios de transporte en España, sean de fabricación comunitaria o importados, nuevos o usados, o por las personas o entidades a que se refiere la disposición adicional primera de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, (...) cuando soliciten las exenciones o no sujeciones a que se refiere el último párrafo de los artículos 65.2 y 66.2 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales. (...)".

Por último, el punto sexto de la misma dispone:

"Sexto. Plazo de presentación de los modelos 576 y 06. La presentación de la declaración correspondiente a los modelos 576 y 06, y, en su caso, el ingreso, se efectuará una vez solicitada la matriculación definitiva del medio de transporte y antes de que la misma se haya producido".

De los preceptos anteriores se colige de manera evidente, y así acierta a considerar la Inspección, una tratamiento diferenciado a nivel formal de las exenciones de las letras j) y k) del artículo 66.1 de la LIE, estando la primera de ellas prevista, y pudiendo beneficiarse de la misma, exclusivamente los titulares de la aeronave que se acoge a ella, y afectando la segunda únicamente a los arrendatarios (no propietarios, por tanto) que se dediquen a dichas actividades de navegación aérea, en ambos casos siempre que el medio de transporte no se dedique a aviación privada de recreo. Por ello, también es cierto que el elemento teleológico es común a ambas exenciones, la utilización de una aeronave a aviación comercial por sujetos que tengan la condición de empresas de navegación aérea.

Sin embargo, y a pesar de estar condicionadas a idéntica finalidad en su ámbito objetivo y subjetivo, como decimos la Ley supedita la concesión de las mismas al cumplimiento de diferentes requisitos, pues únicamente la segunda está sujeta al previo reconocimiento por parte de la Administración, regulándose un procedimiento de concesión distinto, sujeto a su propio modelo de solicitud y con plazo de presentación diferente al que se establece para la exención de la letra j) del artículo 66.1 de la Ley, la cual no exige reconocimiento administrativo previo. Todo ello bastándole a la Inspección para declarar procedente la regularización:

"Entiende la Inspección que el hecho de que la arrendataria (...), que no es sujeto pasivo del impuesto, haya presentado el modelo 06 de declaración del impuesto ("Declaración de exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo"), carece de eficacia ya que dicho modelo, para acogerse a la exención prevista en fecha del devengo en el art. 66.1.j) LIE, tiene que ser presentado por el sujeto pasivo del impuesto y el arrendatario no lo era.

Asimismo, (...) la exención a la que se debería en todo caso haber acogido la titular de la aeronave, de conformidad con la redacción de la Ley de IIEE vigente en la fecha del devengo era la del artículo 66.1.k), "las aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea". Esta exención, que se solicita con el modelo 05 y, a diferencia del modelo 06, requiere reconocimiento por la Administración previo a su disfrute, debería haberla solicitado la entidad propietaria y titular de la matrícula, sujeto pasivo del Impuesto (...) lo que no hizo".

Para apoyar su tesis, cita resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 20 de diciembre de 2011 (28/00453/2010), confirmatoria de aquella en un supuesto análogo, así como sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de mayo de 2007 (rec. 693/2007). Posteriormente, despliega una porción de argumentos basados en el carácter esencial de solicitar correctamente la exención deseada, mediante modelo

establecido al efecto, y por sujeto habilitado para ello, por lo que el incumplimiento de los requisitos formales motiva la improcedencia de la exención y pago de la cuota correspondiente.

#### Quinto.

Expuesto lo anterior, para valorar la conclusión de la Administración en el sentido de excluir, en el ámbito del IEDMT, la aplicación de una exención por el incumplimiento de meros requisitos formales, siempre que materialmente todos los condicionantes hayan sido respetados por el beneficiario, se ha de tener en cuenta tanto la jurisprudencia comunitaria y nacional, como la doctrina administrativa respecto de los impuestos especiales armonizados.

