

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081848

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 16 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 397/2018

SUMARIO:

IVA. Repercusión. Otras cuestiones. *Base imponible por la tasa en concepto de suplemento de combustible.* La recurrente es una compañía aérea y sostiene que entre los conceptos comprendidos en los billetes emitidos se incluye el de suplemento de combustible bajo la denominación de Tasa YQ. La Inspección destaca una serie de datos fácticos que considera relevantes para entender que el importe consignado como Tasa YQ en el billete no incluía el IVA, por lo que debe tributar por este impuesto la totalidad de dicho importe. Estos datos son que en los libros Registros de IVA de la actora no se hizo constar que este importe formara parte de la base imponible de IVA o que en el billete se incorpora el importe de la tasa y no se hace ninguna referencia al IVA. Sin duda, es claro que en el precio fijado en los tiques de venta la operadora no incluyó mención alguna al IVA de la Tasa YQ o por suplemento de combustible. Sin embargo, la Sala señala que es evidente que la recurrente era el sujeto pasivo en la operación al ser el vendedor del servicio; y resulta también palmario que no tiene después la posibilidad de recuperar del adquirente la cuota del IVA que reclama la Administración tributaria. Por ello, debe estimarse que el importe consignado como Tasa YQ en el billete ya incluía el IVA correspondiente. [Vid., STS, de 17 de diciembre de 2020, recurso nº 1373/2019 (NFJ080048)]. **Hecho Imponible. Exenciones. Exportaciones de bienes y operaciones asimiladas a exportaciones.** *Vuelos en conexión con vuelos internacionales.* La entidad recurrente vende al cliente un paquete completo de vuelos que incluyen vuelos nacionales y conexión con otros internacionales. Se trata, en definitiva, de casos en los que se expide un único billete que comprende varios vuelos, con un contrato único, y en el que concurre el requisito de inicio en un aeropuerto situado dentro del ámbito territorial del impuesto y finalización en un aeropuerto situado fuera de dicho ámbito territorial, o viceversa. Por ello, la actora no debe repercutir el IVA con ocasión de la prestación del servicio de transporte amparado en un único título de transporte al quedar exentos del mismo por aplicación de la exención contenida en el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992 (Ley IVA). [Vid., Consulta DGT, de 16-02-2018, nº V0406/2018 (NFC068206)].

PRECEPTOS:

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

RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación), arts. 4 y 7.

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

Reglamento (CE) n.º 1008/2008 (Normas comunes para la explotación de servicios aéreos en la Comunidad), art. 23.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 57.

PONENTE:

Doña Berta María Santillán Pedrosa.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000397 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04153/2018

Demandante: AIR EUROPA LINEAS AEREAS SA

Procurador: D. NOEL ALAIN DE DORREMOCHEA GUIOT

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

SENTENCIA

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS
D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS
D. MARIA JESUS VEGAS TORRES
D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a dieciseis de marzo de dos mil veintiuno.

VISTO el presente recurso contencioso-administrativo núm. 397/18 promovido por el Procurador D. Noel Alain de Dorremochea Guiot, en nombre y representación de AIR EUROPA LINEAS AEREAS, S.A., contra la resolución dictada en fecha 21 de marzo de 2018 por el Tribunal Económico Administrativo Central que desestima las reclamaciones económicas administrativas números 00/06583/2014 y 00/0477/2015. Ha sido parte en autos la Administración demandada, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los oportunos trámites prevenidos por la Ley de la Jurisdicción, se emplazó a la parte demandante para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimaba de aplicación, terminaba suplicando se dicte sentencia por la que "...se estime en su integridad el presente recurso, y se anule la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de marzo de 2018 en relación con la reclamación interpuesta con número 00/06583/2014 y 00/04777/2015 acumuladas en relación con el 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 y acuerdo de resolución de procedimiento sancionador por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008, por importe de 196.739,38 euros, por no resultar conformes a Derecho".

Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia por la que se confirmen los actos recurridos en todos sus extremos.

Tercero.

Pendiente el recurso de señalamiento para votación y fallo cuando por turno le correspondiera, se fijó para ello la audiencia del día 24 de febrero de 2021, en que ha tenido lugar.

