



Roj: **SAN 4613/2015** - ECLI: **ES:AN:2015:4613**

Id Cendoj: **28079230072015100372**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **7**

Fecha: **14/12/2015**

Nº de Recurso: **231/2014**

Nº de Resolución: **118/2015**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

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

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4613/2015,**
STS 4085/2017,
ATS 1618/2018

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000231 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03600/2014

Demandante: BANCO **SANTANDER**, S.A.

Procurador: D. MANUEL LANCHARES PERLADO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

SENTENCIA N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

Ilmos. Sres. Magistrados:

D.ª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a catorce de diciembre de dos mil quince.

Visto el presente recurso contencioso administrativo nº **231/2014**, interpuesto ante esta Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por el Procurador D. Manuel Lanchares Perlado, en nombre y representación de **BANCO DE SANTANDER S.A.** sucesora por fusión por absorción de la entidad **BANSALEASE, SA.**, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de marzo de 2014, estimatoria en parte de las reclamaciones económico administrativas acumuladas número 2685/2011 y 3316/2011, promovida contra acuerdo de fecha 12 de abril de 2011, dictado por la Dependencia



de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto de Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, inmatriculación de una aeronave por importe de 2.342.782,60 € y contra el acuerdo de fecha 1 de junio de 2011, por el que se le impone una sanción por importe de 1.165.611,13 €; y en el que la Administración demandada ha actuado dirigida y representada por el Abogado del Estado; habiendo sido Ponente don JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI, Presidente de la Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO : Por la representación de la parte actora se interpuso el presente recurso mediante escrito presentado ante esta Sección el día 8 de julio de 2014.

SEGUNDO : Presentado el recurso se reclamó el expediente administrativo y se dio traslado de todo ello a la actora para que formalizara la demanda, la cual expuso los hechos, invocó los fundamentos de derecho y terminó por suplicar que, previos los trámites legales pertinentes, se dicte sentencia por la que se declare no ser conforme a derecho la resolución recurrida anulando y dejando sin efecto la liquidación impugnada y la sanción tributaria de la trae causa original.

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

CUARTO : No se recibió el pleito a prueba y tras evacuar las partes el trámite de conclusiones quedaron los autos conclusos y pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que tuvo lugar el día 10 de diciembre de 2015, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló, habiéndose observado en la tramitación del presente recurso todas las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO : Se dirige el presente recurso contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 de marzo de 2014, estimatoria en parte de las reclamaciones económico administrativas acumuladas número 2685/2011 y 3316/2011, promovida contra acuerdo de fecha 12 de abril de 2011, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto de Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, inmatriculación de una aeronave por importe de 2.342.782,60 € y contra el acuerdo de fecha 1 de junio de 2011, por el que se le impone una sanción por importe de 1.165.611,13 €; la resolución del TEAC estima en parte la reclamación y confirma la liquidación impugnada, y anula el importe de la sanción impuesta en cuanto que deja sin efecto el criterio de graduación de su importe, por perjuicio económico para la Hacienda Pública, al entender que tal criterio no es de aplicación en el caso de infracciones leves que se sancionaran con multa pecuniaria proporcional del 50%.

Los hechos en los que se basa la resolución recurrida, y que serán tenidos en cuenta también en esta sentencia, son los siguientes:

Con fecha 21 de enero de 2011, la Inspección de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, levantó acta de disconformidad, modelo A02, número 71843801, a la entidad BANSALLEASE S.A., Establecimiento Financiero de Crédito (hoy Banco de Santander S.A. por fusión por absorción de la primera por la segunda), por el concepto Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, ejercicio 2006.

En dicha acta se recogía la siguiente liquidación: Cuota 1.864.977,83 €; intereses de demora 461.454,28 €; total deuda a ingresar 2.326.432,11 €.

Del informe emitido por la Inspección se desprenden los siguientes hechos:

Primero: En fecha 5 de julio de 2006, se suscribe entre DASSAULT AVIATION, S.A. (en adelante, DASSAULT) y GESTAIR, S.A., (en adelante, GESTAIR) un CONTRATO DE VENTA DE AERONAVE conforme al cual DASSAULT convino en vender a GESTAIR, y GESTAIR acordó adquirir la aeronave marca DASSAULT, tipo-modelo FALCON 2000, número de serie 61 equipada con dos motores marca HONEYWELL con números de serie P105239 y P10524, siendo el precio 18.400.000,00 USD, y habiendo realizado un depósito el comprador por importe de 300.000,00 USD en fecha 30 de Mayo de 2006 con la firma de una carta de intenciones.

Segundo: En fecha 6 de julio de 2006, se suscribe un denominado CONTRATO DE TRANSMISIÓN entre GESTAIR, BANSALLEASE y DASSAULT. Este contrato incluye en sus considerandos que por el contrato de venta de 5 de julio de 2006 GESTAIR acordó adquirir la aeronave de DASSAULT, que las partes desean convenir que



GESTAIR cederá algunos de sus derechos y obligaciones a BANSALEASE, y que ésta sociedad arrendará la aeronave a GESTAIR.

