



Roj: **STS 1587/2015** - ECLI: **ES:TS:2015:1587**

Id Cendoj: **28079130022015100180**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/04/2015**

Nº de Recurso: **1683/2012**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 949/2012,**
STS 1587/2015

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinte de Abril de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 1683/12, interpuesto por ROYAL SCOT LEASING LIMITED, representada por la procuradora doña Adela Gilsanz Madroño, contra la sentencia dictada el 27 de febrero de 2012 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 709/10 , relativo al impuesto especial sobre determinados medios de transporte. Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo 709/10 , promovido por ROYAL SCOT LEASING LIMITED («RSL», en lo sucesivo) contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 21 de septiembre de 2010. Esta resolución administrativa de revisión declaró que no había lugar a las reclamaciones 5182/09 y 5183/09 interpuestas por la mencionada compañía frente a la liquidación por el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, aprobada el 8 de octubre de 2009 por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y el acuerdo sancionador adoptado el mismo día, relativo al citado impuesto, por importes, respectivamente, de 4.307.291,95 y 2.899.009,46 euros.

El origen del litigio se encuentra en la liquidación practicada por la Administración tributaria, que rechaza la exención por primera matriculación instada por «RSL» el 30 de julio de 2007, en calidad de titular-adquirente de la aeronave matrícula EC-KJH, modelo Bombardier Global Express 9094, al amparo de lo establecido por el artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), alegando que la iba a ceder en arrendamiento a una empresa dedicada con exclusividad a la navegación aérea.

Inicialmente concedida la dispensa el 10 de diciembre de 2007, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria la denegó en acuerdo de 8 de octubre de 2009, derivado del acta firmada en disconformidad el 16 de julio de 2009, imponiendo, además, una sanción por el mismo concepto.

(1) La sentencia impugnada describe en los fundamentos de derecho primero y segundo los antecedentes y los hechos en los que se sustentan la liquidación, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central y las pretensiones de las partes.

(2) En el tercer fundamento de derecho y tras reproducir los artículos 67 y 65 de la Ley 38/1992 , así como el artículo 17 del Reglamento del Registro de Matrícula de Aeronaves , aprobado por Decreto 416/1969, de



13 de marzo (BOE de 24 de marzo), en la redacción del Real Decreto 1709/1996, de 12 de julio (BOE de 3 de agosto), concluye que:

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

El sujeto pasivo no es como dice la actora la persona que disponga del título para hacer uso del avión en su beneficio, es aquella a cuyo nombre esté la primera matriculación que en este caso es la actora, añadiéndose a ese requisito su condición de compradora y arrendadora de la aeronave, por no destacar que fue quien solicitó la primera matriculación definitiva.

Reconoce el recurrente que solicitó la primera matriculación de la aeronave, y el Registro de Aeronaves realizó la inscripción del avión a nombre de todos o casi todos los participantes en la operación, reflejando la condición de cada uno: propietario y adquirente o arrendatario. Pero como ya se ha dicho, en esa inscripción la propiedad es del hoy recurrente, y como tal propietaria solicitó la matriculación, ostentando, igualmente, la condición de arrendador. Que hubiese un arrendatario con opción de compra o hubiese un contrato de subarriendo posterior, no priva al recurrente de su condición, en esos momentos, de propietario y arrendador y ostentando esas dos condiciones solicitó la primera matriculación. No cabe aceptar que el recurrente ahora vuelva contra sus actos, reniegue de esa condición de propietario y de quien como tal solicitó la primera matriculación, esa conducta anterior que le compromete es la que evidencia que es sujeto pasivo del tributo, por ser la persona a cuyo nombre se realizó la primera matriculación definitiva. [...]».

(3) Reiterando de nuevo en el fundamento cuarto parte de los antecedentes del litigio, la sentencia analiza la improcedencia de la exención inicialmente concedida, más tarde revocada a raíz de la comprobación llevada a cabo por la Administración tributaria. Comparte la recalificación llevada a cabo en sede administrativa, tanto por la Inspección como por el órgano de revisión, a la luz del artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992, y concluye que:

«[e]l uso del avión es de **Iberdrola** que no es una empresa de navegación aérea. De ahí que se pierda el beneficio de la exención que ha dado lugar a este recurso contencioso administrativo [...]».