El camino abierto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, fue continuado posteriormente en torno a los Impuestos Especiales, que si bien se refiere concretamente al Impuesto sobre Hidrocarburos y otros productos energéticos podría ser predicable respecto de otros impuestos especiales aún no siendo armonizados, mediante sus sentencias de 2 de junio de 2016 (asunto "Roz-Swit", C-418/14), y de 13 de julio de 2017 (asunto "Vakaru Baltijos laivu statykla, C-151/16), la última de las cuales, y recogiendo el criterio de la primera de ellas, concluye lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"42. A este respecto, procede recordar que tanto la sistemática como la finalidad de la Directiva 2003/96 se asientan en el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva (sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ-WIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 33).

(...)

44. (...) el Tribunal de Justicia ha declarado que el margen de apreciación reservado a los Estados miembros mediante una fórmula introductoria, como la que figura en el artículo 14, apartado 1, según la cual dichos Estados otorgarán las exenciones «en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso», no puede cuestionar el carácter incondicional de una obligación de exención (sentencia de 17 de julio de 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, EU:C:2008:429, apartado 31).

45. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado también que, en el ejercicio de la facultad de que disponen de establecer las condiciones a las que se supedita la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figura, en particular, el principio de proporcionalidad (sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, apartado 59).

46 Así, la negativa de las autoridades nacionales a eximir del impuesto especial productos energéticos, por el mero hecho de que no se cumplen determinados requisitos que deben ser respetados en virtud del Derecho nacional para obtener esa exención, sin que se compruebe, sobre la base de las pruebas aportadas, si se cumplen las exigencias de fondo necesarias para que esos productos energéticos sean utilizados para fines que den derecho a exención, va más allá de lo necesario para garantizar la franca y correcta aplicación de la mencionada exención y evitar cualquier fraude, evasión o abuso (véase, por analogía, la sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, apartado 62).

47 Pues bien, una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la aplicación de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 al requisito de que el suministrador de combustible afectado disponga de una autorización para abastecer de carburante a los buques y cumplimente determinadas formalidades, es contrario a la sistemática y a la finalidad de esta Directiva, ya que condiciona el derecho a esa exención al cumplimiento de requisitos formales sin relación con la utilización real de los productos energéticos de que se trata".

En esta línea nuestro Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de febrero de 2018 (rec. Casación 914/2017), y también en el ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos, reconociendo un cambio en el criterio anterior que otorgaba a los requisitos formales carácter esencial, con base en la nueva jurisprudencia comunitaria dictamina lo siguiente:

"2. El TJUE ha adoptado una posición más matizada. En la sentencia de 2 de junio de 2016 (TJCE 2016, 228), Roz-Swit, (C-418/14; UE:C:2016:400), ha interpretado que la Directiva 2003/96/CE (LCEur 2003, 3588) y el principio de proporcionalidad no se oponen a una normativa nacional conforme a la que los vendedores de combustible están obligados a cumplir determinadas exigencias formales a fin de justificar que el combustible vendido se destina a calefacción. Sin embargo, a renglón seguido ha concluido que tales Directiva y principio sí se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el incumplimiento de tales exigencias determina la desaparición ineluctable del beneficio fiscal aun cuando se acredite que el producto sometido al impuesto especial se destinó a calefacción (apartado 42).

3. Para llegar a tal desenlace, el TJUE reconoce que los Estados miembros, haciendo uso del margen de apreciación de que disponen para adoptar medidas contra la evasión y el fraude en la venta de combustible, pueden adoptar medidas de control apropiadas para la consecución de tal objetivo, que no exceden de lo necesario para alcanzarlo (apartado 25). Esto es, pueden imponer a los interesados el cumplimiento de determinados requisitos formales que resulten proporcionados.

(...)

9. A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica es trasposición de las disposiciones aprobadas en el seno de la Unión Europea, que ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Supremo debe corregir su jurisprudencia sobre los incumplimientos formales en el ámbito de los impuestos especiales y su trascendencia, en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal.

