



Roj: **SAN 2512/2015** - ECLI: **ES:AN:2015:2512**

Id Cendoj: **28079230072015100217**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **7**

Fecha: **29/06/2015**

Nº de Recurso: **57/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2512/2015,**  
**STS 2664/2017**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SÉPTIMA**

**Núm. de Recurso:** 0000057 / 2014

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 01207/2014

**Demandante:** **LOTCA SERVICIOS INTEGRALES, S.L.**

**Procurador:** D<sup>a</sup> SUSANA SERRANO DEL PRADO

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilma. Sra.:** D<sup>a</sup>. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

### **SENTENCIA N<sup>o</sup>:**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ

D<sup>a</sup>. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO

D. ANGEL RAMON AROZAMENA LASO

Madrid, a veintinueve de junio de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso administrativo **número 57/14** , que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido **la entidad LOTCA SERVICIOS INTEGRALES, S.L.** representada por la procuradora D<sup>a</sup> Susana Serrano del Prado contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 de octubre de 2013 en materia de impuestos especiales; se ha personado la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado. Siendo ponente la señora D<sup>a</sup> BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT, Magistrada de esta Sección.



## ANTECEDENTES DE HECHO

**RIMERO** : Por la entidad **LOTCA SERVICIOS INTEGRALES SL** representada por la procuradora D<sup>a</sup> Susana Serrano del Prado contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 de octubre de 2013.

**SEGUNDO** : Por decreto de fecha 10 de marzo de 2014 se admitió el precedente recurso y se reclamó a la Administración demandada que en el plazo de veinte días remitiese el expediente administrativo y realizase los emplazamientos legales.

**TERCERO** : Una vez recibido el expediente, por diligencia de ordenación se concedió a la parte recurrente el plazo de veinte días para que formalizase la demanda, que efectuó el 20 de febrero de 2015, y por diligencia de ordenación se dio traslado al Sr. Abogado del Estado para que contestase la demanda en el plazo de veinte días.

## FUNDAMENTOS JURIDICOS

**PRIMERO** : La entidad **LOTCA SERVICIOS INTEGRALES**, S.L. interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del TEAC de fecha 17 de octubre de 2013. En dicha resolución consta que la Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid de la AEAT incoó a la entidad **LOTCA SERVICIOS INTEGRALES**, S.L. acta de disconformidad el 20 de junio de 2007 por el Impuesto Especial Sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicios 2003, 2004, 2005 y 2006 deuda a ingresar de 2.512.703'44€. La citada deuda surge como consecuencia de considerar por la Inspección que el contrato suscrito entre la actora y la entidad Gestair SA no es un arrendamiento de cosa sino de servicios, por lo que no se cumplen los requisitos para poder beneficiarse del IEDMT del art. 66.1.k Ley 38/1992 . La entidad **LOTCA SERVICIOS INTEGRALES** es propietaria del avión marca GULFSTREAM Aerospace G-IV, nº de serie NUM000 y matrícula ....-UXW , importado por Telefónica Internacional SA mediante DUA de 10 de diciembre de 2002 por un precio de 16.920.000€. En escritura pública de 16 de diciembre de 2002 se elevó a público el acuerdo de aumento de capital por el que Telefónica Internacional, SA como socio único de la actora decide aumentar el capital social de ésta en la cantidad de 16.920.000€ mediante la creación de 16.920.000 participaciones sociales, previa renuncia por parte del socio único Telefónica SA del derecho de asunción preferente de las nuevas participaciones sociales y suscripción de las nuevas por parte de Telefónica Internacional la cual realizó en pago de las mismas la aportación de la referida aeronave. En consecuencia, el capital social de la actora quedó aumentado en dicha cantidad. En fecha 16 de diciembre de 2002 se suscribió un contrato privado de arrendamiento de la aeronave entre la actora y Gestair SA, resolviéndose simultáneamente el contrato anterior de fecha 27 de de noviembre de 2002 entre Telefónica Internacional y Gestair, SA. Mediante este contrato las partes acuerdan que la arrendadora (la parte actora) arriende a Gestair la aeronave, el precio anual del arrendamiento es una cuota fija anual de 1.312.668€ y una cuota variable de 579'39€ por hora de vuelo. Además la arrendadora podría sumir el coste de mantenimiento de la aeronave por lo que la arrendataria le repercutiría los importes por dichos conceptos. La Dirección General de Aviación Civil el 19 de febrero de 2003 comunica que en dicha fecha se produce la matriculación de la aeronave. La entidad Gestair solicitó la exención del IEDMT del art. 66.1.k LIE. La Inspección constató que el uso de la aeronave de manera sustancial lo realizaban entidades pertenecientes al Grupo Telefónica, vinculadas a la actora. Conforme al contrato firmado el 6 de noviembre de 2002 entre Telefónica Internacional SA, Telefónica SA, Telefónica Móviles SA y Gestair SA, esta última entidad prestaría el servicio de transporte a las anteriores en todas las ocasiones que éstas lo requiriesen con preferencia sobre cualquier otro clientes de Gestair. Por este uso preferente, se abonaría mensualmente una cantidad equivalente a los costes variables derivados de las horas de vuelo efectivamente realizadas. Se hace constar que los cánones cubrirán todos los gastos operativos necesarios para la operación técnica y explotación comercial de la aeronave así como otros servicios prestados por Gestair en relación con dicha operación. De acuerdo con los cálculos efectuados en el acta, las cantidades satisfechas por el Grupo son muy superiores a las recibidas por Gestair por el arrendamiento de la aeronave y el precio de la hora de vuelo satisfecho por el grupo propietario resulta ser muy superior al pagado por personas ajenas. En consecuencia, la Inspección concluye que el arrendatario no adquiere el uso y goce de la cosa lo que sería propio de un arrendamiento de cosa. Lo que percibe es un servicio ofrecido por Gestair al propietario del avión, por lo que no se debe aplicar el beneficio fiscal. Tras el trámite correspondiente se dictó acuerdo de liquidación el 14 de septiembre de 2007 confirmándose la propuesta de la Inspección respecto de la cuota y modificándose los intereses, la cuota es de 2.030.400€, intereses de demora de 483.388'18€, siendo el total de la deuda de: 2.513.788'18€.