(4) En el quinto razonamiento, la Sala de instancia analiza la interpretación de los contratos y las reglas hermenéuticas empleadas a tal efecto, y para ello se remite a lo dicho en una anterior sentencia de 21 de noviembre de 2011 (recurso 298/10), en la que enjuiciaba un supuesto análogo.

(5) En el fundamento sexto, descarta la supuesta incongruencia imputada a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, invocando los criterios expresados en la sentencia del Tribunal Constitucional 141/2002.

(6) Los siguientes razonamientos tratan la impugnación del acuerdo sancionador. En primer lugar, descarta que se hubieran rebasado los límites temporales, confirmando que el expediente se inició el 16 de julio de 2009, fecha del acta de disconformidad, siendo notificada la sanción el 15 de octubre de 2009 (FJ 7º).

En segundo término, en cuanto a la concurrencia y valoración de la culpabilidad, los jueces *a quo* se remiten y transcriben íntegramente el contenido del acuerdo de valoración, para concluir que (FJ 8º):

«[L]a conducta sancionada del obligado tributario ha sido voluntaria por falta de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin encontrarse amparada o justificada en una interpretación razonable de la normativa fiscal ni concurre causa alguna de exoneración de su responsabilidad.[...]».

Finalmente, y en relación a la controvertida ocultación, afirman que (FJ 9º):

«[L]a actora al solicitar la exención era conocedora de que no se cumplían los requisitos de la misma, pero que existía todo un entramado documental que recogía operaciones que no eran reales.

Los hechos determinantes de la ocultación, como circunstancia cualificadora de la conducta del infractor, aparecen determinados en la resolución sancionadora, y así recoge el hecho de haber presentado la solicitud de exención, a sabiendas de que solo podía obtener la exención si se cedía en arrendamiento a empresas de navegación aérea, se presentó el contrato de subarriendo con **Tag Aviation** que es una empresa de navegación aérea y así no se omitía el requisito constitutivo de la misma "la cesión en alquiler de la aeronave exclusivamente a empresas de navegación aérea". Pero en virtud de todo ese entramado documental que en realidad se reviste formalmente como un contrato de arrendamiento de la aeronave lo en realidad no es más que la contratación de una serie de servicios a prestar a dicha aeronave por parte de la sociedad **Tag Aviation** España S.L, con el fin de tener la aeronave preparada y a punto para su utilización por parte de empresas del grupo [...]».



SEGUNDO .- «RSL» preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 30 de mayo de 2012, que articula en cinco motivos al amparo de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio).

1º) En el primero denuncia la infracción del artículo 67, apartado a), de la Ley 38/1992, en relación con el artículo 65 de la misma, así como con la doctrina del Tribunal Constitucional recogida en la sentencia 16/2003 y la jurisprudencia del Tribunal Supremo plasmada en las sentencias de 14 de julio de 2010 (casación 4003/04), 16 de marzo de 2011 (casación 212/07) y 19 de mayo de 2011 (casación 2825/08).

Afirma que sólo debería considerarse sujeto pasivo a la empresa que dispone de título para hacer uso de la aeronave en su beneficio, por lo que en ningún caso puede serlo ella, pues se limitó a ser un mero financiador de la adquisición de la aeronave por parte de otra entidad. En aplicación de la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 16/2003, se somete a tributación el importe satisfecho por la adquisición de los medios de transporte, lo que significa que el gravamen del impuesto se determina en función de la capacidad económica exteriorizada con la adquisición de un medio de transporte. De acuerdo con ello, el sujeto pasivo ha de ser aquél que adquiera la nave para su utilización y disponga del título para hacer uso del avión en su beneficio, es decir, la compañía que explota la aeronave y no la que financia su adquisición.