10. Consecuencia de lo anterior es que no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo del impuesto sobre hidrocarburos el sometimiento a un tipo reducido y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto ha sido destinado a los fines que justifican la aplicación de aquel primer tipo, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de las obligaciones formales a que la regulación legal y reglamentaria supeditan el disfrute del expresado tratamiento fiscal más ventajoso".

Y por último, este Tribunal hace suyo el criterio anterior en su resolución de 25 de septiembre de 2018 (R.G.: 4616/2015), en esta ocasión en el marco del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, también armonizado en el ámbito comunitario, y lo hace asimismo extensible al Impuesto sobre la Electricidad en sus resoluciones de 29 de enero de 2019 (R.G.: 5713/2015 y R.G.: 6212/2015), si bien en esta ocasión juzgando que la falta de inscripción de un establecimiento en el Registro Territorial de la Oficina Gestora correspondiente, así como obtención del Código de Actividad y Establecimiento para operar, son requisitos esenciales y no meramente formales.

Como no podía ser de otra manera, este principio de proporcionalidad ampliamente reconocido en la jurisprudencia y doctrina administrativa ha de ser predicable en el impuesto que nos atañe, y valorar si el incumplimiento de un requisito formal establecido en nuestra normativa nacional, en este caso la presentación correcta de modelos de solicitud determinados para aplicación de exención o no sujeción, es suficiente para excluir la aplicación de los mismos, es decir, tiene carácter esencial en la conformación del beneficio. Y el resultado debe ser favorable para la reclamante, entendiéndose este Tribunal que, en este supuesto particular, la presentación de modelo 06 en sustitución del adecuado modelo 05, no es suficiente para juzgar que se ha producido materialmente la exención prevista en la letra j) del artículo 66.1 de la LIE, y excluir la aplicación de la recogida en la letra k) del mismo, y viceversa.

Se observa de los datos obrantes en el expediente, así como de los hechos recogidos por la Inspección en la propuesta y en el acuerdo de liquidación, el cumplimiento total de los requisitos materiales para la obtención de la exención controvertida. En particular, la suscripción de contratos de arrendamiento financiero a favor de una empresa de navegación aérea, la presentación y obtención de las correspondientes matrículas definitivas en los plazos establecidos en la normativa sectorial, y el empleo efectivo de las aeronaves por parte de la arrendataria en actividades distintas de la aviación privada de recreo, requisitos todos ellos acreditados y reconocidos por la Administración. Es más, aún no suponiendo aplicable el principio de proporcionalidad en este tributo ante una eventual ausencia total de cumplimiento de condicionantes formales, los cuales podrían llegar a ser sustanciales en determinados casos, resulta en la actual que ha existido una voluntad unívoca de realización de los mismos, pues fue presentada en plazo solicitud de exención, si bien erróneamente, no pudiendo achacarse falta de



diligencia suficiente de ninguno de los operadores para merecer tal reproche jurídico. Conclusión que además es confirmada por la propia Administración actuante al no apreciar concurrencia de culpabilidad alguna en la conducta que pudiese ser constitutiva de infracción tributaria. La decisión anterior, por último, no se ve desvirtuada por el hecho de que la exención realmente cumplida requiera reconocimiento previo, y la solicitada erróneamente no, pues de haberse instado aquella de manera apropiada habría sido indudablemente obtenida, en este caso por la empresa arrendataria, no teniendo la elusión material de tal comprobación previa (totalmente involuntaria, insistimos), efecto relevante alguno en la aplicación del beneficio fiscal.

Por todo ello, se estiman las pretensiones de la reclamante, en el sentido de entender que las aeronaves de referencia cumplían con todos los requisitos previstos para la obtención de la exención, no procediendo la liquidación de cuota tributaria alguna por el IEDMT correspondiente a su matriculación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

### **ACUERDA**

ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.

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