Ha sido ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. Berta Santillan Pedrosa, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

A través del presente proceso la entidad recurrente AIR EUROPA LINEAS AEREAS, S.A. impugna la resolución dictada en fecha 21 de marzo de 2018 por el Tribunal Económico Administrativo Central que desestima las reclamaciones económicas administrativas números 00/06583/2014 y 00/04777/2015 interpuestas contra:

- Acuerdo de resolución del recurso de reposición contra el acuerdo de liquidación derivado del Acta de Disconformidad A02-72425106 girado por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2008 y por importe de 545.415,75 euros.

- Acuerdo de 30 de abril de 2015 por el que se resuelve el procedimiento sancionador derivado del anterior acuerdo de liquidación por el que se le impone la sanción de multa por importe de 196.739,38 euros.

Segundo.

- Los ajustes practicados en la liquidación respecto de los cuales la entidad actora manifiesta su disconformidad, tal y como resume en su demanda, son:

- Cálculo de la base imponible por la tasa en concepto de suplemento de combustible.
- Sometimiento a tributación de los vuelos en conexión con vuelos internacionales.

En cuanto al primero, la recurrente sostiene que entre los conceptos comprendidos en los billetes emitidos por AIR EUROPA LINEAS AÉREAS, S.A. se incluye el de suplemento de combustible bajo la denominación de Tasa YQ si bien, y como consecuencia de lo que califica como error informático, "... en los libros de IVA no se hacía constar las cuotas de IVA repercutidas por dicho concepto".

Como también advierte, la discrepancia con la Inspección respecto de dicho concepto se encuentra en la cuantificación de la base imponible pues la recurrente considera que el importe consignado como Tasa YQ en el billete ya incluía el IVA correspondiente, mientras que la Administración tributaria sostiene que no lo incluye, por lo que entiende que debe tributar por IVA la totalidad de dicho importe.

Ampara la actora su reclamación en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, cuyo artículo 4 establece que: "1. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de tique y copia de éste en las operaciones que se describen a continuación, cuando su importe no exceda de 3.000 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido: (...) d) Transportes de personas y sus equipajes".

Explica que documenta la venta de billetes aéreos mediante la expedición de estos tiques, cuyo contenido se especifica en el artículo 7 del mismo Reglamento, el cual no incluye dentro del contenido obligatorio de ese documento la indicación del IVA por el concepto de suplemento de combustible. Dispone este precepto que:

"Sin perjuicio de los datos o requisitos que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones, todos los tiques y sus copias contendrán los siguientes datos o requisitos:

- a) Número y, en su caso, serie. La numeración de los tiques dentro de cada serie será correlativa.

Se podrán expedir tiques mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros, en los siguientes casos:

- 1º. Cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones.

- 2º. Cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

- 3º. Los expedidos por los destinatarios de las operaciones o por terceros a que se refiere el artículo 5, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.

- 4º. Los rectificativos.

Cuando el empresario o profesional expida tiques y facturas para la documentación de las operaciones efectuadas en un mismo año natural, será obligatoria la expedición mediante series separadas de unos y otras.

- b) Número de identificación fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.

- c) Tipo impositivo aplicado o la expresión «IVA incluido».

d) Contraprestación total".

Insiste en que los billetes aéreos que emite no especifican la repercusión del IVA porque son siempre "IVA incluido".

Se remite al artículo 23 del Reglamento (CE) 1008/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de septiembre de 2008, sobre normas comunes para la explotación de servicios aéreos en la Comunidad. De acuerdo con dicho precepto:

" Las tarifas y fletes aéreos ofrecidos o publicados bajo cualquier forma, incluso en Internet, para servicios aéreos con origen en un aeropuerto situado en el territorio de un Estado miembro al que se aplique el Tratado disponibles para el público en general incluirán las condiciones aplicables. Se indicará en todo momento el precio final que deba pagarse, que incluirá la tarifa o flete aplicable, así como todos los impuestos aplicables y los cánones, recargos y derechos que sean obligatorios y previsibles en el momento de su publicación...".