La Audiencia Nacional ha hecho caso omiso de la doctrina expuesta. Señala que no dispone de título para hacer uso del avión en su beneficio. Entre ella e **Iberdrola**, S.A., se celebró un contrato de compraventa a plazos con pacto de reserva de dominio a favor de la segunda con la finalidad de que la primera financiara la adquisición de la aeronave. De esta manera, **Iberdrola**, S.A., pasaba a ser "propietaria" de la aeronave prácticamente a todos los efectos y, posteriormente, la cedería a una empresa especializada en la prestación de servicios aéreos.

La Sala de instancia ha obviado las consecuencias que las cláusulas de reserva de dominio tienen sobre las relaciones entre comprador y vendedor. Supone una vulneración de la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en las citadas sentencias de 14 de julio de 2010 (casación 4003/04), 16 de marzo de 2011 (casación 212/07) y 19 de mayo de 2011 (casación 2825/08).

El artículo 137.1.b) del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), pone de manifiesto que la norma considera que quien solicita la exención y, por tanto, quien debe ser el sujeto pasivo del impuesto es la compañía que desempeña la actividad de arrendamiento de la aeronave a una empresa de navegación aérea, pero nunca la que se limita a financiar su compra.

Por todo ello, concluye que la sentencia impugnada ha infringido la normativa y la jurisprudencia expuestas, ya que el beneficiario de la matriculación, en su condición de titular de la práctica totalidad de los derechos inherentes a la propiedad de la aeronave, no sería ella sino la sociedad que dispone del título para hacer uso del avión en su beneficio.

2º) En el segundo motivo se dice vulnerado el artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992, en relación con los artículos 135 y 136 del Reglamento de los Impuestos Especiales, que la desarrolló.

a) Respecto del destino de la aeronave que iba a ser cedida en arrendamiento a una empresa de navegación aérea, niega que tuviera conocimiento de la existencia de documentos que permitieran la recalificación contractual llevada a cabo por la Administración tributaria, confirmada por la Audiencia Nacional.

b) En ningún caso, ella o entidades vinculadas fueron usuarias finales de la aeronave. La sentencia impugnada ha realizado una interpretación errónea del precitado artículo 66.1.k) de la Ley, al dar por hecho, por remisión a la resolución del órgano de revisión y al acta de la Inspección, que más de un 5% de las horas de vuelo se habían utilizado por personas vinculadas, pero olvida que los estaban a **Iberdrola**, S.A., que nada tiene que ver con la compañía recurrente.

c) Solicitó una exención rogada que fue otorgada por la Administración y, cuando lo hizo, cumplió todos los trámites exigidos, actuando con la debida diligencia.

3º) En el tercer motivo denuncia la infracción de los artículos 13 y 115.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en relación con los artículos 1281, 1543, 1554 y 1555 del Código Civil, relativos tanto a la interpretación de los contratos, en general, como al de arrendamiento, en particular.

Las facultades que tiene la Administración para llevar a cabo sus comprobaciones e investigaciones no pueden suponer, como se desprende de la sentencia de instancia, que se olvide la realidad jurídica y los efectos reales de los contratos celebrados, desconociendo las calificaciones administrativas y mercantiles previas existentes.



La recalificación de la sentencia supone una infracción de los preceptos citados. El contrato de arrendamiento entre **Iberdrola, S.A.**, y **Tag Aviation España, S.L.**, cumplía todos los requisitos de un contrato de arrendamiento de cosa. Aun en el caso de que la remuneración de los servicios prestados por ambas compañías pudiera ser mayor que la renta pactada por el arrendamiento de la aeronave, no debe suponer necesariamente que el citado contrato de arrendamiento quede desnaturalizado y deba calificarse de forma diferente. En este sentido, no cabe calificar de manera distinta el contrato de arrendamiento de la aeronave con base en los servicios propios de una entidad de navegación aérea, que **Tag Aviation España, S.L.**, presta a título adicional y separada de **Iberdrola, S.A.**, puesto que el citado contrato de arrendamiento cumple los requisitos del Código Civil para ser considerado arrendamiento de cosa y los servicios prestados por **Tag Aviation España, S.L.**, no forman, en ningún caso, parte del objeto del arrendamiento de cosa.

Considera que no puede tratarse con la misma simplicidad un contrato de arrendamiento de una vivienda o un local comercial y un contrato complejo, como el objeto del presente recurso.

