



Roj: **SAN 2309/2012** - ECLI: **ES:AN:2012:2309**

Id Cendoj: **28079230072012100305**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **7**

Fecha: **14/05/2012**

Nº de Recurso: **264/2011**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **JOSE LUIS LOPEZ-MUÑIZ GOÑI**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## SENTENCIA

Madrid, a catorce de mayo de dos mil doce.

**Visto** el presente recurso contencioso administrativo, nº **264/2011**, interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la Procuradora D<sup>a</sup>. Montserrat Navas Ráez, en nombre y representación del **BARCLAYS BANK, S.A.**, contra la resolución del TEAC de fecha 5 de abril de 2011, R.G. 125/10, por la cual se desestima la reclamación económico administrativa que, en única instancia, resuelve el citado Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, contra la resolución del expediente sancionador nº 282009006564 de la Jefe de la Dependencia Adjunta de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 22 de enero 2010 en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte Acta A02/71612844 por importe de 560.170,06 €; se ha personado como parte demanda la Administración General del Estado, dirigida y representada por el Abogado del Estado, habiendo sido Ponente el Sr. D. JOSE LUIS LOPEZ-MUÑIZ GOÑI, Magistrado de la Sección.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO:** El presente recurso contencioso-administrativo se interpone por la representación procesal de la entidad mercantil mencionada, por medio de escrito presentado ante esta Sección en fecha 27 de mayo de 2011.

**SEGUNDO:** Presentado el recurso, se reclamó el expediente administrativo y se dio traslado de todo ello a la parte actora para que formalizara la demanda, la cual lo hizo por medio de escrito presentado en fecha 25 de octubre de 2011, en el que expuso los hechos, invocó los fundamentos de derecho que consideró oportunos y terminó por suplicar que, previos los tramites legales pertinentes, se dicte sentencia por la que estimando las pretensiones que se formulan, se declare la nulidad de la resolución dictada por el TEAC impugnada por no ser conforme a derecho y consiguientemente el acuerdo de imposición de sanción dictado en expediente nº 282009006564.

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

**CUARTO:** No habiendo sido solicitado el recibimiento a prueba del procedimiento, y tras presentar las partes escritos respectivos de conclusiones sucintas, quedaron las actuaciones conclusas, señalándose para votación y fallo el día 10 de mayo de 2.012 en que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, habiéndose observado en la tramitación del recurso las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO:** A través del presente recurso impugna la parte actora los actos administrativos antes indicados, siendo presupuestos fácticos a tener en consideración a efectos resolutorios los siguientes:



1.- En 29 de julio de 2009, la Inspección de Hacienda del Estado de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central Grandes Contribuyentes levantó acta de disconformidad nº A02/71612844 a **BARCLAYS BANK, S.A.**, por el concepto Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007. La razón del acta es la comprobación del cumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 66.1.k) de la ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos Especiales para la obtención de la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en la primera matriculación definitiva en España de la aeronave tipo Bombardier, modelo Learjet 40, nº de serie 40- 2026 con matrícula EC-JYY a nombre de **BARCLAYS BANK, S.A.**. Según consta en el acta, en 27 de septiembre de 2006, **PROMOCIONES INMOBILIARIAS DEL PISUERGA, S.A.** y SOKO AVIATION, S.L. suscribieron un contrato de subarrendamiento de la aeronave Bombardier Learjet 40 cuya fecha de entrada en vigor coincide con la fecha en que la entidad **BARCLAYS BANK, S.A.** adquiere la propiedad de VIAROL LIMITED. En la misma fecha, las dos primeras sociedades, concluyen un contrato de servicios de transporte y uso de aeronave. Ambos contratos figuran unidos a la Diligencia de 14 de abril de 2009 formalizada a la entidad SOKO AVIATION S.L. por la Inspección de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid. En 17 de octubre de 2006, **BARCLAYS BANK, S.A.** suscribió con la sociedad VIAROL LIMITED, por encargo y a requerimiento del arrendatario financiero **PROMOCIONES INMOBILIARIAS DEL PISUERGA, S.A.**, un contrato de compraventa en virtud del cual la segunda sociedad vende y entrega a la primera la aeronave modelo Learjet 40, con número de serie de fabricante 2026 debiendo pagar esta última un precio de 7.995.000 dólares estadounidenses.