Alude a la Directiva 98/6/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de febrero de 1998, relativa a la protección de los consumidores en materia de indicación de los precios de los productos, y que requiere que los productos ofrecidos por comerciantes a los consumidores indiquen el precio de venta y el precio por unidad de medida de forma inequívoca, fácilmente identificable y claramente legible. Con el término «inequívoco», la Directiva, dice la recurrente, se refiere al precio definitivo, incluido el IVA y todos los demás impuestos.

E invoca también las normas sobre consumidores y usuarios y prácticas engañosas, de las que deduce que las tarifas incorporadas a los documentos de venta han de incluir todos los impuestos, y entre ellos el IVA.

Por contra, la Inspección opone el tenor literal del artículo 78. Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, según el cual: " Cuando las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que graven las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas".

Además, destaca una serie de datos fácticos que considera relevantes, y entre ellos que en los libros Registros de IVA no se hizo constar que este importe formara parte de la base imponible de IVA; que en el billete se incorpora el importe de la tasa y no se hace ninguna referencia al IVA; como resultaría acreditado por la Inspección, en los supuestos en los que el obligado tributario emitió facturas, con la consiguiente obligación de consignar separadamente la cuota de IVA, que no repercutió ninguna cuota por el suplemento de combustible; y pone de manifiesto que, si bien la entidad actora intenta amparar su pretensión en la aplicación de las normas reglamentarias sobre facturación en cuanto éstas exigen que el importe se haga constar con el IVA incluido, es lo cierto que las habría incumplido al no constar en los tickets la referencia que dichas normas exigen en cuanto a que se incluye el IVA.

Planteada la cuestión en estos términos y expuestos, en síntesis, los argumentos de ambas partes, para resolverla resulta ineludible hacer referencia a la doctrina del Tribunal Supremo sobre la determinación de la base imponible del IVA en operaciones no declaradas, cuya manifestación más reciente la encontramos en la sentencia de fecha 17 de diciembre de 2020, recurso de casación núm. 1373/2019.

Se dice en dicha sentencia, en cuanto ahora interesa, lo siguiente:

"TERCERO. - Jurisprudencia de este Tribunal Supremo en relación con la regularización fiscal de ventas ocultas, en aplicación de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, Tulica y Plavosin, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12 . Procede una remisión in toto a cuanto hemos razonado en la sentencia citada de 16 de julio de 2020 (casación no 1816/2018), y reproducido luego en la de esta misma fecha, que transcribimos:

"[...] Como ya hemos adelantado, la jurisprudencia de esta Sala, manifestada en diversas sentencias dictadas todas ellas en 2017 -una sola- y en el primer semestre de 2018 -al menos diez, todas por unanimidad-, ha venido declarando que debe entenderse incluido en el precio establecido el Impuesto sobre el Valor Añadido, a tenor de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013 (asuntos C-249/12 y C-250/12 , Tulica y Plavosin), aun cuando se trate de una operación de venta oculta que se regulariza, cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) que las partes establezcan el precio sin ninguna mención al IVA; (ii) que el vendedor sea sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y (iii) que dicho vendedor carezca de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria. Todos los requisitos concurrían en los casos (11) ya resueltos mediante sentencias firmes y también están presentes en el que hemos de fallar ahora. De hecho, consideramos que la situación jurídica en que se encuentra la mercantil aquí recurrente y las que impugnaron las sentencias determinantes de esta jurisprudencia repetida es la misma. Citamos, pues, y reproducimos en la parte pertinente la sentencia de esta Sala de 19 de febrero de 2018, recurso de casación nº 192/2016 , una de las que forman la serie de once sentencias iguales sobre la base imponible (el subrayado es de esta sentencia):

"[...] SEGUNDO.- La doctrina del TJUE en la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulica y Plavosin.

1. De los artículos 1, apartado 2, y 73 de la Directiva IVA se desprende que el principio del sistema común de dicho impuesto consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de estos, y que la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero. El artículo 78 de dicha Directiva enumera algunos elementos que deben integrar la base imponible. Según el artículo 78, letra a, de la citada Directiva, el IVA no debe estar incluido en dicha base [apartado 32].

2. Conforme a la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva del IVA, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo. Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos [véanse, en particular, las sentencias de 5 de febrero de 1981, Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, apartado 13; EU:C:1981:38), y de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties y Provadinvest (C-621/10 y C-129/11, apartado 43; EU:C:2012:248)] [apartado 33].