4º) En el cuarto motivo, denuncia la infracción del artículo 179, apartados 1 y 2.d), así como del artículo 184, apartados 1 y 2, de la Ley General Tributaria de 2003, en relación con los artículos 136 y 137 del Reglamento de los Impuestos Especiales, y de la jurisprudencia de este Tribunal Supremo sobre esta cuestión, concretada en las sentencias de 16 de septiembre de 2009 (dos) (casaciones 4228/03 y 5481/03), 6 de junio de 2008 (casación 146/04) y 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05).

Razona que la Inspección de los Tributos da un paso más en su pretensión regularizadora e impone las sanciones que estima pertinentes, pero no lo hace a la entidad que pudo disfrutar del uso de la aeronave sino, como ya ha señalado, a la que se limitó a actuar como financiadora de la adquisición. Supone un desconocimiento de los principios básicos de responsabilidad y personalidad de la pena que rigen en el ámbito sancionador tributario.

La regularización efectuada resulta improcedente ya, no sólo por serlo la recalificación efectuada, sino, especialmente, por pretender cobrar el tributo de quien no podía tener la condición de sujeto pasivo.

Dentro de este motivo de queja distingue dos líneas argumentales: (i) una relativa a la propia calificación como culpable de la conducta sancionada y a la falta de apreciación por la Sala de instancia de la concurrencia de la circunstancia eximente de responsabilidad tributaria prevista en el artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria de 2003, relativa a la presencia de la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por haberse actuado al amparo de una interpretación razonable de la norma; y por otro lado, (ii) la que se refiere a la aplicación de la agravante de ocultación prevista en el artículo 184 de la citada Ley, que determina la calificación de la infracción tipificada en el artículo 191 como grave y la aplicación de una sanción del 75% de la cuota no ingresada.

Considera que la sentencia de instancia vulnera los artículos 179, apartados 1 y 2.d), y 184, apartados 1 y 2, de la Ley General Tributaria, en relación con los artículos 136 y 137 del Reglamento de los Impuestos Especiales y, lógicamente, con el artículo 191 de aquélla primera, que tipifica la infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

(i) En cuanto a la primera línea, insiste en la ausencia de culpabilidad, puesto que actuó con la diligencia necesaria, estando amparada su conducta en una interpretación razonable de la normativa vigente.

Como consecuencia de la especial complejidad técnica de la norma fiscal, se reduce en cierta medida la cualidad exigida al error para ser exculpatorio; el error invencible se sustituye por el menos exigente error razonable. No es sancionable una situación tributaria en la que no ha existido ocultación alguna al haberse declarado todos los datos necesarios para realizar la autoliquidación.

La jurisprudencia de los Tribunales Constitucional y Supremo han fijado, en relación con los principios generales aplicables en el ámbito sancionador tributario, la regla de que las sanciones tributarias no son nunca, ni pueden ser, una consecuencia automática o inexorable de una regularización tributaria. Cita al respecto la sentencia de esta Sala de 6 de junio de 2008 (casación 146/04) y la del Tribunal Constitucional 164/2005.

Considera proscrita la técnica consistente en fundar la sanción en un análisis más bien objetivo de la claridad de la norma, en lugar de un juicio detallado de las circunstancias concretas que rodean, en cada caso, al supuesto sujeto infractor. Trae a colación, entre otras, dos sentencias del Tribunal Supremo de 16 de septiembre de 2009 (casaciones 4228/03 y 5481/03).

Sostiene que cumplió con todos los requisitos legales exigidos para la aplicación de la citada exención del impuesto, establecida en los artículos 135 y siguientes del Reglamento de los Impuestos Especiales. Precisa que acompañó al modelo 05 una certificación de las características técnicas de la aeronave expedida por el



vendedor, así como el recibo corriente del impuesto sobre actividades económicas de la entidad operadora, que sería la que desempeñaría la actividad de navegación aérea a la que afectaría la citada aeronave.