Contra la liquidación anterior se interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAR de Madrid que el 29 de junio de 2010 desestimó la misma. Contra esta resolución se interpuso recurso de alzada ante el TEAC



que en fecha 17 de octubre de 2013 se desestimó. Contra esta resolución se interpone el presente recurso contencioso administrativo.

**SEGUNDO** : La parte recurrente en la demanda expone que el 10 de diciembre de 2002 la entidad Telefónica Internacional SA importó de USA la aeronave GULFSTREAM G-IV nº de serie NUM000 , matrícula ....UXW . El 16 diciembre 2002 se transmitió la propiedad del avión a la entidad actora y en ese mismo momento se suscribió contrato de arrendamiento de la aeronave entre LOTCA y Gestair. La entidad Gestair solicitó el 2 de enero de 2003 la exención del IEDMT para la aeronave matriculada para ser cedida en arrendamiento a empresas de navegación, exención que fue concedida el 20 de enero de 2003. El proceso inspector iniciado el 25 de octubre de 2006 concluye con el acuerdo liquidatorio impugnado. La actora entiende que la interpretación del contrato como un arrendamiento de servicios y no como un arrendamiento de cosa no se ajusta a lo dispuesto en el CCivil, arts. 1281 y ss. La Administración no ha atendido al sentido literal de las cláusulas del contrato y lo ha interpretado a su libre albedrío llegando a afirmar que el grupo Telefónica es el único usuario final de la aeronave. Considera la actora que el TEAC no puede catalogar el contrato como un contrato de arrendamiento de servicios encubierto, se han aportado numerosas hojas de ruta, una relación de vuelos, facturas emitidas por Gestair en donde se evidencia que se prestan servicios no solo a telefónica sino también a otras empresas. Hace alusión a un dictamen en orden a la averiguación de la intención de los contratantes que concluye con la calificación del contrato suscrito como contrato de arrendamiento de cosa, y no se puede confundir con un arrendamiento de servicios, y que la Inspección pretende dar identidad de personas entre TISA y LOTCA cuando son personas jurídicas distintas, claramente diferenciadas y con personalidad jurídica propia. Además, la Inspección parte del precio de la hora de vuelo satisfecho por lo que denomina el grupo propietario, y no existe tal grupo propietario pues el único titular de la aeronave es LOTCA. Además la administración no tiene en cuenta que TISA por tener una preferencia en los vuelos paga mayor cantidad que en resto de usuarios, por eso TISA paga más por sus horas de vuelo para asegurarse tener disponibilidad de la aeronave.

De conformidad con lo previsto en el art. 66.1.k LIE la exención está prevista para las aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea, y si se analiza el contrato entre LOTCA y Gestair procede la exención pues se cumplen los requisitos de la misma. El hecho de que TISA sea la empresa que más contrata la aeronave no impide la exención del impuesto, que además se basan en un precepto normativo que en el momento de suscribirse los contratos no existía, se pretende basar la eliminación del impuesto en el art. 4.4º. Ley 36/2006 . Alega, la prescripción del derecho a liquidar ya que la aeronave el 30 de octubre de 1998 ya realizaba vuelos en nuestro territorio. Y alega el art. 65 d.1º LIE relativo al devengo del impuesto. La solicitud de la exención se presentó el 2 de enero de 2003 y en esa fecha ya habían transcurrido 4 años. Esta documentación no estaba en manos de LOTCA cuando se llevaron a cabo las actuaciones inspectoras pues en el año 1998 no era la aeronave propiedad de LOTCA. Vulneración de la teoría de los actos propios pues la concesión de la exención ha creado en el recurrente unas expectativas que se han visto conculcadas con el cambio de opinión de la administración. Y suplica que se tenga por presentado el recurso contencioso administrativo, por deducida la demanda y se dicte sentencia por la que se estime el presente recurso y se deje sin efecto la resolución impugnada por no ser conforme a derecho así como los actos de la administración de la que deriva.

El Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda se opuso a su estimación.

**TERCERO** : La Ley 38/92 dispone en el art 65 : "**HECHO IMPONIBLE**.

1. *Estarán sujetas al impuesto:*

c) *La primera matriculación definitiva de aeronaves, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de Aeronaves, con excepción de:*

1º *Las aeronaves que, por sus características técnicas, sólo puedan destinarse a trabajos agrícolas o forestales o al traslado de enfermos y heridos.*

2º *Las aeronaves cuyo peso máximo al despegue no exceda de 1.550 kilogramos, según certificado expedido por la Dirección General de Aviación Civil.*

d) *La circulación o utilización en España de los medios de transporte a que se refieren las letras anteriores, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España conforme a lo previsto en la disposición adicional primera, dentro del plazo de los treinta días siguientes al inicio de su utilización en España. A estos efectos, se considerarán como fechas de inicio de su circulación o utilización en España las siguientes:*

1.º *Si se trata de medios de transporte que han estado acogidos a los regímenes de importación temporal o de matrícula turística, la fecha de abandono o extinción de dichos regímenes.*



2.º En el resto de los casos, la fecha de la introducción del medio de transporte en España. Si dicha fecha no constase fehacientemente, se considerará como fecha de inicio de su utilización la que resulte ser posterior de las dos siguientes:

- Fecha de adquisición del medio de transporte.

- Fecha desde la cual se considera al interesado residente en España o titular de un establecimiento situado en España ."

El art 66 referido a las exenciones establece:

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

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

4º La matriculación deberá solicitarse en el plazo previsto en el art. 65.1.d) de esta Ley.

5º Los medios de transporte matriculados con exención no deberán ser transmitidos durante el plazo de doce meses posteriores a la matriculación. El incumplimiento de este requisito determinará la exacción del impuesto referida a la fecha en que se produjera dicho incumplimiento" .

Y el art. 68 se refiere al devengo:" javascript: 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.

2. En los casos previstos en la letra d) del apartado 1 del art. 65 de esta Ley, el impuesto se devengará el día siguiente a la finalización del plazo al que alude dicha letra.

3. En los casos previstos en el apartado 3 del art. 65 de esta Ley, el impuesto se devengará en el momento en que se produzca la modificación de las circunstancias o requisitos que motivaron la no sujeción o exención del impuesto" .

**CUARTO** : La actora alega la vulneración de los actos propios pues el otorgamiento de la exención no puede ser anulada sin acudir a un procedimiento de lesividad, máxime cuando la exención ha creado una expectativa futura de derechos y obligaciones en LOTCA. La regla de los actos propios es un límite que no hay que sobrepasar sin el procedimiento adecuado.

Al respecto el TS en sentencia de 21 de febrero de 2014 viene a señalar: " Pero el reconocimiento de la exención por el órgano de gestión tributaria no excluía la posterior comprobación e investigación de la misma por la Inspección de los Tributos, con arreglo a los artículos 68.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril («La concesión o disfrute de beneficios fiscales de cualquier naturaleza mediante acuerdo o resolución expresa e individualizada se entenderá provisional cuando esté condicionada al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el expediente . Salvo disposición expresa en contrario de una Ley, si la Inspección comprueba que no han concurrido tales condiciones o requisitos, practicará de inmediato las liquidaciones que procedan, reputándose revocado o no concedido dicho beneficio fiscal»), y 115.3 de la Ley General Tributaria de 2003 (« Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley»), y, en su caso, la práctica de la correspondiente liquidación del IEDMT:

(1º) Bien por advertir hechos o circunstancias relevantes presentes ab initio que no pudieron ser consideradas por el órgano de gestión tributaria cuando reconoció la exención solicitada, al no obrar en la documentación revisada o al no haber sido expuestas en sus verdaderos términos. En la sentencia de 14 de septiembre de 2012 (recurso de casación 3192/2009 , FD 6º), resolviendo un caso análogo al que ahora nos ocupa, razonamos que la Inspección de los Tributos, tras la realización de su actividad de comprobación e investigación, puede dejar sin efecto la exención provisionalmente reconocida por los órganos de gestión tributaria, cuando llegue a la convicción, con los elementos de juicio obtenidos en sus actuaciones, de que su otorgamiento nunca fue procedente, «pues las relaciones jurídicas subyacentes entre los interesados nunca deberían haber dado lugar al beneficio, si hubieran sido verdaderamente expuestas a la Administración y no disfrazadas, afirmando un "arrendamiento de aeronave", cuando en realidad lo era de "servicios"».