De acuerdo con lo anterior, GESTAIR transmitirá a BANSALEASE parte de sus derechos y obligaciones en relación con la aeronave. En particular,

- a) El derecho a firmar el recibo de entrega, el recibo de entrega final, y el "Acte de vente de Daeronef" según se describe en el Contrato de venta, aceptar la entrega de la aeronave, la compra y la recepción del precio de compra de la aeronave por parte de DASSAULT, asumir la titularidad de la aeronave y recibir la denominación de Comprador en el contrato de venta con cláusula de garantía, Acta de venta (escritura de venta de la Aeronave) y la factura comercial o documento similar.
- b) La obligación de pagar el precio de la aeronave a DASSAULT por 18.400.000,00 USD, debiendo ésta reintegrar a GESTAIR, el pago inicial realizado por 300.000,00 USD.

Sin perjuicio de lo anterior, la cláusula 3.1 dispone que dicha transmisión de derechos y obligaciones de GESTAIR a BANSALEASE no constituye una novación del contrato de venta, ya que GESTAIR seguirá respondiendo íntegramente ante DASSAULT del cumplimiento de todas las obligaciones y deberes del Comprador en virtud del contrato de venta.

Este contrato se define como complementario al de arrendamiento de 06/07/2006 entre BANSALEASE y GESTAIR, referido a continuación.

Tercero: Con fecha 6 de julio de 2006, se firma CONTRATO DE ARRENDAMIENTO nº 662.038 entre BANSALEASE y GESTAIR teniendo por objeto la aeronave objeto del expediente para su utilización en transporte privado nacional e internacional no regular de pasajeros, por un periodo de tiempo de 5 años desde la fecha de entrega, y una renta constante mensual de 122.091,59 euros.

De acuerdo con el expositivo II de este contrato, la aeronave (precio neto de adquisición 18.400.000,00 USA\$) y los repuestos de la aeronave serán adquiridos por BANSALEASE S.A., (en adelante el arrendador) siguiendo las condiciones previamente acordadas entre el Vendedor de la aeronave y el Vendedor de los repuestos -tal y como estos términos se definen en la Estipulación primera siguiente- y el ARRENDATARIO.

Se pone de manifiesto que el contrato prevé un interés moratorio para el caso de que GESTAIR no satisfaga la renta en plazo, pero no establece una cláusula de revisión de la renta permaneciendo ésta constante durante toda la vigencia del contrato.

Con consentimiento de GESTAIR, se establece que BANSALEASE no responde ni frente a GESTAIR ni frente a terceros de la idoneidad, funcionamiento, aeronavegabilidad, estado, valor, diseño, calidad, durabilidad, comerciabilidad o garantías de la aeronave o de su entrega o de saneamiento por evicción o vicios ocultos. A partir de la fecha de entrega GESTAIR es la única responsable a todos los efectos de la aeronave.

También es obligación de GESTAIR disponer la aeronave en perfecto estado de mantenimiento, conservación y reparación, asumiendo, además, cualquier coste derivado de las labores de mantenimiento que sean realizadas a la aeronave.

Por lo demás, GESTAIR tiene la obligación de asegurar en todo momento la aeronave incluidos los repuestos y de asegurar la responsabilidad civil derivada de la operación de la aeronave, asumiendo a su exclusiva cuenta el riesgo de pérdida de la aeronave o de cualquier otro daño de cualquier índole, incluso si fuera debido a caso fortuito o fuerza mayor. En el caso de pérdida de la aeronave y la indemnización a pagar por la compañía aseguradora exceda de la suma pendiente por razón del contrato, la diferencia quedará a favor de GESTAIR. Si el siniestro es parcial (otros daños), la reparación correrá a cargo de GESTAIR siendo perceptor de la indemnización correspondiente.

Como complemento al contrato y los recibos de la renta mensual, se aporta por la empresa inspeccionada el registro contable de las operaciones derivadas de aquel, comprobándose las anotaciones contables correspondientes al devengo y pago de una cuota mensual por importe de 122.091,56 euros desde el inicio de la vigencia del contrato, estando dicho importe basado en un cálculo de renting financiero a una determinado tipo de interés, que resulta ser del 5,00% y siendo el precio de arrendamiento de 7.325.495,40 euros, de los que 3.444.119,36 euros son rendimientos o intereses y 3.881.376,04 euros amortización del principal.

La eficacia de este contrato está condicionada a que se haga la entrega efectiva de la aeronave de DASSAULT a BANSALEASE y de ésta a GESTAIR.

Cuarto: En fecha 6 de julio de 2006, se suscribe un denominado CONTRATO DE FLETAMENTO (COMPRA DE HORAS DE VUELO DE LA AERONAVE DASSAULT FALCON 2000, número de serie 61) entre GESTAIR y **PLANETA CORPORACIÓN, S.R.L.** (en adelante, **PLANETA**), el cual tendrá una vigencia de 5 años que se iniciará en julio



de 2006 y finalizará en julio de 2011. Según este contrato la aeronave estará a disposición de **PLANETA** garantizando ésta un mínimo de 144 horas de vuelo anuales y sin límite de horas. **PLANETA** podrá disponer de la aeronave un máximo de 100 días por año de contrato al precio convenido, siendo el precio por hora de vuelo de 7.787,15 euros (más el IVA correspondiente). Superados los 100 días y hasta 120, **PLANETA** deberá abonar una penalización por hora de vuelo. Si dispone de la aeronave más allá de los 120 días GESTAIR le aplicará su tarifa general con un descuento del 10%.