3. Dicha regla debe aplicarse de acuerdo con el principio básico de la citada Directiva, que consiste en que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final [véase, en particular, la sentencia Elida Gibbs, ya citada, apartado 19, y el auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, apartado 21; EU:C:2011:825)] [apartado 34].

4. Ahora bien, cuando un contrato de compraventa se ha celebrado sin mención del IVA, considerar la totalidad del precio, sin deducción del IVA, como la base a la que se aplica el IVA tendría como consecuencia, en el supuesto de que el Derecho nacional no permita al vendedor recuperar del adquirente el IVA posteriormente exigido por la Administración Tributaria, que el IVA gravaría a dicho vendedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final [apartado 35].

5. Tal enfoque además infringiría la regla de que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo [véanse, en particular, las sentencias Elida Gibbs, antes citada, apartado 24; de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, apartado 15; EU:C:1997:339), así como Balkan and Sea Properties y Provadinvest, antes citada, apartado 44] [apartado 36].

6. En cambio, ello no sucedería si el Derecho nacional ofreciera al proveedor la posibilidad de añadir al precio estipulado un suplemento en concepto de impuesto aplicable a la operación y de recuperar este último del adquirente del bien [apartado 37].

7. Procede señalar, además, que una de las características esenciales del IVA consiste en que es exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios en cuestión. Ello implica que todos los proveedores contribuyen al pago del IVA en la misma proporción en relación con el importe global que perciben por los bienes vendidos [apartado 38].

8. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar si el Derecho propio ofrece a los proveedores la posibilidad de recuperar de los adquirentes el IVA posteriormente exigido por la Administración Tributaria. Y si de esta comprobación resulta que tal recuperación no es posible, ha de concluirse que la Directiva IVA se opone a una liquidación que considere que el precio pactado entre las partes, sin mención del IVA, no incluye dicho impuesto a la hora de determinar su base imponible, cuando la Inspección de los Tributos descubre operaciones ocultas no facturadas [apartados 39, 40 y 43]".

Y concluye (Fundamento de Derecho Quinto) que: "Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación del artículo 78. Uno LIVA, en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva IVA: "Para la determinación de la base imponible del IVA ha de considerarse incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) las partes establecen el precio de un bien sin ninguna mención al IVA; (ii) el vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y (iii) dicho vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria [...]".

El criterio que acoge esta sentencia constituye ya una doctrina constante del Tribunal Supremo y salva la objeción que pudiera resultar del tenor literal del artículo 78. Cuatro de la Ley 37/1992 que opone el TEAC, cuya interpretación ha de ajustarse a la jurisprudencia expuesta y pasa por considerar que cuando el precepto dispone que

"Cuando las cuotas del impuesto sobre el Valor Añadido que gravan las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas", no contiene más que una presunción "... se entenderá..." - que no opera cuando concurren las circunstancias antes descritas.

La doctrina de referencia resulta sin duda aplicable en este supuesto al concurrir las tres circunstancias a que alude la sentencia transcrita pues en el precio fijado en los tickets de venta AIR EUROPA no incluyó mención alguna al IVA de la Tasa YQ o por suplemento de combustible; es evidente que la recurrente era el sujeto pasivo en la operación al ser el vendedor del servicio; y resulta también palmario que no tiene después la posibilidad de recuperar del adquirente la cuota del IVA que reclama la Administración tributaria.

Procede por todo ello, y sin necesidad de otras consideraciones, estimar el recurso en este extremo.

Tercero.

La segunda cuestión que plantea la entidad recurrente se refiere al sometimiento a tributación de los vuelos en conexión con vuelos internacionales.

A juicio de la recurrente, en estos casos operaría la exención a que se refiere el artículo 22 de la Ley 37/1992, según el cual: "Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones: (...) Trece. 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."

Con arreglo a este criterio la entidad, en cuanto a los billetes emitidos en 2008, cuantificó las cuotas de IVA a su juicio indebidamente repercutidas a fin de que la Inspección accediera a la rectificación de las autoliquidaciones presentadas en el sentido de minorar las referidas cuotas.