Señala que la Sala de instancia no se ha pronunciado sobre estos extremos, limitándose únicamente a considerar, por remisión a otra sentencia anterior, que ha actuado con ausencia de la diligencia exigible en el cumplimiento de sus obligaciones formales, haciendo una lacónica referencia a que la conducta «debe calificarse de voluntaria y culpable, pues la normativa reguladora de las exenciones de este impuesto aparece clara y precisa en la Ley».

La confirmación de la sanción por parte de la Audiencia Nacional, sin tener en cuenta la ausencia de culpabilidad en su proceder, vulnera la jurisprudencia y los artículos citados.

(ii) En lo atinente a la aplicación de la agravante de ocultación prevista en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, también denuncia automatismo en su apreciación por parte de la Inspección de los Tributos.

No puede deducirse que cualquier deuda tributaria, que se derive de una declaración inexacta, conlleve automáticamente la calificación de la infracción como grave como consecuencia de la existencia de ocultación. Señala que no tenía obligación de presentar declaración, al haberle sido concedida la exención establecida por la letra k) del apartado 1 del artículo 66 de la Ley del impuesto, tras la presentación del correspondiente modelo 05 solicitándola.

Reputa infringido el artículo 184.2 de la Ley General Tributaria de 2003, pues cuando solicitó la exención aportó toda la documentación que obraba en su poder, en relación con la operación llevada a cabo. Cita varios pronunciamientos de la Sala de instancia sobre la exigencia de motivar la ocultación [sentencias de 23 de julio de 2002 (recurso 1124/99), 17 de julio de 1999 (recurso 1032/97), 13 de julio de 2000 (recurso 550/97), 2 de marzo de 2005 (recurso 448/02) y 11 de octubre de 2006 (recurso 822/2003)].

5º) En quinto y último lugar, denuncia la infracción del artículo 24 de la Constitución Española por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, ante la falta de valoración de las pruebas aportadas y por valoración ilógica, poco razonable y arbitraria de otras pruebas aportadas, en relación con los artículos 217, 319 y 326 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero), así como con el artículo 14 de la propia Constitución.

Dice que aportó pruebas documentales públicas, que fueron admitidas por la Sala de instancia, consistentes en determinados pronunciamientos administrativos relativos a los mismos hechos y contratos, que en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido no se consideraron sancionables por la propia Administración tributaria al ampararse en una interpretación razonable de la norma.

En ambos impuestos (el ahora considerado y el que grava el valor añadido) se regula la exención con los mismos presupuestos, por lo que no debería llegarse a soluciones diferentes en cuanto a la imposición de sanciones.

Pese a la aportación de la referida documental, la Sala de instancia no ha efectuado valoración alguna al respecto, y lo ha hecho sin justificación alguna.

Por todo ello, pide la estimación del recurso de casación con anulación de la sentencia impugnada.

TERCERO .- La Administración General del Estado se opuso al recurso de casación mediante escrito registrado el 20 de noviembre de 2012.

Con carácter general, comienza por decir que los hechos declarados probados por la Sala de instancia no pueden ser objeto de revisión en casación.

1º) En cuanto al primer motivo, destaca la evidencia de que la exención fue concedida y solicitada por la recurrente, quien era la titular de la inscripción definitiva en el Registro de Aeronaves, por lo que debía ser a ella a quien procedía girar la liquidación, por tener la condición de sujeto pasivo del impuesto. No cabe que los acuerdos o pactos entre las partes puedan alterar la condición del sujeto pasivo.

2º) A la segunda queja contesta que de los argumentos empleados por la Sala de instancia, que reputa ajustados a derecho, se obtiene que la aeronave no fue cedida en arrendamiento por la recurrente a una empresa dedicada a la navegación aérea.

3º) En relación al tercero, destaca la plena competencia que tiene la Administración para la calificación de los contratos, sin que quede vinculada por la que pudiera haberse realizado a efectos registrales.

4º) En cuarto lugar, en torno a la sanción impuesta, hace suya la motivación del acto sancionador, reproduciendo en el escrito de oposición alguno de sus pasajes.