Quinto: Con fecha 13 de julio de 2006, se firma un contrato internacional de compraventa entre DASSAULT y BANSALEASE. El importe que figura en la Factura de Adquisición de la Aeronave de fecha 13 de julio de 2006, emitida por DASSAULT es de 18.400.000 USD siendo el comprador BANSALEASE. Dicha factura hace referencia a la aeronave y a los contratos citados en los Antecedentes de hecho primero y segundo.

En fecha 13 de julio de 2006, se hace entrega de la aeronave del vendedor al arrendador y de éste al arrendatario en el aeropuerto de Le Bourget de París (Francia).

Sexto: Con fecha 5 de octubre de 2006, BANSALEASE presenta en la Administración de la Agencia Tributaria de Pozuelo de Alarcón (Madrid) modelo A05 solicitando la Exención en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte alegando el art. 66.1 k) de la Ley 38/1992 para las aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea. Con fecha 6 de octubre de 2006, se concede la Exención por la citada Administración.

Séptimo: Con fecha 27 de noviembre de 2006, tiene lugar la inscripción en el Registro de Aeronaves a favor de BANSALEASE como propietario y de GESTAIR como arrendatario.

Octavo: Con fecha 1 de abril de 2008, tiene lugar una primera NOVACIÓN DEL CONTRATO DE FLETAMENTO por el que las horas mínimas se elevan a 160 anuales a 9.156,87 euros, a partir de la hora 161 GESTAIR aplicará su tarifa general por hora de vuelo con un descuento del 10%. **PLANETA** podrá disponer de la aeronave un máximo de 100 días por año de contrato al precio convenido. Superados los 100 días **PLANETA** deberá abonar una penalización por hora de vuelo.

Noveno: Con fecha 31 de octubre de 2008, tiene lugar una segunda NOVACIÓN DEL CONTRATO DE FLETAMENTO por el que **PLANETA**, además de pagar las horas de vuelo, debe satisfacer un canon de uso preferente del avión por importe de 369.280,00 euros al año.

Décimo: Con fecha 1 de septiembre de 2009, se resuelve el contrato anterior con sus novaciones y se firma un NUEVO CONTRATO DE FLETAMENTO entre GESTAIR y **PLANETA**, el cual tendrá vigencia hasta el 31 de julio de 2011. Según este contrato la aeronave estará a disposición de **PLANETA** garantizando ésta un mínimo de 160 horas de vuelo anuales siendo el precio por hora de vuelo de 11.356,00 euros (más el IVA correspondiente). Adicionalmente, **PLANETA** abonará como canon anual por el uso preferente de 600.000,00 euros (más el IVA correspondiente). Además, GESTAIR no puede utilizar la aeronave sin el consentimiento previo y escrito de **PLANETA**.

Undécimo: En ejecución de los contratos de fletamento, y de acuerdo con la información facilitada por GESTAIR, consistente básicamente en las cuentas de explotación de la aeronave, el registro de vuelos y facturación emitida, se indican a continuación las horas de vuelo operadas con la aeronave así como los ingresos de explotación para GESTAIR, con separación de las horas de vuelo prestadas y facturadas a **PLANETA**, de las prestadas y facturadas a terceros.

HORAS: MINUTOS DE VUELO

HORAS: MINUTOS DE VUELO

2006 % 2007 % 2008 % 2009 %

PLANETA 31:42 27,78 131:12 28,45 103:02 42,60 89:31 51,68

OTROS 82:26 72,22 330:00 71:55 138:50 57,40 83:42 48,32

TOTAL 114:08 100,00 461:12 100,00 241:52 100,00 173:13 100,00

FACTURACION

2006 % 2007 % 2008 % 2009 %

PLANET 467.229,00 51,06 1.139.925,36 44,11 1.705.524,48 71,93 2.561.101,81 85,59

OTROS 447.915,59 48,94 1.444.526,42 55,89 665.468,42 28,07 431.123,01 14,41

TOTAL 915.144,59 100 2.584.451,78 100 2.370.992,90 100 2.992.224,82 100



La inspección considera que el contrato de arrendamiento suscrito entre BANSALEASE y GESTAIR no es tal contrato de arrendamiento sino un contrato de préstamo o contrato de financiación con garantía de cosa. Además de acuerdo con las condiciones pactadas en los contratos de fletamentos celebrados entre **PLANETA** y GESTAIR ésta no obtiene una cesión plena del uso de la aeronave por lo que no se cumple el requisito de la exclusividad.

Por todo lo dicho, la inspección considera que debe procederse a exigir el IEDMT por la primera **matriculación** definitiva de la aeronave pues no resulta procedente concederle a exención prevista en el artículo 66.1.k) de la Ley de Impuestos Especiales, al ser el requisito exigido para su aplicación que la aeronave tenga por único uso o destino el alquiler y que dicho alquiler se realice exclusivamente a favor de una empresa de navegación aérea.