Copia del contrato en inglés y la traducción al español se unen como anexos 2 y 1, respectivamente, de las Diligencias extendidas el 17 y 31 de Octubre de 2008. Conforme a lo estipulado en la escritura de arrendamiento financiero de 14 de noviembre de 2006 que figura unida como anexo 5 a la Diligencia de 17 de Octubre de 2008, la entidad **BARCLAYS BANK, S.A.** cede en arrendamiento financiero, por el precio y plazo previstos en el contrato así como, una vez concluido éste, el derecho de opción de compra y demás condiciones que en la misma se especifican, el uso de la aeronave modelo Learjet 40, con número de serie de fabricante 2026, desprovista de tripulación y de la que es propietario, a la sociedad **PROMOCIONES INMOBILIARIAS DEL PISUERGA, S.A.** para satisfacer sus necesidades. En 29 de septiembre de 2006, **BARCLAYS BANK, S.A.** solicitó la primera matriculación en el Registro de matrícula de aeronaves. En ese primer asiento practicado a instancia de **BARCLAYS BANK, S.A.**, se inscribe y matrícula la aeronave con el número EC-JYY a favor de dicha sociedad como propietario, **PROMOCIONES INMOBILIARIAS DEL PISUERGA, S.A.** como arrendatario financiero y SOKO AVIATION S.L. como subarrendatario por títulos de declaración de venta, arrendamiento financiero y subarrendamiento y **BARCLAYS BANK, S.A.** solicitó la exención del Impuesto en la Administración de la Agencia de Administración Tributaria de María de Molina al amparo de lo dispuesto en el artículo 66.1.k) de la Ley de Impuestos Especiales, exención que le fue concedida en 12 de febrero de 2007.

A juicio de la Inspección, el contrato de arrendamiento suscrito entre **BARCLAYS BANK, S.A.** y **PROMOCIONES INMOBILIARIAS DEL PISUERGA, S.A.**, no es un contrato de arrendamiento a una empresa de navegación aérea y el contrato celebrado entre esta última y SOKO AVIATION, S.L., no es un contrato de arrendamiento de cosa, negocio jurídico determinante de la exención del arto 66.1.k) de la citada Ley de Impuestos Especiales, sino un arrendamiento de servicios, por lo que procede liquidar el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte devengado por la primera matriculación definitiva de la aeronave matrícula EC-JYY, formulando al efecto la siguiente propuesta de liquidación provisional: Cuota Impuesto Especial 746.905,41 euros, intereses de demora: 135.839,59 euros, Total Deuda Tributaria 882.745 euros. En lo relativo a la comisión de posibles infracciones, en el apartado 3.3, del acta citada nº A02/71612844, de fecha 29 de julio de 2009, se expresó lo siguiente: "En base a los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente, y en opinión de los actuarios abajo firmantes, no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias establecidas en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria." Sin embargo, mediante acuerdo de 28 de septiembre de 2009, la Jefe de la Dependencia Adjunta de Control Tributario y Aduanero ordeno apertura de expediente sancionador, al estimar la posible existencia de infracción tributaria en relación con los hechos anteriormente citados, por lo que con fecha 26 de octubre de 2009, se notificó al interesado el Acuerdo de Iniciación, Propuesta de Resolución de expediente sancionador por los hechos anteriores, en la aplicación del artículo 191 de la Ley 58/2003 General Tributaria que dice que constituye infracción tributaria 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.

Se considera que a lo largo de las comprobaciones ha quedado demostrado el concurso de culpa con cualquier grado de negligencia a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, conducta que se acredita en los contratos de arrendamiento y subarrendamiento formalizados entre las partes, en donde los efectos realmente queridos no son los propios del contrato de arrendamiento de cosa, siendo su verdadera naturaleza la de contrato de arrendamiento de servicios, por lo que el obligado tributario no ha



cumplido los requisitos para el disfrute de la exención y ha dejado de autoliquidar e ingresar las cuotas debidas a la Hacienda Pública, causando el consiguiente perjuicio económico.

Se propone la imposición de una sanción por infracción tributaria al artículo 191, apartado 1, de la Ley 58/2003, General Tributaria, de carácter leve, por importe de 560.179,06 euros, equivalente al 75% por ciento de la base de cálculo de la sanción que es, en este caso, la cuota tributaria por el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, no ingresada en su día y regularizada mediante el acta citada anteriormente, que asciende a 746.905,41 euros.