(2º) Bien por haberse modificado las circunstancias o los requisitos determinantes de la exención reconocida, antes de haber transcurrido cuatro años desde la «primera matriculación definitiva», si los sujetos pasivos,





*incumpliendo la obligación que le imponía el primer inciso del artículo 65.3 de la Ley 38/1992, no autoliquidaban e ingresaban el IEDMT, con referencia al momento en que se hubiera producido dicha modificación, salvo que tras ella también resultara aplicable un supuesto de no sujeción o una exención".*

La sentencia del TS de 20 de abril de 2015 expone:

*" De la interpretación cohonestada de los artículos 65.1.c ), 66.1.k ) y 67.1.a) de la Ley 38/1992 se obtiene, en lo que a este recurso de casación interesa: (i) que el hecho imponible del impuesto sobre determinados medios de transporte es la primera matriculación definitiva de aviones, avionetas y demás aeronaves; (ii) que la exención opera sobre la primera matriculación definitiva de las aeronaves para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea, y (iii) que la condición de sujeto pasivo recae sobre las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe esa primera matriculación definitiva... .*

*A lo anterior se ha de añadir que el artículo 115.3 de la repetida Ley(LGT ) resulta absolutamente pertinente en este caso, pues se refiere a un acto de concesión de un beneficio fiscal (la exención) condicionado a la concurrencia de determinados requisitos no comprobados cuando se dictó (el carácter de beneficiaria del mismo de quien la solicitó y la obtuvo provisionalmente").*

Conforme a la sentencia expuesta, totalmente aplicable al caso contemplado, la Administración puede proceder a examinar mediante el correspondiente procedimiento de comprobación si se dan los requisitos necesarios de la exención del impuesto, y en este caso el destino último de la aeronave es que esté destinada al arrendamiento, y en el presente caso ese arrendamiento no es un arrendamiento de cosa que sería el propio para la aplicación de la exención si no un arrendamiento de servicios que es una cuestión ya analizada por este tribunal en otras resoluciones y a la que más tarde se aludirá.

**QUINTO** : En cuanto a la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar, la actora manifiesta que ese derecho ha prescrito. Que ante el TEAR se aportaron una serie de documentos con los que anteriormente no se contaba que son hojas de ruta de la aeronave que acreditan que ya volaba en 1998. La matriculación se debe solicitar conforme al art. 65.1: "estará sujeta al impuesto I a circulación o utilización en España de los medios de transporte a que se refieren las letras anteriores, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España conforme a lo previsto en la disposición adicional primera, dentro del plazo de los treinta días siguientes al inicio de su utilización en España . Y según la parte actora habría que estar a la fecha de introducción de la aeronave en España y que al menos en 1998 ya volaba en territorio español, solicitándose la matriculación el 2 de enero de 2003, esto es transcurrido cuatro años, por lo que es de aplicación el art. 66.a) LGT 2003 , y art. 64.a) LGT 1963 . El TEAC no atendió la nueva documentación que se aportaba por entender que estaba en fase de revisión de los actos administrativos pero dicha documentación no se pudo aportar anteriormente. Su no admisión genera indefensión a la parte actora.

El derecho de la Administración a liquidar esa deuda tributaria es lo alegado por la parte demandante. Y por razones temporales, era de aplicación la LGT 1963, puesto que la Ley 58/2003 entró en vigor en julio de 2004.

Así con arreglo al art. 65 el cómputo de los plazos Segundo, que «el plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior, como sigue: En el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración; (...)» (artículo 65).

Y tercero, que «los plazos de prescripción a que se refieren las letras a) (...) del artículo 64 se interrumpen: a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible. Asimismo, los plazos de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpirán además de por las actuaciones mencionadas anteriormente, por la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador. (...) c) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda» (artículo 66.1, letras a) y c)).

El TS en el recurso de casación nº 4185/11 de 21 de febrero de 2014 se expone: " Pues bien, el artículo 71.1 de la Ley 38/1992 dispone que «el impuesto deberá ser objeto de autoliquidación e ingreso por el sujeto pasivo en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda». Y el apartado Octavo, número Uno, de la Orden Ministerial de 26 de marzo de 2001, por la que se aprueban los modelos 565 y 567, en pesetas y en euros, de declaración-liquidación del IEDMT, el modelo 568 en euros de solicitud de devolución por reventa y envío de medios de transporte fuera del territorio y los diseños físicos y lógicos para la presentación de los modelos 568 en pesetas y en euros mediante soporte directamente legible por ordenador, establecía: «La presentación de los modelos 565 y 567, en pesetas y en euros, y, en su caso, el ingreso, deberán efectuarse una vez solicitada la matriculación definitiva del medio de transporte y antes de que la misma se haya producido. En los supuestos en que el hecho imponible no sea la matriculación definitiva, el plazo de declaración y, en su caso, de ingreso será de quince días naturales a contar desde el devengo del Impuesto». Lo mismo que preveía



el apartado tercero de la previa Orden Ministerial de 8 de enero de 1997, por la que se aprueba el modelo 565 de declaración-liquidación del IEDMT y los diseños físicos y lógicos para la presentación del modelo 568 mediante soporte directamente legible por ordenador, que fue derogada por la citada Orden Ministerial de 26 de marzo de 2001.