En fecha 2 de febrero de 2011, se comunicó al obligado tributario la incoación de un expediente sancionador que llevaba incorporada la propuesta de sanción como consecuencia de la posible comisión de una infracción tributaria. Se tipificaba la misma en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del mismo.

El acuerdo liquidatorio es de fecha 12 de abril de 2011, notificado el día 26 siguiente, y el acuerdo sancionador es de fecha 1 de junio de 2011, notificado al día siguiente.

No conforme con los anteriores acuerdos, la parte hoy recurrente interpuso sendas reclamaciones, que fueron acumuladas.

SEGUNDO : Las alegaciones de la parte reclamante se fundan en los siguientes argumentos:

Improcedencia del procedimiento seguido por la Inspección para revisar la exención concedida. Se sigue un procedimiento ordinario de comprobación cuando debería haberse utilizado alguno de los procedimientos especiales de revisión contenidos en los artículos 216 y siguientes de la Ley General Tributaria.

Las sentencias y resoluciones que se citan por la Inspección sobre la Base de las cuales se niega la procedencia de la exención tratan sobre supuestos de hecho distintos al controvertido.

Nulidad de la liquidación por concurrir los requisitos que habilitan o para la aplicación de la exención contenida en el artículo 66.1.k) de la Ley de Impuestos Especiales. El contrato celebrado entre BANSALEAE y GESTAIR tiene la consideración de contrato de arrendamiento y no de préstamo aunque alguno de los elementos que en el concurren lo acerquen a la modalidad de leasing. La aeronave fue cedida en arrendamiento con exclusividad a una empresa de navegación aérea.

En el caso de que el contrato de arrendamiento fuera considerado como de préstamo se produce un error en la determinación del sujeto pasivo del Impuesto, pues la propietaria de la aeronave sería GESTAIR no BANSALEASE que no se hallaría legitimada para matricular la aeronaves a su nombre.

Falta de motivación de la base imponible del impuesto.

En cuanto al expediente sancionador se denuncia la falta de motivación de la culpabilidad. Interpretación razonable de la norma. Erróneo cálculo de la unción al incrementar en 25 puntos porcentuales por el criterio de graduación de perjuicio económico pues al tratarse de una infracción leve no cabe aplicar el criterio de graduación alguno.

TERCERO : La resolución del TEAC fundamenta la desestimación de la reclamación, en que no concurren los supuestos de hecho ni jurídicos que permiten aplicar la exención al pago del impuesto especial que nos ocupa recogida en el artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992, ante la obligación general recogida en el artículo 65.1.c), pues la aplicación de la exención requiere que la aeronave sea cedida en arrendamiento de cosa, no de servicio, y que el destinatario sea una empresa de navegación aérea y para una explotación económica directamente relacionada con la navegación aérea empleándose la nave cedida para dicha actividad. La concesión de la exención es provisional y puede y debe ser objeto de comprobación, artículo 115.3 de la Ley 58/2003. Debe analizarse la verdadera naturaleza del contrato celebrado entre la entidad financiera y la entidad prestataria del servicio de arrendamiento. Para resolver sobre la cuestión de fondo la resolución del TEAC trae a colación la sentencia de esta Sección de fecha 16 de diciembre de 2013, dictada en el recurso 84/2012, en que aparecía como arrendataria la propia entidad GESTAIR, si bien la entidad recurrente era otra entidad bancaria, y procede a aplicar lo dicho en aquella sentencia, a las cuestiones planteadas en la reclamación que nos ocupa, analizando el contenido del contrato de arrendamiento celebrado entre BANSALEASE y GESTAIR, y llega a la conclusión que no se trata de un contrato de arrendamiento sino de un contrato de préstamo con garantía, atendiendo no ya solo al clausulado del contrato de arrendamiento, sino también a las manifestaciones GESTAIR a la inspección en fecha 21 de enero de 2011, que manifiesta que GESTAIR y BANSALEASE no tienen suscrito contrato alguno para la prestación de servicios de navegación en relación con la aeronave de referencia, respecto de la cual BANSALEASE ha actuado como mero financiador. Desestima asimismo la alegación hecha por la parte actora,



de no ser el sujeto pasivo del impuesto, puesto que la exención ricamente puede reconocerse al sujeto pasivo del impuesto que la ha pedido y es quien la ha solicitado BANSALEASE. Consta en el acuerdo de liquidación todos los datos que permite fijar la base imponible y a los tipos impositivos aplicados, y por último, razona la existencia de la culpabilidad para hacerle responsable de la imposición de la multa como responsable de la infracción tributaria cometida.

CUARTO : En su demanda la parte actora basa su recurso en los siguientes argumentos:

Improcedencia del procedimiento seguido por la Inspección para revisar la exención concedida. Nulidad de la liquidación por concurrir los requisitos establecidos legalmente para la aplicación de la exención. Diferencia con otros procedimientos analizados por esa Audiencia Nacional. Ad cautelam error en la determinación del sujeto pasivo del impuesto. Nulidad del acuerdo de imposición de sanción por falta de motivación de la culpabilidad. Falta de culpabilidad por existencia de una interpretación razonable de la normativa.

El Abogado del Estado se opone a tales pretensiones.