Dicha propuesta de sanción, después de rebatir las alegaciones planteadas por el interesado fue confirmada por acuerdo de la jefe de la Dependencia Adjunta de control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de fecha 22 de enero de 2010, notificado al interesado en 22 de enero de 2010.

En 28 de enero de 2010, la empresa interesada presentó para el Tribunal Económico Administrativo Central reclamación económico administrativa contra la resolución del expediente sancionador. Dentro del plazo establecido para el trámite de alegaciones y prueba, el interesado presentó escrito de alegaciones en 16 de abril de 2010 alegando en que se ha vulnerado el principio de responsabilidad de la potestad sancionadora, que existe falta de motivación de la culpabilidad del interesado y falta de tipicidad por aplicación incorrecta del tipo sancionador.

Contra esta resolución se interpuso el presente recurso contencioso administrativo, y fundamentó sus argumentos en la demanda formula que concreto en:

Vulneración del principio de responsabilidad de la potestad sancionadora. La administración de María de Molina de la AEAT ha considerado que nos encontramos ante un contrato de arrendamiento de aeronave. Los inspectores actuarios han considerado que nos encontramos ante un contrato de arrendamiento de aeronave. El encargado del Registro de Matrícula de Aeronaves ha considerado que nos encontramos ante un contrato de arrendamiento de aeronave y sin embargo se procede a sancionar a la actora por entender que dicho arrendamiento lo es de servicios y no de cosa.

Aplicación indebida del tipo, criticando la resolución del TEAC por respuesta a su alegación.

El Abogado del Estado se opone a tales pretensiones.

**SEGUNDO:** Seguidamente se pasa a analizar la concurrencia o no de los motivos de impugnación que afectan de manera específica a este recurso, y que han sido referenciados en el anterior párrafo.

El primer motivo de impugnación se formula diciendo que se ha producido la vulneración del principio de responsabilidad de la potestad sancionadora, puesto que las tres entidades que intervienen en la operación constan inscritas en el Registro de Aeronaves, y por tanto las tres empresas deberían haber sido declaradas responsables, conforme a lo establecido en el artículo 17.1 del D. 416/1969.

Debe desestimarse este primer motivo por lo seguidamente razonado.

Los efectos producidos por esta clase de arrendamiento financiero, se concreta en que en tanto quede por pagar alguno de los plazos en los que se ha dividido el precio del arrendamiento, y hasta que se concrete la opción que se le concede a la arrendataria por la cláusula decimotercera, del contrato que nos ocupa, el arrendador financiero, tiene la condición de propietario del bien objeto del arrendamiento financiero, conforme a lo dispuesto en la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, y el contrato celebrado al efecto, estipulación primera.

De esta forma la libertad de contratación que rige en el régimen contractual, concretado en el art. 1255 Código Civil, permite la legitimidad de la cláusula de dominio y confiere al financiador de un bien la condición de titular del dominio del bien adquirido mientras el arrendatario no satisface por completo sus obligaciones con el mismo, y opte por alguna de las soluciones previstas, constituyendo una garantía del cobro del precio aplazado, cuyo completo pago actúa a modo de condición imperativa de la adquisición, en su caso, por el arrendatario del pleno dominio de la cosa poseída; durante el periodo de la pendencia de la expresada condición, se produce una especial situación jurídica, que se traduce desde el lado del arrendatario en que éste, si bien adquiere normalmente con la posesión de la cosa, el goce de ella, carece en absoluto de poder de disposición o facultad transmitiva (voluntaria o forzosa) de la misma a un tercero, por lo que si antes de haber completado el pago, dispone voluntariamente de ella o se ve forzado a tal transmisión -a nivel de procedimiento de apremio promovido contra él por sus propios acreedores- el financiador, con base en el citado pacto de propiedad, podrá ejercitar las acciones procedentes (reivindicatoria o tercería de dominio, según los casos) para obtener la recuperación de dicha cosa.



Hasta este momento tenemos: que el propietario no poseedor es la parte recurrente. Que como tal propietario ha inscrito a su nombre la primera inscripción en el Registro de Aeronaves, y afirma que no tiene la condición de sujeto pasivo del Impuesto.