Sin que sea dable al olvido, además, que el plazo previsto en el apartado segundo, inciso primero, de la Orden Ministerial de 2 de abril de 2001, para presentar el modelo 05 de solicitud de aplicación en el IEDMT de los supuestos de no sujeción, exención y reducción de la base imponible que requieren el reconocimiento previo de la Administración tributaria, era el mismo dispuesto para presentar la correspondiente autoliquidación e ingreso del impuesto; a saber: «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 tanto, para determinar el dies a quo del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar debía atenderse a la fecha de primera matriculación definitiva del medio de transporte, aquí el 30 de junio de 2003, porque ese era «el día en que finalizaba el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración».

De lo expuesto se colige que en el caso enjuiciado no había prescrito el derecho de la Administración tributaria a comprobar la exención inicialmente reconocida y, en su caso, liquidar el IEDMT, cuando el 23 de mayo de 2007 notificó la comunicación del inicio de las actuaciones de comprobación e investigación.

Aún más, ni siquiera interpretando que el dies a quo del plazo prescriptivo era el de la presentación de la solicitud de primera matriculación definitiva, se habría producido la prescripción del derecho de la Inspección de los Tributos a liquidar el impuesto, porque el reconocimiento de la exención rogada por el órgano de gestión competente, con fecha 2 de junio de 2003, habría interrumpido el cómputo del plazo de prescripción, dado que es una acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente a la comprobación del impuesto devengado con la realización del hecho imponible. La diferencia técnica entre las exenciones y los supuestos de no sujeción radica, precisamente, en que las primeras caen dentro del hecho imponible, que se habrá producido aunque no nazca la obligación tributaria principal, mientras que los segundos caen fuera del mismo, por lo que no se habrá producido, en tanto que sirven para delimitar el hecho imponible de forma negativa".

En la presente litis se afirma por la actora que la aeronave circula por territorio nacional desde 1998 y que eso se acababa de conocer y por ello no se pudo aportar la documentación a la inspección. Incluso se manifiesta que dicha documentación estaba en poder de Gestair.

Con arreglo al RD 1065/2007, art.96.4 se pueden aportar documentos tras el trámite de audiencia cuando se acredite que fue imposible su aportación. La documentación en cuestión es bastante anterior al inicio de las actuaciones de comprobación, por lo que el actor debe acreditar que hubo una imposibilidad para ello porque no son documentos nuevos y la propia LOTCA en la demanda manifiesta que Telefónica Internacional SA el 10 diciembre 2002 importa de USA la aeronave. Además el contrato de 26 noviembre 2002 con Gestair en el exponiendo segundo se dice: " Que GESTAIR SA va a ser arrendataria de una aeronave marca y modelo.... " Esto es Gestair aún ni tan siquiera era arrendataria de la aeronave y las hojas de ruta que se aportan de un modelo GIV matrícula .... FE y la que nos ocupa tiene matrícula provisional el 8 diciembre 2002 ....-UXW . En escritura pública de 16 diciembre 2002 transmite la propiedad del avión a Gestair. Así que si ha sido importada en esa fecha no parece que con anterioridad a la misma estuviese siendo utilizada en España, como tampoco parece razonable que la documentación estuviese en poder de Gestair que adquiere la avioneta en el año 2002. La actora no manifiesta nada más que se trata de hojas de ruta de la aeronave que demuestran que volaba en España desde el 30 octubre 1998 pero también afirma que se importó de USA en el año 2002 y que se vendió a Gestair el 16 diciembre 2002, y que esa documentación se desconoce como estaba en poder de Gestair. No justifica las razones que impidieron aportar los documentos en el momento apropiado. Por consiguiente, este Tribunal no considera admisible dicha documentación.

Expuesto lo anterior, no hay prescripción alguna, puesto que se solicitó la exención del impuesto el 2 enero 2003, y el proceso inspector se inició el 25 octubre 2006.

**SEXTO** : La sentencia del TS anteriormente mencionada, recurso de casación nº 4185/11 , continúa exponiendo:

"Nada tiene que ver con el ya expuesto, el segundo de los supuestos enunciados en el tercer fundamento de derecho de esta sentencia, porque el artículo 65.3 de la Ley 38/1992 sólo resulta aplicable si se produce «(l)a modificación, antes de transcurridos cuatro años desde la primera matriculación definitiva, de las



circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en la presente Ley», no pudiendo operar, por tanto, si el incumplimiento de tales circunstancias o requisitos se pudo producir ab initio.