QUINTO : La legislación aplicable al caso, esta constituida por el artículo 65 de la Ley 38/92, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales , que, establece en el párrafo 1, que estarán sujetas al impuesto especial sobre determinados medios de transportes: 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: 1) Las aeronaves que, por sus características técnicas, solo puedan destinarse a trabajos agrícolas o forestales o al traslado de enfermos y heridos. 2) Las aeronaves cuyo peso máximo al despegue no exceda de 1.550 kilogramos según certificado expedido por la Dirección General de Aviación Civil.

Por lo que respecta a las exenciones del impuesto, el artículo 66.1, vigente a la fecha que nos ocupa, dispone que: "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". Del tenor literal de ambos artículos puede deducirse que para que se produzca la exención en necesaria la concurrencia de dos requisitos: 1º.- Que el destino ultimo de las aeronaves matriculadas sean cedidas en arrendamiento, expresión esta que determina necesariamente que el negocio jurídico a través del que se articule la utilización de aquella debe ser, por definición, un arrendamiento de cosa, nunca de servicio, ya que éste no implica cesión del goce o disfrute de una cosa. 2º.- Que el destinatario sea una empresa de navegación aérea, en el sentido de que la cesión de la aeronave, lo sea para su explotación económica, es decir, para el desarrollo de una actividad empresarial directamente relacionada con la navegación aérea, empleándose la nave cedida para dicha actividad.

SEXTO : La primera cuestión que debe resolverse es la alegación de la omisión del procedimiento adecuado para llevar a cabo la privación de la exención que había sido concedida en su día, al no haberse seguido alguno de los procedimientos especiales previsto para ello.

Razona la parte recurrente que por la Administración se ha reconocido a la recurrente la exención del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y en concreto en relación con la **matriculación** de una aeronave, y sin seguir el procedimiento adecuado de revisión de oficio de los actos en los que se ha reconocido derecho a particulares, procede a practicar comprobación de la concurrencia de los requisitos exigibles para el reconocimiento de la misma, llegando a la conclusión que no es así, procediendo a girar la oportuna liquidación de dicho impuesto especial, por lo que concurre la nulidad de pleno derecho del acuerdo de liquidación del impuesto, al haberse omitido total y absolutamente el procedimiento indicado para ello, conforme establece el artículo 217.1.f) de la Ley 58/2003 General Tributaria, por cuanto la denegación del derecho a la exención hubiera debido declararse por medio de los procedimientos especiales de revisión previstos en el Título V, Capítulo II, de la Ley General Tributaria.

Con fecha 5 de octubre de 2006, BANSALEASE presenta en la Administración de la Agencia Tributaria de Pozuelo de Alarcón (Madrid) modelo A05 solicitando la Exención en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte alegando el art. 66.1 k) de la Ley 38/1992 para las aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea. Con fecha 6 de octubre de 2006 se concede la Exención por la citada Administración.

Con fecha 27 de noviembre de 2006, tiene lugar la inscripción en el Registro de Aeronaves a favor de BANSALEASE como propietario y de GESTAIR como arrendatario.

Como ya se ha dicho por esta Sección en diversas sentencias, entre otras la de fecha 17 de diciembre de 2012 , de acuerdo con el artículo 68.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (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. En caso de incumplimiento de las condiciones o requisitos, de conformidad con el artículo 68.2 la Inspección practicará de inmediato las liquidaciones que procedan, reputándose revocado o no concedido dicho beneficio fiscal.

Por su parte, el artículo 115.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria establece igualmente el carácter provisional de la exención: "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".

De estos preceptos se llega a la conclusión que el reconocimiento de la exención efectuado por resolución de fecha 6 de octubre de 2006, es de naturaleza meramente formal, es decir, que se hace sobre la base y la comprobación de la documentación que debe acompañarse a la petición de exención, y al aportarse los mismos, formalmente se reconoce la exención, pero sin perjuicio que pueda llevarse a cabo la oportuna comprobación por parte de la Inspección, para determinar si realmente y en sentido material concurren los requisitos a cuya existencia se condiciona la efectividad de dicha exención; de modo, que puede afirmarse que existen dos momentos, uno primero de petición con acompañamiento de la documentación exigida por el artículo 137 del R.D. 1165/1995, recogidos en las instrucciones del modelo que debe presentarse para solicitar dicha exención y comprobación de la presentación de los mismos; y un segundo momento, en que, se puede, por la inspección, comprobar si realmente concurren los requisitos materiales exigidos para que dicho exención pueda ser reconocida, y es en este segundo momento, donde la inspección considera que no concurren los requisitos materiales exigidos en el artículo 66.1.k) para tal reconocimiento, al entender que el contrato de arrendamiento de cosa celebrado entre las entidades BANSALEASE S.A. y Gestair. S.A., no tiene dicha naturaleza, sino que se trata, de un contrato de otra naturaleza, pudiendo ser de préstamo o de financiación.

Por lo tanto, para la concesión formal de la exención con carácter provisional basta con comprobar que se aporta la documentación que se solicita, pudiendo quedar para una comprobación posterior el cumplimiento de las condiciones futuras o la efectiva concurrencia los requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron.

Al respecto el Tribunal Supremo 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 coherente 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.