Por el contrario, la Administración tributaria supuso que la exención no alcanza a los vuelos en conexión con vuelos internacionales, y así en el acuerdo de liquidación se hace constar de manera expresa que "La Inspección actuaria considera que no resulta procedente la rectificación llevada a cabo directamente por el obligado tributario mediante apuntes negativos en el Libro Registro de facturas emitidas así como tampoco acceder a la rectificación de las autoliquidaciones en el sentido solicitado, por considerar que las cuotas repercutidas en los vuelos nacionales en cuestión se han devengado correctamente. Señala la Inspección actuaria que, incluso aunque se considerase que los vuelos citados están sujetos y exentos, la devolución de los citados importes procedería, no a AIR EUROPA sino a quien soportó la repercusión, en virtud de lo previsto en el artículo 14 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 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo".

El supuesto fáctico, es decir, las concretas operaciones realizadas por la recurrente y afectadas en este punto por la liquidación, incluyen aquellos casos en que la entidad vende al cliente un paquete completo de vuelos que incluyen vuelos nacionales y conexión con otros internacionales.

Señala la Inspección que "... se trata de billetes que comprenden siempre más de un cupón. Es decir, al amparo de un único billete, con un mismo número, se incluye más de un cupón, siendo los cupones los que determinan los vuelos (y trayectos) que el pasajero va a realizar dentro del billete concreto". Añade que "en todos los casos afectados por la liquidación existe más de un cupón en cada billete, y cada billete contiene siempre más de un vuelo diferente, excluyendo los vuelos con una escala técnica pues cuando una misma compañía, con un mismo avión, realiza un vuelo y este tiene que hacer una parada técnica, solo hay un cupón o número de vuelo, y no dos, de conformidad con lo establecido por la IATA. No se trataría entonces de un solo vuelo con una escala técnica, pues en tal caso habría un solo cupón o número de vuelo, sino que se trata de billetes que, dice el acuerdo de liquidación, "a) han sido comercializados, emitidos y cobrados al pasajero íntegramente por AIR EUROPA. b) contienen más de un vuelo o cupón. c) y donde los vuelos: - o bien todos son exclusivamente operados por AIR EUROPA - o bien alguno de los vuelos es operado por AIR EUROPA generalmente el tramo nacional) y otro u otros vuelos son 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, esto es, 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 (que para el pasajero es mera casualidad), el mismo avión opere justo el otro vuelo".

En rigor, la actora no contradice esta descripción fáctica del supuesto objeto de la liquidación, sino que centra su discrepancia en la aplicación de la exención prevista en el artículo 22. Trece.

Considera que se trata de vuelos nacionales conectados con vuelos internacionales con el objetivo de poder ofrecer a los viajeros una mayor gama de destinos, tanto nacionales como internacionales, de tal forma que, a su juicio, constituyen un servicio accesorio al vuelo internacional que es contratado por el viajero, quien no contrata un vuelo interno y otro internacional. Se trataría por ello de un contrato único en el que no existe propiamente un transporte interno, sino un transporte internacional con escala interna.

De este modo entiende que es improcedente la distinción realizada por la Administración pues, dice, "... tratándose de un transporte único (de carácter internacional) no cabe distinguir entre aquellos supuestos en que existe escala y los que no".

Analiza las dos posturas desde el punto de vista de la neutralidad del IVA, de la que dice debe ser guía básica del impuesto, y propone un ejemplo que evidenciaría que su interpretación, a diferencia de la sostenida por la Administración tributaria, sería neutral "... y por tanto el IVA no será criterio a la hora de que el pasajero elija entre ambas".

Además, junto al escrito de demanda la recurrente ha aportado la consulta vinculante número V0406-18 de fecha 16 de febrero de 2018, de la Dirección General de los Tributos, que avalaría su interpretación y que fue emitida a petición de la entidad AERONOVA, S.L.U. que es una entidad de nueva creación perteneciente al Grupo empresarial Globalia, al igual que la recurrente, y cuya actividad es también la de prestación de servicios de transporte aéreo de pasajeros.

El criterio mantenido por la Inspección en sus liquidaciones parte, por contra, de la aplicación del apartado 3 del artículo 10 del Reglamento del Impuesto (RD 1624/1992, de 29 de diciembre) según el cual 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" .