*Dentro de su ámbito de aplicación parece razonable interpretar, como hace la Dirección General de Tributos en las consultas tributarias 627/03 y V1896-08, que el cómputo de ese plazo legal de cuatro años para mantener la exención se realice desde «el momento en el que el sujeto pasivo presente la solicitud de primera matriculación definitiva», que es cuando se produce el inicial devengo del impuesto ex art. 68.1 de la Ley 38/1992, en vez de hacerlo «desde la primera matriculación definitiva», como reza el tenor literal del art. 65.3 de la Ley 38/1992, habida cuenta del procedimiento administrativo que debe seguirse para matricular allí una embarcación o aquí una aeronave, pero este resultado hermenéutico no afecta al devengo del IEDMT en tales casos, que se produciría, salvo que tras la modificación siga resultando aplicable un supuesto de no sujeción o uno de exención de los previstos en esa ley, «en el momento en que se produzca la modificación de las circunstancias o requisitos que motivaron la no sujeción o exención del impuesto» ( art. 68.3 de la Ley 38/1992 ), con la consiguiente obligación de autoliquidar e ingresar el impuesto en el plazo reglamentariamente previsto .*

.....

Teniendo en cuenta las fechas de estas modificaciones, el día en que la Inspección de los Tributos notificó el inicio de sus actuaciones, el 23 de mayo de 2007, tampoco había prescrito su derecho a comprobar si los sujetos pasivos seguían manteniendo o habían perdido el derecho a la exención inicialmente reconocido, como consecuencia de las mismas".

En el caso que nos ocupa, en la demanda se dice que el 10 diciembre 2002 la entidad Telefónica Internacional SA importa de USA la aeronave GULFSTREAM G-IV nº serie NUM000 . matrícula ....-UXW . El DUA es de 10 diciembre 2002 por un precio de 16.920.000€. El 16 de diciembre de 2002 se transmite la propiedad de la aeronave a la entidad **LOTCA SERVICIOS INTEGRALES SL**, elevándose a escritura pública la transmisión el 16 de diciembre de 2002 y en esa misma fecha se suscribe un contrato de arrendamiento entre LOTCA y GESTAIR que el 2 de enero de 2003 solicitó la exención del IEDMT. El proceso inspector se inicia el 25 de octubre de 2006 y el acta de disconformidad es de 20 de junio de 2007. Asimismo, hace referencia que en fecha 26 de noviembre de 2002 se firma un contrato de prestación de servicios aeronáuticos, garantía de vuelo y utilización preferente de la aeronave por Telefónica Internacional SA (TISA) que un mes después queda sin efecto y que la matrícula definitiva es de 19 de febrero de 2003.

En conclusión, cuando la Inspección de los Tributos comunicó el inicio de sus actuaciones de comprobación e investigación con carácter general, respecto al IEDMT correspondiente a la aeronave al objeto de comprobar el cumplimiento de las condiciones exigidas por los arts. 66.1.k ) y 65.3 de la Ley 38/1992 , para la obtención y el mantenimiento durante el plazo de cuatro años, respectivamente, de la exención en la primera matriculación definitiva en España de la aeronave, no había prescrito su derecho a hacerlo y, en su caso, a liquidar el impuesto correspondiente.

**SÉPTIMO** : En cuanto al arrendamiento de cosa o al arrendamiento de servicios, la parte actora manifiesta que la interpretación del contrato que hace la administración es contraria a derecho. Que el contrato hay que interpretarlo según el sentido literal de sus términos y así lo corrobora el informe o dictamen emitido por un Magistrado del TS jubilado en orden a la averiguación de la intención de los contratantes.

El dictamen en cuestión puramente teórico es muy ilustrativo, pero en el caso contemplado la Administración Tributaria dispone de la facultad de calificar los actos y los contratos en la comprobación e investigación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, porque se la atribuía explícitamente la Ley General Tributaria de 1963 vigente cuando se solicitó la primera matriculación definitiva en España de la aeronave, que en su artículo 28 establecía que «(e)l tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez», y se la sigue atribuyendo el artículo 13 de la vigente Ley General Tributaria de 2003 , que establece: «(l)as obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez». Y la administración recopiló una serie indicios de los que infiere la conclusión de que no se trataba de un arrendamiento de cosa, sino que se trataba de un arrendamiento de servicios.