SÉPTIMO : Sostiene la parte actora la nulidad de la liquidación por concurrir los requisitos establecidos legalmente para la aplicación de la exención, ya que nos hallamos ante un supuesto de arrendamiento financiero o renting, constituyendo un subtipo de arrendamiento de cosa y no una simple operación financiera o de préstamo. En todo caso, debe tenerse en cuenta, que en la primera redacción dada a la letra k) del artículo 66, se preveía solamente esta exención para el supuesto de las aeronaves matriculadas para ser cedida en arrendamiento financiero, por lo que al suprimir la especificación no debe distinguirse por el interprete.

Se debe establecer en primer lugar, cual es la naturaleza real del contrato de arrendamiento celebrado el 6 de julio de 2006, se firma como CONTRATO DE ARRENDAMIENTO nº 662.038 entre BANSALEASE y GESTAIR.

La jurisprudencia, muy reiterada en este tema, tal como recuerda la sentencia de 14 de diciembre de 2004, (de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo), ha dicho sobre el concepto de leasing, en sentencias de 28 de noviembre de 1997 y 20 de julio de 2000 : institución del derecho comercial importado del área jurídica de los Estados Unidos de América y plenamente incorporada a nuestro tráfico económico y comercial, es un contrato complejo y en principio atípico regido por sus específicas disposiciones y de contenido no uniforme, que jurisprudencialmente es conceptuado como un contrato con base en los principios de autonomía negocial y de la libertad que proclama el artículo 1.255 del Código Civil , S. de 26 de junio de 1.989 . Además, desde un punto de vista legislativo y como definición auténtica, hay que tener en cuenta lo que proclama la Disposición Adicional séptima en su apartado primero de la Ley de 29 de julio de 1.988 , que dice que tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión de uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de cuotas, y que incluirá necesariamente una opción de compra a su término, en favor del usuario. Por otra parte en el apartado octavo de dicha disposición adicional se dice que las Sociedades de Arrendamiento Financiero tendrán como objeto social exclusivo la realización de operaciones de arrendamiento financiero prevista en la presente disposición. Doctrina que han seguido sentencias posteriores; entre otras, de 21 de noviembre de 1.998 , 2 de diciembre de 1.998 , 20 de noviembre de 1.999 , 19 de enero de 2.000 , entre otras.

El contrato que nos ocupa, no recoge en ningún momento la facultad de opción de compra por parte de GESTAIR, con lo cual no tiene la naturaleza de un contrato de leasing o renting.

Ello es así, pues en su clausulado no se recoge esta posibilidad en ningún momento, ni se le concede esta facultad, ni tan siquiera se denomina por las partes con esta denominación, que lo denominan como contrato de arrendamiento, ni se emplea el modelo adecuado.

Como dice la Inspección más bien parece un contrato de préstamo con garantía sobre un cosa, una aeronave.

OCTAVO : Procede seguidamente, determinar la naturaleza del contrato de arrendamiento celebrado entre BANSALEASE como arrendador y GESTAIR como arrendataria, de fecha 6 de julio de 2006, que afirman se trata de un contrato de cosa, consistente en la cesión de la aeronave a una compañía aérea.



Es compleja la mecánica llevada a cabo por la entidad GESTAIR en colaboración con BANSALEASE. Aquella celebra un contrato de intenciones de compra de la aeronave, en fecha 30 de mayo de 2006, y el 5 de julio de 2006 se firma el contrato de compraventa ente DASSAULT AVIATION S.A. como vendedor y Gestair S.A. como comprador, y se entrega por la compradora una parte del precio por importe de 300.000 USD debiendo abonar el resto de 18.100.000 USD. Se reconoce al comprador en la cláusula 7ª el derecho a ceder parte de los derechos reconocidos en el contrato de compraventa si bien requerirá la autorización previa del vendedor; asimismo queda obligado principalmente GESTAIR al cumplimiento de las obligaciones comprometidas, en el supuesto en que ceda alguno de sus derechos.

En el contrato de compraventa se hace constar que cede alguno de sus derechos a la entidad BANSALEASE, de forma que aun cuando no renuncia a sus derechos ni obligaciones, si permite que aparezca como comprador BANSALEASE, y se comprometa a pagar el precio de la compra e incluso a que le devuelva el importe de la señal prestada por importe de 300.000 USA, sin que ello suponga una novación del contrato de compraventa inicial de fecha 5 de julio de 2006.

En fecha 6 de julio de 2006, se firma el contrato de arrendamiento, obteniendo la cesión de la aeronave GESTAIR a cambio de una renta mensual durante 60 meses a razón de 122.091,59 € al mes. De forma que una vez pagado el precio por BANSALEASE, y puesta en posesión de la aeronave GESTAIR, BANSALEASE queda relevada de toda obligación tanto en relación con la vendedora, como con GESTAIR, como con relación a terceros, pero se garantiza el pago de la renta mensual, con el abandono de la nave a su favor, con pérdida de todas las rentas pagadas, y la obligación de seguir abonándola en supuestos de pérdida de la aeronave.

NOVENO: Se alega la diferencia con otros procedimientos analizados por esa Audiencia Nacional, atendiendo a las especiales cláusulas del contrato de arrendamiento de fecha 6 de julio de 2006.