5º) Finalmente, niega la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, considerando ajustada a derecho y motivada la valoración que de las pruebas hizo la Sala de instancia, rechazando que puedan ser nuevamente analizados en casación, salvo en los supuestos excepcionales señalados por la jurisprudencia, cuyo concurso descarta en el supuesto enjuiciado.

CUARTO .- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 28 de noviembre de 2012, fijándose definitivamente al efecto el día 15 de abril de 2015, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por «RSL» contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 21 de septiembre de 2010. Esta resolución administrativa de revisión declaró que no había lugar a las reclamaciones 5182/09 y 5183/09 interpuestas por la mencionada compañía frente a la liquidación por el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, practicada el 8 de octubre de 2009 por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y el acuerdo sancionador adoptado el mismo día, relativo al citado impuesto, por importes, respectivamente, de 4.307.291,95 y 2.899.009,46 euros.

El presente recurso suscita dos cuestiones:

(i) En primer lugar, la posibilidad de exigir el mencionado impuesto especial, pese al reconocimiento inicial de la exención en favor del titular adquirente de la aeronave conforme a lo previsto en el artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992, debido a que, una vez practicada la matriculación definitiva, tras realizarse las pertinentes comprobaciones por la Administración tributaria, se desprende que no concurrían los requisitos de la exención, por no haberse cedido la aeronave a una compañía dedicada con exclusividad a la prestación del transporte aéreo, encubriéndose un arrendamiento de servicios.

(ii) En segundo término, la conformidad a derecho de la sanción impuesta por la infracción del artículo 191.3, en relación con el artículo 187, de la Ley General Tributaria de 2003, calificada como grave, por superar la cuota los tres mil euros y apreciarse ocultación.

Para la correcta resolución del presente recurso, es necesario tener presentes los extremos y datos de los que partió la Sala de instancia, por lo que no estorba reproducirlos aquí y ahora:

1º) El 16 de julio de 2009, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria levantó a «RSL» el acta de disconformidad A02/71583121, en procedimiento iniciado el 9 de octubre de 2009, por el concepto de impuesto especial sobre determinados medios de transporte, correspondiente a los ejercicios 2005 a 2008. El procedimiento concluyó con acuerdo de liquidación en el que se denegó la exención inicialmente concedida, además de considerarse que había sido cometida una infracción tributaria sancionable. Todo ello a la luz de la interpretación que la Administración hizo de los distintos contratos celebrados respecto de la aeronave sujeta a tributación (matrícula EC-KJH, marca Bombardier, modelo Global Express 9094).

2º) El 27 de abril de 2007, Global Avionics Limited (fabricante) e **Iberdrola**, S.A., formalizaron un contrato de compraventa mediante el cual la primera vendía a la segunda la mencionada aeronave. El 27 de julio siguiente, **Iberdrola**, S.A., cedió el contrato de compraventa a «RSL», que se dedica a financiar operaciones de diversa índole. En la misma fecha, esta última formalizó un contrato de arrendamiento financiero con opción de compra de la aeronave a favor de **Iberdrola**, S.A.

3º) A su vez, se formalizó un contrato de subarriendo de la aeronave mediante el cual **Iberdrola**, S.A., la cedía a **Tag Aviation** España, S.L., entidad de navegación aérea, con el objeto de que esta última la afectara exclusivamente a su actividad comercial de transporte de pasajeros y mercancías. Este contrato incorporaba un anexo que estipulaba que **Tag Aviation** España, S.L., prestaría los servicios de selección de personal, contratación, rescisión y, en su caso, prestaciones de handling y catering, coordinación de vuelos, trabajos y servicios de terceros, prestaciones de mantenimiento y otros servicios en relación con la aeronave.

4º) Por otro lado, se suscribió un contrato tripartito, apareciendo la aquí recurrente («RSL») como arrendadora financiera, **Iberdrola**, S.A., como arrendataria financiera y **Tag Aviation** España, S.L., como operadora, describiéndose las obligaciones de cada una a fin de que «RSL» viera garantizado el cumplimiento de los compromisos y las obligaciones contractuales derivados de la cesión de la financiación de la aeronave a través del contrato de arrendamiento financiero.