**OCTAVO** : Como ya ha manifestado esta Sala en asuntos muy similares al actual, como en la Sentencia de 26 de mayo de 2008 dictada en el recurso 31/07 , entre otras, el artículo 1.543 del Código Civil dispone que en el arrendamiento de cosa, una de la partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto. Y, respecto a este uso o goce de la aeronave que nos ocupa, se comprobó que en escritura pública de 16 de diciembre de 2002 se eleva a público el acuerdo de aumento de capital por



el que TISA, como socio único de **LOTCA SERVICIOS INTEGRALES SL** decide aumentar el capital social de esta entidad en 16.920.000€ (precio de la aeronave), mediante la creación de tantas participaciones sociales, previa renuncia del socio único telefónica del derecho de asunción preferente respecto de esas nuevas participaciones sociales y suscripción de las mismas por parte de TISA, y en pago de las mismas se realiza la aportación de la aeronave. En la misma fecha, el 16 de diciembre de 2002, se suscribe un contrato privado de arrendamiento de la aeronave entre LOTCA y GESTAIR, SA, resolviéndose el contrato que anteriormente existía entre TISA y GESTAIR.

El contrato suscrito entre LOTCA y GESTAIR establece como precio del arrendamiento al año de 1.312.668€ como cuota fija anual y como cuota variable 579'38€ por hora de vuelo, la arrendadora asume el coste de mantenimiento de la aeronave por ello la arrendataria repercutiría los importes por dicho concepto. Y el 19 de febrero de 2003 se practica la matriculación de la aeronave.

La Administración comprobó que el 26 de noviembre de 2002 existía un contrato entre Telefónica Internacional SA (TISA), Telefónica SA, Telefónica Móviles SA y Gestair SA. Esta última entidad prestaría un servicio de transporte a las anteriores en todas las ocasiones que lo requieran con preferencia sobre cualquier otro cliente de Gestair. Por ese uso preferente se abonaría una cantidad mensual equivalente a un tercio del total de los costes fijos mensuales estimados para la operación del avión así como un canon en proporción a su utilización equivalente a los costes variables derivados de las horas de vuelo efectivamente realizadas por cada una de ellas.

Este contrato suscrito con anterioridad a la importación del avión se resolvió posteriormente cuando LOTCA cede en arrendamiento la aeronave a Gestair, o lo que es lo mismo aquel contrato contenía pactos futuros afectantes a la explotación de la aeronave que se iba a importar y además, curiosamente es resuelto por LOTCA cuando esta empresa no era una de las firmantes del contrato, lo cual evidencia la connivencia entre ésta y las empresas interesadas para sí en el uso preferente de la aeronave, connivencia con LOTCA evidentemente por ser una empresa de TISA y con Gestair. La administración, señala que esas empresas aportaban a Gestair ingresos muy superiores a los obtenidos de otros clientes.

Con el contrato entre LOTCA y Gestair, TISA y las otras entidades se sirven de la aeronave cuando lo creen conveniente y se justifica en la demanda por el mayor precio que se abona por ello. Pero ese servicio que obtienen del avión no es el arrendamiento del uso y disfrute de una cosa que constituiría un arrendamiento de cosa, es el servicio constante que reciben del avión que ha sido arrendado a una empresa de navegación aérea. Por tanto las cantidades que se abonan es por la explotación de la aeronave por el servicio que ofrece cuasi en exclusiva, de hecho el mantenimiento corre a cuenta de LOTCA que aunque se niegue integra ese grupo de empresas. Por eso, la mayor parte de las cantidades que TISA y las otras empresas abonan por el servicio que les ofrece la aeronave es percibido de nuevo con las cantidades que la arrendataria Gestair abona a la parte actora. Esa cantidad equivale al resultado económico de la explotación del avión.

La parte actora niega cualquier vinculación con TISA pero ha quedado acreditado que TISA era el socio único de LOTCA y decidió la ampliación de capital de dicha entidad con la aportación de la aeronave, por lo que se podría afirmar que aunque LOTCA sea el dueño de la aeronave resulta que el usuario de la misma en un porcentaje importante respecto al total de horas de vuelo es el socio único de LOTCA y las entidades telefónicas que se han citado, y el hecho de que el uso de la aeronave por parte de TISA y de las otras entidades tuviera el carácter de preferente de acuerdo con lo pactado son datos sumamente relevantes para demostrar que no estamos ante un arrendamiento de cosa. Consta en el informe ampliatorio que de los 208 vuelos realizados por la aeronave, 138 los hicieron las empresas telefónicas. Y hace un breve resumen del número de horas d vuelo:

Año 2003: 567'20 horas de las cuales 111'03 horas son para terceros.

Años 2004: 491'53 horas de las cuales 119'03 horas son para terceros.

Año 2005: 409'53 horas de las cuales 117'32 son para terceros.

Lo que recibe el propietario de la aeronave a través de la de nominada renta del arrendamiento es el resultado derivado de la explotación del avión, obtenido por la diferencia entre los ingresos totales generados por el avión y los gastos totales derivados del mantenimiento, conservación y utilización. Y se sirve de GESTAIR para eximirse del impuesto de matriculación de la aeronave.

Es claro, pues, que no se cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992 para obtener la exención, cuya improcedencia en consecuencia ha de confirmarse, y con ella, la conformidad a derecho de la liquidación practicada en virtud de sus propios fundamentos.