Como ya se ha dicho en otras sentencias tratando temas sino iguales casi idénticos, el contrato de arrendamiento de cosa es el único que puede dar lugar a la exención prevista en el artículo 66.1.k), pues dicha exención exige la cesión en arrendamiento de las aeronaves, y el único arrendamiento que lleva consigo la cesión de la posesión de la cosa, es el de arrendamiento de las mismas.

El artículo 1543 del Código Civil, dice que en el arrendamiento de cosas, una de las partes se obliga a dar a la otra el uso de alguna cosa por tiempo determinado y precio cierto.

En el arrendamiento de cosas es obligación del arrendador ceder el uso de la cosa y entregar al arrendatario la cosa objeto del contrato, así como, que corran de su cuenta, durante el arrendamiento, todas las reparaciones necesarias a fin de conservarla en estado de servir para el uso a que ha sido destinada. Pero no aquellas que son necesarias para el mantenimiento de la cosa y que se generan como consecuencia de su uso normal durante el arrendamiento. Por su parte el arrendatario está obligado a pagar el precio del arrendamiento y a usar de la cosa arrendada como un diligente padre de familia destinándola al uso pactado, siendo de su cuenta los gastos necesarios derivados del uso normal de la cosa objeto el contrato.

En el arrendamiento de una aeronave, se cede el uso de la misma, cuyo uso consiste en su utilización para la práctica de vuelos y el transporte de personas y o cosas, a cambio de un precio, y siendo de cuenta del arrendatario los gastos derivados del uso normal, más los gastos generados por su uso, en los aeropuertos y como consecuencia de la navegación, compensando estos gastos y el importe de la renta que debe pagar al arrendador, con los beneficios obtenidos con la explotación del mismo.

Del clausulado del contrato de arrendamiento de fecha 6 de julio de 2006, se comprueba que solamente permite identificar la voluntad de las partes de celebrar un contrato de arrendamiento cosa, en la cesión de la posesión de la aeronave por parte de BANSALEASE a GESTAIR; pero a partir de ese momento, todas las obligaciones que son propias del arrendador, las asume el arrendatario: se obliga a reparar todas las averías del avión de sus motores, de cualquier pieza, sea por desgaste de uso o por inutilización cualquiera que sea la causa, releva de obligación de toda responsabilidad al arrendador, frente al arrendatario y a terceros, la prima del seguro la paga el arrendatario, y las indemnizaciones en su caso se percibirán por el arrendador. Puede decirse que éste no contrae ninguna obligación como tal, salvo la de haber pagado el precio y poner en disposición del arrendatario la aeronave.

E incluso aun cuando se le confieren ciertas facultades que le correspondían a GESTAIR como propietaria de la aeronave, ésta también responde del cumplimiento del contrato de compraventa.

No es que GESTAIR compre la aeronave, se la venda a BANSALEASE, y la reciba en arrendamiento aquella; la compra GESTAIR, (contrato de fecha 5 de julio de 2006), pero se le cede el derecho a aparecer como compradora BANSALEASE que es quien paga el precio, existiendo una responsabilidad solidaria de ésta y aquella en el pago del precio y en el cumplimiento de las obligaciones de la compraventa.



Todo ello da lugar a pensar, que GESTAIR es realmente la propietaria de la aeronave, que ha recibido un préstamo y que se obliga a devolver el dinero mediante un tanto mensual usando la aeronave manteniendo la propiedad de la aeronave la entidad financiera en garantía del cumplimiento del préstamo; características propias del contrato de Lessing, que ya hemos dicho que no es, pues no está pactada la opción de compra.

DÉCIMO : Se alega ad cautelam error en la determinación del 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 12 de abril de 2012, en su fundamento de derecho Cuarto, se dice que 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 BANSALEASE S.A., de acuerdo con la nota simple informativa emitida por el Registrado de Bienes Muebles, y así lo han querido las partes en el complejo sistema de contratos celebrados entre ellas, al menos hasta que se devuelva el importe del préstamo recibido por GESTAIR.

UNDÉCIMO : Nulidad del cuerdo de imposición de sanción por falta de motivación de la culpabilidad. Falta de culpabilidad por existencia de una interpretación razonable de la normativa.

Debe decirse, que la resolución del TEAC objeto de este recurso, anula el acuerdo de imposición de la sanción en lo que respecta a la aplicación del criterio de graduación por perjuicio económico por entender que se trata de una infracción leve, y en este tipo de infracciones no cabe apreciar la agravante indicada, pero mantiene la comisión de la infracción, en tanto que la parte recurrente, impugna el acuerdo de imposición de la sanción por entender que no se ha justificado debidamente el título de imputación a la recurrente en la comisión de la infracción tributaria de la que viene sancionado.

Teniendo en cuenta que la existencia de la infracción se mantienen por la resolución del TEAC se hace necesario resolver sobre si el acuerdo sancionador razona justificadamente el título de imputación de la comisión de la infracción por la que viene sancionada la entidad recurrente.

La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de febrero de 2014 , tratando un supuesto igual dice:

"En consecuencia, se ha disfrutado por parte de los obligados de una exención ligada a un determinado negocio jurídico, el cual no puede entenderse realizado efectivamente por los mismos, puesto que a la apariencia teórica del arrendamiento se opone una realidad en la que no existen los elementos propios del arrendamiento.