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

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

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

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

Es decir, el citado precepto determina que la primera matriculación de una aeronave, será siempre la de dominio, y se hará a nombre del que aparezca como propietario; y en los supuestos en que las aeronaves se hayan adquirido en régimen de arrendamiento, arrendamiento con opción de compra, compra a plazos con o sin reserva de dominio, o cualquier otra forma de posesión que las leyes autoricen, deberá hacerse dicha matriculación primera, la del dominio, y en estos casos, podrá practicarse la primera inscripción asignándole a la matrícula validez temporal durante el plazo de vigencia del contrato que dio origen a la inscripción, (arrendamiento, venta a plazos con reserva de dominio, o cualquier otro), y una vez extinguido éste se procederá a la inscripción definitiva, o en su caso, deberá solicitarse una prórroga en la vigencia de la primera matriculación realizada.

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

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

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

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

Pero, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 67.a) de la Ley de Impuestos Especiales, el sujeto pasivo del Impuesto es la persona o entidad a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte, lo que en principio no sucedería en el presente caso, puesto que quien matricula por primera vez, podría tener la condición de propietario temporal en virtud del contrato de arrendamiento financiero, pues una vez pagado el último plazo, el arrendatario podría ser el propietario único y exclusivo.

En el acuerdo de liquidación de fecha 3 de noviembre de 2009, en su antecedente de hecho noveno se dice: "El sujeto pasivo del Impuesto es la persona o entidad a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte, de acuerdo con el artículo 67.a) de la Ley de Impuestos Especiales. Asimismo según el artículo 17.1 del Real Decreto 416/1969 de 13 de Marzo que aprueba el Reglamento del Registro de Matrícula de Aeronaves, la primera inscripción de una aeronave en el Registro, llamada de matrícula, será la de su dominio o propiedad.



Esta circunstancia concurre en la empresa **Barclays Bank S.A.**, de acuerdo a la hoja de asiento en el Registro de Matrícula de Aeronaves incorporada al expediente. En dicha hoja se constata que "EN VIRTUD DE LO ANTERIOR Y A LA VISTA DE LA SOLICITUD Y DOCUMENTACIÓN RELACIONADA INSCRIBO Y MATRÍCULO LA EXPRESADA AERONAVE CON LAS MARCAS DE NACIONALIDAD Y MATRÍCULA EC-JYY A FAVOR DE **BARCLAYS BANK S.A.**, COMO PROPIETARIO; **PROMOCIONES INMOBILIARIAS DEL PISUERGA S.A.** COMO ARRENDATARIO FINANCIERO Y SOKO AVIATION S.L., COMO SUBARRENDAMIENTO", hecho a fecha 9 de abril de 2007.

Por ello, **BARCLAYS BANK S.A.** es el sujeto pasivo del Impuesto Especial, lo que se ve confirmado con el hecho de que es dicha entidad quien solicita la concesión de la exención a la administración (por definición el beneficiario de la exención tiene que ser el sujeto pasivo del Impuesto).

**TERCERO** : Se alega por la parte la vulneración por falta de motivación del principio de culpabilidad de la potestad sancionadora ausencia de acreditación del elemento subjetivo: la administración de María de Molina de la AEAT ha considerado que nos encontramos ante un contrato de arrendamiento de aeronave. Los inspectores actuarios han considerado que nos encontramos ante un contrato de arrendamiento de aeronave. El encargado del Registro de Matrícula de Aeronaves ha considerado que nos encontramos ante un contrato de arrendamiento de aeronave y sin embargo se procede a sancionar a la actora por entender que dicho arrendamiento lo es de servicios y no de cosa.

También debe desestimarse esta alegación.

La resolución originaria impugnada, después de recoger los hechos, de forma más extensa que los recogidos en esta sentencia, y con un contenido más completo, razona la imputación a título de mera negligencia razonando que: "Esta Delegación Central considera que la responsabilidad de **BARCLAYS BANK S.A.**, no queda determinada en la calificación dada por terceros al contrato de arrendamiento en cuestión, el cual efectivamente no fue suscrito por ésta, sino en el incumplimiento por parte de **BARCLAYS BANK S.A.**, de la obligación de practicar de manera correcta, la declaración y liquidación de al deuda tributaria correspondiente, optando la empresa alternativamente por la presentación de solicitud de exención del Impuesto, realizada de forma improcedente, al incumplirse los requisitos exigidos en la norma y que la documentación aportada lo fue al menos de manera negligente, ya que si bien el contrato en cuestión tiene la apariencia (superficial) de arrendamiento de aeronave, es indudables un contrato de arrendamiento de servicios como parece reconocer **BARCLAYS BANK S.A.**".