**NOVENO** : En el acuerdo de liquidación de 20 de julio de 2007 y en el informe ampliatorio se pone de manifiesto que TISA es socio único de LOTCA, y como tal socio único decidió aumentar el capital social de LOTCA en la





cantidad de 16.920.000 euros mediante el mismo número de participaciones sociales creadas y suscripción de las mismas por Telefónica Internacional SA, la cual realizará el pago de las mismas mediante la entrega de la aeronave. La entidad Telefónica Internacional pertenece al grupo Telefónica aunque su personalidad jurídica sea independiente, por lo que dicho lo anterior si se examina el efecto que producen los contratos firmados entre LOTCA y Gestair se aprecia que el uso de la aeronave será de cuasi exclusiva utilización, o de preferente utilización por parte de Telefónica Internacional y las pertenecientes al mismo grupo.

Dice la parte actora que se está aplicando el art. 66.1.k tras la modificación de la Ley 36/2006 , que en su Artículo cuarto contiene: " *Modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales . Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales:*

*Cuatro. Se modifican los párrafos j) y k) del apartado 1 del artículo 66, que quedan redactados en los siguientes términos: «j) Las aeronaves matriculadas a nombre de empresas de navegación aérea. En el caso de aeronaves arrendadas a empresas de navegación aérea y matriculadas a su nombre, la exención no será aplicable cuando el arrendador o personas vinculadas a éste resulten en su conjunto usuarios finales de la aeronave en un porcentaje superior al 5 por 100 de las horas de vuelo realizadas por ésta durante un período de doce meses consecutivos. Para la aplicación de este párrafo se consideran personas vinculadas aquellas en las que concurren las condiciones previstas en el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido . k ) Las aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea. La exención no será aplicable cuando la persona a cuyo nombre se matricule la aeronave o las personas vinculadas a ella resulten en su conjunto usuarios finales de la aeronave en un porcentaje superior al 5 por 100 de las horas de vuelo realizadas por ésta durante un período de doce meses consecutivos. Para la aplicación de este párrafo se consideran personas vinculadas aquellas en las que concurren las condiciones previstas en el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido .»*

El precepto vigente era el art.66.1.k que decía: " *k) Las aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea .* "

Y este ha sido el precepto aplicado por la Inspección, y ha tenido en cuenta que ese arrendamiento es un arrendamiento al servicio cuasi exclusivo de TISA y otras empresas telefónicas destacando que TISA es el socio único de LOTCA, y con arreglo al art. 65.1 está sujeta al impuesto.

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

Por su parte, el artículo 66 recoge un régimen de exenciones, disponiendo en la redacción aplicable a este caso (la anterior a la Ley 36/2006 ):

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

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

Y como bien dice la Inspección no se cumplen los requisitos de la exención del impuesto pues si bien el contrato suscrito con GESTAIR es el arrendamiento porque es una empresa de navegación aérea, se evidencia que dicho contrato de arrendamiento se funda en el uso de la aeronave de manera preferente por TISA y aquellas otras empresas telefónicas que se han citado. Esto es no puede operar la exención cuando el arrendamiento es la pantalla para la exención y por tanto no concurren sus requisitos. Lo anterior se evidencia de los actos anteriores a la importación del avión, en concreto el contrato de noviembre 2002 y posteriores de las partes contratantes, y no puede sostenerse que la actora haya hecho una cesión plena del goce o uso del avión a GESTAIR puesto que TISA y las otras empresas siguen haciendo uso preferente de la aeronave.

Por lo expuesto, procede desestimar el presente recurso contencioso administrativo y con arreglo al art. 139 LJCA se imponen las costas a la parte actora.

**VISTOS** los preceptos que se citan por las partes y los de general aplicación.

## FALLAMOS

**Desestimamos** el recurso contencioso-administrativo **número 57/2014**, interpuesto por **LOTCA SERVICIOS INTEGRALES, S.L.** , representada por la Procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Susana Serrano del Prado, con asistencia letrada, contra la resolución adoptada con fecha de 17 de octubre de 2013 por el Tribunal Económico-Administrativo Central [Sala Segunda, Vocalía Octava. Reclamaciones núm. R. G. 5274-10], y en consecuencia, confirmamos dicha resolución y los actos administrativos a que se contrae, ya mencionados, por ser conformes a Derecho.



Con imposición de las costas originadas a la parte recurrente.

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación que contra la misma puede prepararse recurso de casación ante esta Sección, en el plazo de 10 días a contar desde el siguiente al de su notificación y para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Previamente deberá constituir un depósito por importe de 50 euros que ingresará en la cuenta de esta Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, abierta en BANESTO número 2856 0000 24, e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial .

Una vez firme que sea esta sentencia remítase testimonio de la misma con el expediente administrativo al órgano de procedencia.

Así lo acordamos, mandamos y formamos.

**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.

FONDO DOCUMENTAL CEJPOJ