En consecuencia se estima que los sujetos pasivos no liquidaron el IEDMT devengado por la primera **matriculación** a su nombre de la aeronave de referencia, dejando de ingresar la totalidad de la deuda tributaria devengada, con ausencia de la diligencia exigible en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por lo que concurre culpabilidad o al menos negligencia en su actuación.

Por otra parte, no se aprecia la concurrencia de alguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en los artículos 77.4 de la Ley 230/1963 (RCL 1963 , 2490) y 179.2 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), por lo que se estima que procede la imposición de la sanción».

Amén de describir los hechos que motivan la regularización de la situación tributaria, lo que no basta para motivar la culpabilidad de los obligados tributarios, aun cuando sea necesario hacerlo, el acuerdo sancionador se limita a asegurar que "a la apariencia teórica del arrendamiento se opone una realidad en la que no existen los elementos propios del arrendamiento", porque los otros dos razonamientos que efectúa son irrelevantes: el primero no hace sino anudar la culpabilidad a la tipicidad de la conducta de las copropietarias, y el segundo no es más que una afirmación apodíptica, desprovista de contenido efectivo.

Empezando por el final, debemos recordar una vez más que la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 , o del actual artículo 179.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , resulta insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en los mencionados preceptos tributarios, entre otras razones, porque no agotan todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 , establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 dice "[e]ntre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración tributaria debía entender que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente [véanse, por todas, las sentencias de 6 de junio de 2008 (RJ 2008, 5827) (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 5º, in fine) y de 29 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 7446) (casación 264/04 , FJ 4º)].

Si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede



comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [sentencia de 16 de marzo de 2002 (RJ 2002, 3035) (casación 9139/96), FJ 3º), cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (RJ 2008, 5827) (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 5º)].

En fin, si la culpabilidad de las infractoras ha de sustentarse en que "a la apariencia teórica del arrendamiento se opone una realidad en la que no existen los elementos propios del arrendamiento", falta justificar la presencia del elemento intencional en la comisión de la infracción tributaria que se les imputa, no bastando decir que "concorre culpabilidad o al menos negligencia en su actuación" .

DUODÉCIMO : En el caso que nos ocupa, el acuerdo sancionador, después de traer a colación los hechos recogidos en el acta firmada en disconformidad, justifica la imputación a título de culpa o mera negligencia, a que debió observar otra conducta, teniendo en cuenta la capacidad y previsibilidad del sujeto para evitar el resultado, capacidad de previsión que dependerá , lógicamente de la capacidad intelectual del quien actúa, debiendo tener en cuenta las circunstancias del caso concreto tanto las objetivas como las personales, y atendiendo a éstas, debe tenerse presente la entidad infractora y que dada su importancia financiera no deja lugar a dudas que su conducta es cuando menos, poco diligente, y por tanto, culpable, siéndole atribuible una falta de cuidado en la aplicación de la norma que implica un desprecio por la misma.

Como se observa del resumen anterior, de los razonamientos contenidos en el acuerdo sancionador, no existe una imputación concreta y razonable que permita afirmar que al menos hubo mera negligencia en su actuar, pues no se justifica que se hayan buscado lo negocios jurídicos empleados para la transmisión y arrendamiento de la aeronave, con la finalidad de obtener una exención indebida.

DÉCIMOTERCERO : De todo lo dicho, debe llegarse a la conclusión que procede estimar en parte el recurso, de forma que se confirma en cuanto a la pérdida de la exención reconocida inicialmente confirmando la liquidación girada por tal concepto, y se estima parcialmente, en cuanto que se anula y deja sin efecto el acuerdo sancionatorio.

Por lo dicho no procede imponer las costas de forma expresa a ninguna de las partes, conforme determina el artículo 139 de la Ley 29/98 .

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

FALLAMOS

Que **ESTIMANDO EN PARTE** el recurso contencioso administrativo nº **231/2014**, interpuesto ante esta Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por el Procurador D. Manuel Lanchares Perlado, en nombre y representación de **BANCO DE SANTANDER S.A.** sucesora por fusión por absorción de la entidad **BANSALEASE, SA.**, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de marzo de 2014, estimatoria en parte de las reclamaciones económico administrativas acumuladas número 2685/2011 y 3316/2011, promovida contra acuerdo de fecha 12 de abril de 2011, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto de Impuesto Especial sobre Determinados Medios de transporte, inmatriculación de una aeronave por importe de 2.342.782,60 € y contra el acuerdo de fecha 1 de junio de 2011 por el que se le impone una sanción por importe de 1.165.611,13 € a la que la demanda se contrae, se **ACUERDA**:

1.- ANULAR el acuerdo sancionatorio de fecha 1 de junio de 2011, por el que se impone a la parte recurrente una sanción por importe de 1.165.611,13 €.

2.- CONFIRMAR en todo lo demás el acuerdo de fecha 12 de abril de 2011, por el que se gira una liquidación por importe de 2.342.782,60 € por el concepto de Impuesto Especial sobre Determinados Medios de transporte, inmatriculación de una aeronave.

3.- Sin hacer condena en costas.

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

Así por esta nuestra Sentencia, 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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