Se remite a la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de enero de 2006, recurso núm. 959/2001, así como a la de esta Sala de la Audiencia Nacional de 25 de mayo de 2005, recurso núm. 848/2002, que avalarían dicha interpretación al entender que el hecho de que el transporte internacional constituya un único servicio a efectos mercantiles no comporta un tratamiento único de los diferentes trayectos a efectos del IVA. Cita también en apoyo de esta tesis la definición del concepto «parte de un transporte de pasajeros efectuada en la Comunidad» contenida el artículo 57 de la Directiva IVA, en su redacción dada por la Directiva 2008/8, y que la conceptúa como la parte de un transporte de pasajeros que, sin hacer escala en un país o territorio tercero, tenga lugar entre dos puntos de la Comunidad en los que esté previsto el embarque y desembarque de pasajeros, y que posteriormente fueron incorporados al Reglamento nº 282/2011, del Consejo de 15 de marzo de 2011, de Ejecución de la Directiva IVA. De este modo, supone que para las autoridades comunitarias la consideración de este tipo de transportes, con paradas o escalas intermedias, como un único viaje queda condicionada a que, salvo casos de fuerza mayor, entendidos como averías o siniestros, la escala sea de corta duración y, una vez terminada la misma, el viaje se reanude con el mismo aparato y el mismo número de vuelo; en definitiva, con un mismo cupón de vuelo o tarjeta de embarque, como aclaración para el caso de vuelos con código compartido que la práctica ha ido generalizando con posterioridad a la fecha de la Directiva.

Expuestas ambas posiciones, ha de insistirse en que resulta imprescindible determinar el supuesto de hecho al que se refiere la liquidación pues de ello depende la posibilidad de aplicar o no la exención que reclama la parte actora.

Como anticipábamos, se trata de aquellos casos en los que se expide un único billete que comprende varios vuelos, con un contrato único, y en el que concurre el requisito de inicio en un aeropuerto situado dentro del ámbito territorial del impuesto y finalización en un aeropuerto situado fuera de dicho ámbito territorial, o viceversa.

Pues bien, particular relevancia ha de atribuirse al criterio manifestado por la Dirección General de los Tributos en la consulta vinculante V 0406-18 a que se refiere la entidad recurrente de fecha 16 de febrero de 2018, emitida a instancia de la mercantil AERONOVA, S.L.U. entidad de nueva creación perteneciente al Grupo empresarial Globalia, al igual que la recurrente, y cuya actividad es también la de prestación de servicios de transporte aéreo de pasajeros. Y en esa consulta la Dirección General de los Tributos se pronuncia, precisamente, sobre el supuesto que ahora analizamos.

Concurre, por tanto, la plena identidad de supuestos ya que, en realidad, lo que hace la Dirección General es exponer su criterio sobre este mismo asunto, señalando que: "A estos efectos, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en adelante) en su resolución de 24 de mayo de 2017 (referente a los asuntos, RG 6594/14, RG 2822/15, RG 4372/15, RG 4797/15 y RG 6204/15) ha analizado el carácter accesorio del vuelo interior respecto del trayecto internacional en servicios de transporte de la misma naturaleza de la que es objeto de consulta".

A continuación, resume la posición del TEAC en estos términos:

"La Resolución del TEAC establece que "un vuelo de conexión interior debe quedar sujeto y no exento del Impuesto al no tener su origen y destino en un aeropuerto situado fuera del territorio de aplicación del Impuesto. También analiza la posibilidad de que este vuelo de conexión sea accesorio al vuelo internacional y concluye que el vuelo interior no es accesorio al vuelo internacional porque no es equiparable que la prestación sea inevitable con

que sea accesoria; que la aplicación del criterio cuantitativo no determina un desequilibrio notable de tarifas; el hecho de que el billete contenga más de un cupón no implica que los vuelos sean inmediatos en el tiempo; y por último, 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. En consecuencia, concluye el TEAC que "no se trata de prestaciones de distinta naturaleza sino de la misma."