La tesis de la actora, es que no ha tenido participación en la redacción y firma del contrato de subarriendo celebrado con la entidad SOKO AVIATION S.L., y por tanto no le es imputable el contenido del mismo; además la petición de exención fue concedida por la Administración después de comprobar el contenido de la documentación exigida interviniendo distintos órganos de la misma llegando a la misma conclusión que la recurrente, se trataba de un contrato de subarriendo de cosa no de servicios.

La motivación contenida en la resolución sancionatoria, se considera suficientemente específica y expresiva de la imputación a título de negligencia. Para ello se basa en la narración de los hechos, en la calificación del contrato de subarriendo de cosa, como si fuera de servicio, y por último la elección voluntaria que adopta la entidad financiera de solicitar la exención en lugar de liquidar el impuesto que nos ocupa.

Podría pensarse que la Delegación Central cometió un error al interpretar dicho contrato, pero no es así.

Todo ello, queda documentado como se recoge seguidamente:

En fecha 14 de noviembre de 2006, por medio de escritura pública nº 1765 del protocolo de la Notaría de Madrid doña María de los Ángeles Escribano, la Entidad **Barclays Bank S.A.** celebra con la entidad Viarol Limites con domicilio en las Islas Vírgenes Británicas, un contrato de compraventa de la aeronave que nos ocupa, con el fin de cederle su uso posterior, en régimen de arrendamiento financiero al amparo de lo dispuesto en la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988... la Sociedad **Promociones Inmobiliarias del Pisuerga** , Sociedad Anónima, manifiesta su propósito de dejar afecta la Aeronave, aquí objeto de arrendamiento únicamente a sus actividades empresariales. (Estas actividades empresariales son la promoción, construcción y ventas de inmuebles, según su objeto social).

Entre el clausulado del citado contrato se hace constar que "La Sociedad "PROMOCIONES INMOBILIARIAS DEL PISUERGA, SOCIEDAD ANÓNIMA", ha escogido la AERONAVE, bajo su responsabilidad y para satisfacer sus necesidades, ...

En la cláusula SEXTA se establece:

De conformidad con lo manifestado en el antecedente Expositivo III y lo dispuesto en la referida Disposición Adicional Séptima, número 1, de la Ley 26/1988, de 29 de julio , la arrendataria financiera se obliga a que la



AERONAVE, arrendada quedará afecta únicamente a su actividad mercantil y a utilizarla en su negocio bajo su directa responsabilidad por si o por sus empleados o dependientes, quedando prohibida toda cesión de uso, y expresamente el traspaso o el subarriendo del mismo sin la previa autorización escrita de **BARCLAYS BANK S.A.**

Conforme a lo establecido en la Cláusula OCTAVA, relativa a la propiedad de la aeronave, se reconoce el derecho de propiedad en la entidad **Barclays Bank S.A.**

En la cláusula Décima se regula la cesión, de forma que la arrendataria no podrá sin el previo consentimiento expreso y por escrito de **Barclays Bank S.A.**, ceder, enajenar, ni subrogar en forma alguna a terceras personas en los derechos y obligaciones derivadas de este contrato.

Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos anteriores **Barclays Bank S.A.**, autoriza a la arrendataria financiera a que ceda el uso de la aeronave a la sociedad SOJO AVIATION S.L., siendo del arrendatario financiero su exclusiva responsabilidad y riesgo la explotación de la misma y sin merma ni perjuicio de su responsabilidad frente a **Barclays Bank S.A.**, Dicha autorización se contrae exclusivamente a los términos que contiene, sin que la misma suponga ninguna modificación del resto de lo pactado en la presente escritura que permanecen en sus mismos términos.