De esta forma, partiendo de la resolución del TEAC será necesario analizar en el supuesto objeto de consulta si estas dos prestaciones que comportan la misma naturaleza y que en sí, mismas, no son accesorias la una de la otra, pueden tener la consideración de una única operación a efectos de su tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, o en términos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que varios elementos constituyan la prestación principal".

A partir de este punto, expone las circunstancias concurrentes en estos contratos y en el servicio de transporte que en ellos se conviene -lo caracteriza como "servicios de transporte internacional amparados en un único título de transporte, en los que una parte del mismo se realiza necesariamente, cuando la compañía no dispone de una ruta directa, mediante un vuelo interno de conexión"-; y ello al objeto de determinar si se trata de dos o más prestaciones de transportes distintas e independientes, o de una prestación única.

Y alcanza las conclusiones siguientes:

- "Las compañías aéreas comunican a sus pasajeros que se trata de una única operación de transporte cuando ofrecen un billete a destinos en los que no ofrecen un vuelo directo sino a través de un vuelo de conexión".

Recuerda en este punto la consulta que el Convenio de Montreal, de 28 de mayo de 1999, para la unificación de ciertas reglas para el Transporte Aéreo Internacional, ratificado por España el 20 de mayo de 2004, establece que: "Las escalas convenidas son aquellos puntos que se indican en el 'billete de pasaje' o que figuran en los horarios del transportista como escalas previstas en el itinerario del pasajero; el transporte a realizar en virtud de este contrato por varios transportistas sucesivos se considerará como una sola operación".

- "Cuando un pasajero adquiere un billete a través de la página web de la consultante, o su servicio de venta telefónica, canales habituales para la contratación de este tipo de servicios, el viajero deberá introducir únicamente en la misma el origen y el destino final y las fechas de vuelo, o comunicar únicamente estos datos al operador de venta telefónica. El propio sistema, u operador, le ofrecerá las combinaciones posibles, en su caso a través de un vuelo de conexión, pero sin que el viajero haya manifestado en ningún momento su intención de efectuar tal conexión".

- "Cuando la consultante muestra o comunica la oferta de servicios de transporte lo hace para los días y destinos seleccionados y solo informa, en el viaje de ida, de la hora de salida y la hora de llegada al destino final, y, en el viaje de vuelta, de la hora de salida y la hora de llegada al destino final. En ambos casos, se señala al viajero si el servicio de transporte es directo o con escala, pero no se especifica el aeropuerto en que va a realizarse la escala de conexión, que únicamente será conocido por el viajero, cuando este demande el detalle del vuelo. El pasajero, en igualdad de precio, prefiere en todos los casos un vuelo directo a otro con escalas".

- "El precio del servicio de transporte es único, no desagregándose por cada uno de los vuelos que componen el transporte contratado. Las Compañías aéreas construyen sus tarifas teniendo en consideración el origen y destino y no las escalas asociadas a los mismos. A estas tarifas se las denomina 'OD'".

- "En los vuelos con escala, y salvo excepciones impuestas por las autoridades competentes de otras jurisdicciones por motivos de seguridad, las compañías aéreas no devuelven a los pasajeros el equipaje facturado en la escala de conexión, sino que lo hacen al llegar al aeropuerto de destino del servicio de transporte. El viajero no puede recuperar su equipaje en el aeropuerto de conexión que se factura al destino final".

- "El sistema de compensaciones por incumplimiento de las condiciones del contrato se establece en el Convenio de Montreal, que considera transporte internacional la totalidad del viaje que se efectúa entre dos puntos (de partida y de destino) situados en diferentes países, con independencia que se efectúe una escala de conexión en algún punto situado en alguno de ellos".

- "El Reglamento (CE) n° 261/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de febrero de 2004, por el que se establecen normas comunes sobre compensación y asistencia a los pasajeros aéreos en caso de denegación de embarque y de cancelación o gran retraso de los vuelos, y se deroga el Reglamento (CEE) n° 295/91, establece en relación con los derechos del pasajero, como destino final, el destino que figura en el billete presentado en el mostrador de facturación o, en caso de vuelos sin conexión directa, el destino correspondiente al último vuelo. Establece así dicho Reglamento que los derechos del pasajero se rigen por dicho destino con independencia de los puntos intermedios en dicho billete. Las indemnizaciones se aplican igualmente a la totalidad del viaje del pasajero sin separar el tramo del vuelo interior del internacional, siendo única dicha indemnización que se calcula desde el

punto de origen al punto de destino como un todo y sin tener en cuenta la escala, no siendo aplicable la compensación a cada uno de los tramos que conforman el viaje, pues se computa como un único viaje".

- "El Real Decreto 1316/2001, de 30 de noviembre, por el que se regula la bonificación en las tarifas de los servicios regulares de transporte aéreo y marítimo, para los residentes en las Comunidades Autónomas de Canarias y las Illes Balears y de en las Ciudades de Ceuta y Melilla (BOE de 15 de diciembre), establece que los transportes directos bonificados incluyen los viajes con escala cuando las mismas no exceden de 12 horas de duración (salvo las impuestas por las necesidades técnicas del servicio o por razones de fuerza mayor, como por ejemplo, una avería o adversidades climatológicas) exigiendo como requisito que dichos vuelos que dan lugar al servicio de transporte con escalas intermedias estén incluidas dentro del mismo y único billete de transporte. De esta forma, no son bonificadas las tarifas a los residentes en las Islas Baleares y las Islas Canarias por la parte de vuelos de conexión con origen o destino dentro de la Península, cuando su origen o destino final se sitúa en un país tercero, al considerarlos un vuelo internacional único, a pesar de la escala peninsular, que queda excluido en su conjunto de la bonificación".

De lo expuesto deduce la Dirección General de los Tributos, en contra del criterio mantenido por el TEAC, que los servicios de transporte objeto de consulta constituyen, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, una única prestación de transporte de viajeros y sus equipajes por vía aérea procedente de o con destino a un aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del Impuesto.

Por esta razón, considera que la entidad consultante "... no deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido con ocasión de la prestación del servicio de transporte objeto de consulta amparado en un único título de transporte al quedar exentos del mismo por aplicación de la exención contenida en el artículo 22.T rece de la Ley 37/1992".

Compartimos en este proceso, al igual que ya hicimos en las sentencias dictadas en los recursos nº 349/2016 y 521/2017, esta interpretación que, insistimos, cuenta con el valor de pronunciarse sobre el mismo supuesto enjuiciado y expone el criterio de la propia Administración tributaria, coincidente con el de la parte actora.

Y esta conclusión no queda enervada por la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de enero de 2006, recurso núm. 959/2001, a la que alude la liquidación recurrida y que contempla un supuesto distinto, en el que los vuelos con origen y destino en territorio de aplicación del impuesto los prestaba una compañía diferente.

Cuarto.

Por otra parte, la mercantil recurrente impugna también el acuerdo que ha puesto fin al procedimiento sancionador por el cual se le impuso una sanción de multa por importe de 196.739,38 euros apoyando su impugnación en la falta de culpabilidad de la recurrente en la comisión de la infracción tributaria impugnada.

En relación con este aspecto esta Sala acuerda la nulidad del acuerdo sancionador referido toda vez que se ha anulado en este mismo proceso el acuerdo de liquidación del que traía causa toda vez que, la sanción esta íntimamente conectada con la liquidación hasta el punto de que la cuantía de la sanción se fija atendiendo a la cuantía del importe de la liquidación.

Quinto.

Procede, de conformidad con lo razonado, la estimación del recurso y la consiguiente nulidad de la resolución dictada por el TEAC aquí impugnada. Y, en consecuencia, se impone a la Administración demandada el abono de las costas procesales causadas en este proceso al amparo de lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley jurisdiccional.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto nº 397/18 promovido por el Procurador D. Noel Alain de Dorremocha Guiot, en nombre y representación de AIR EUROPA LINEAS AEREAS, S.A., contra la resolución dictada en fecha 21 de marzo de 2018 por el Tribunal Económico Administrativo Central que desestima las reclamaciones económicas administrativas números 00/06583/2014 y 00/0477/2015. Y, en consecuencia, acordamos la nulidad de la referida resolución por entender que no es ajustada a derecho.

Se impone a la Administración demandada el abono de las costas procesales causadas en esta instancia.

La presente sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, es susceptible de recurso de casación, que habrá de prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el

cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Lo que pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.