Es decir, la entidad recurrente concierta contrato de arrendamiento financiero con la en empresa **Promociones Inmobiliarias del Pisuerga S.A.**, que conoce que su actividad social es la promoción y construcción de inmuebles, así como su venta; la entidad financiera conoce que para poder celebrar este contrato de arrendamiento financiero tiene que ser de operaciones que tengan por objeto la cesión de uso de bienes que habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario. ( D.A.7ª Ley 26/1988 ).

La entidad recurrente autoriza a la entidad arrendataria financiera a subarrendar la aeronave objeto del contrato anterior a otra empresa, para, según ellos dedicarlo a la explotación de transporte de viajeros y mercancías, pues según afirma, es una empresa de navegación aérea, para de esta forma, poder lograr la exención recogida en el artículo 66.1.k) de la Ley 38/92 .

Pero resulta que este contrato de subarriendo autorizado, debidamente autorizado por la empresa arrendadora financiera, va en contra del requisito esencial de este tipo de contratos: que el bien arrendado, habrá de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales, y como queda dicho, el transporte de viajeros y de mercancías, no constituye el objeto de la entidad arrendataria financiera, o al menos no constituye el objeto social de la empresa, y ya en su expositivo TERCERO **Promociones Inmobiliarias del Pisuerga S.A.**, manifiesta su propósito de dejar afecta la AERONAVE aquí objeto de arrendamiento únicamente a sus actividades empresariales.

Por tanto, **BARCLAYS BANK S.A.**, al tiempo de tener que liquidar el Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, debe optar, o entre liquidar el Impuesto, conforme al contrato de arrendamiento financiero que había celebrado, o solicitar la exención, autorizando para ello el subarriendo a una empresa aérea de navegación aérea cuyo actividad es el alquiler de aeronaves según su declaración a efectos del IAE, con lo cual, no podría haber celebrado el contrato de arrendamiento financiero, a no ser esta actividad objeto social de la arrendataria financiera.

Después de estudiar la operación, **BARCLAYS BANK S.A.**, (ya que las operaciones financieras están sometidas a un protocolo de estudio jurídico, de riesgos...), opta por no pagar el Impuesto que le corresponde como sujeto pasivo del mismo al ser la propietaria, y simula la concurrencia de los supuestos de hecho en los que se basa la exención que nos ocupa.

Por tanto, está debidamente justificada la imputación a título de negligencia, por lo menos, realizada por la Administración, que se ratifica por esta sentencia.

No debe olvidarse que al ser la exención del impuesto una materia excepcional, en cualquier momento, puede la Inspección comprobar si concurren los hechos en los que se fundamenta.

**CUARTO** : Alega por último la aplicación indebida del tipo al tipificar la conducta infractora en la infracción tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003 , constituye infracción tributaria 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, entendiéndose que no se ha hecho ninguna autoliquidación, sino que se ha solicitado la concesión de una exención.

Pero como queda dicho, si la parte recurrente, opta por solicitar la exención, a sabiendas que no corresponde, o aceptando el riesgo que en una comprobación posterior se le liquide el Impuesto, al determinarse que no



concurrían los requisitos para la concesión de la exención, quiere decir que debió proceder a efectuar la autoliquidación correspondiente, y al no hacerlo ha dejado de ingresar en plazo su importe.

Por todo lo expuesto, procede desestimar el presente recurso contencioso- administrativo.

En cuanto a costas, la Sala, a tenor de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , no aprecia méritos que justifiquen una expresa imposición.

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

## FALLAMOS

Que **DESESTIMAMOS**

el recurso contencioso-administrativo nº **264/2011** , interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la Procuradora D<sup>a</sup>. Montserrat Navas Ráez, en nombre y representación del **BARCLAYS BANK, S.A.** , contra la resolución del TEAC de fecha 5 de abril de 2011, R.G. 125/10, por la cual se desestima la reclamación económico administrativa que, en única instancia, resuelve el citado Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, contra la resolución del expediente sancionador nº 282009006564 de la Jefe de la Dependencia Adjunta de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 22 de enero 2010 en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte Acta A02/71612844 por importe de 560.170,06 € a que la demanda se contrae, la cual confirmamos como ajustada a derecho. Sin efectuar expresa condena en costas.

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación que contra la misma no puede prepararse recurso de casación por razón de la cuantía, elevada a la de 600.000 €.

No se hace expresa imposición en cuanto al pago de las costas.

Una vez firme devuélvase el expediente al órgano de procedencia con testimonio de la misma.

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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