5º) El 30 de julio de 2007 se instó por «RSL» la matriculación de la aeronave en el Registro de Aeronaves del Ministerio de Fomento y se inscribieron también los títulos de opción de compra y subarriendo. El 15 noviembre del mismo año solicitó la exención del impuesto especial correspondiente a la primera matriculación, siéndole comunicado el 10 diciembre 2007 su concesión.

6º) El 26 de diciembre siguiente fue expedido el certificado de matriculación definitiva de la aeronave EC-KJH, resultando «RSL» propietaria de la aeronave, **Iberdrola**, S.A., arrendataria con opción de compra y **Tag Aviation** España, S.L., subarrendataria de la misma.

7º) De las cláusulas contractuales y a los efectos de poder determinar la verdadera calificación contractual deben destacarse varios aspectos:

i) En cuanto a los servicios a prestar por **Tag Aviation** España, S.L., se hacía constar:

«entre otros, los siguientes: **a.** Selección, contratación, entrenamiento y formación del personal de vuelo, facilitar la tripulación auxiliar de vuelo y preparar y elaborar los planes de vuelo específicos para cada operación de vuelo. **b.** Prestaciones de handling y catering. **c.** Coordinación de vuelos: asiste a **Iberdrola** en la programación de sus vuelos, organiza transporte terrestre requerido por los pasajeros, organiza los servicios de catering y mayordomía requeridos por **Iberdrola**. **d.** Trabajos y servicios de terceros. **e.** Prestaciones de mantenimiento de la aeronave y de sus equipos de vuelos: programa y gestiona todas las operaciones de mantenimiento, se encarga del mantenimiento integral de la aeronave, motores, sistemas y equipamientos de aviónica en general. El servicio de mantenimiento incluye previsiones y adquisición de stocks de repuesto, herramientas, utillaje ... **f.** Otros servicios: presenta a **Iberdrola** un presupuesto anual, mantiene registro de todos los vuelos y presta cualquier servicio relacionado con los anteriores o solicitado por **Iberdrola**».

ii) Sobre el régimen económico derivado del contrato se especificaba, entre otras cuestiones:

« - Que **Iberdrola** S.A. dotará a TAE inicialmente de un depósito operativo que se constituye para hacer frente a cualquier pago originado por la explotación de la aeronave, de cualquier naturaleza como consecuencia de servicios prestados a terceros a TAE (punto 3.2 del Addendum, folio 44 del expediente). El importe del depósito se revisará en diciembre y si es inferior a 400.000 euros Iberdrola dotará la diferencia hasta alcanzar dicha cifra (si el importe es superior no se practicará regularización alguna).

Se detallan asimismo distintos aspectos relacionados con el resultado de la cuenta de explotación (punto 3.4 del Addendum, folio 44 del expediente). Entre estos aspectos deben destacarse las definiciones de "resultado de explotación", "beneficio de explotación" y "pérdida de explotación" que se establecen en los siguientes términos:

a. Resultado de explotación = Ir de Explotación menos Gastos de Explotación

Los ingresos de explotación son (apartado 3.4.1 del Addendum) todos los ingresos de cualquier tipo que reciba TAE en relación con la explotación comercial de la Aeronave, incluyendo a estos efectos únicamente lo facturado a empresas del grupo Iberdrola (excluyendo Iberdrola S.A.) y a terceros. TAE cargará en la cuenta de explotación como un gasto en concepto de comisión el importe de 10% de la facturación a terceros que no pertenezcan al Grupo Iberdrola.

Los gastos de explotación de la aeronave se especifican en el punto 3.4.2 del Addendum y vienen a ser todos los gastos derivados de la explotación técnica y comercial de la aeronave, incluida la renta fija del subarrendamiento que se incluye bajo el concepto "Otros-Contrato de subarrendamiento". Por tanto la parte fija del contrato de subarrendamiento (120.000 euros al año) ni si quiera constituye una renta mínima para el arrendador ya que se configura como un coste más en la cuenta de explotación cuyo saldo se va a transferir al arrendador

b. Beneficio de Explotación: Resultado de explotación positivo = ingresos mayores que gastos

En el supuesto de que existan beneficios en la explotación de la aeronave, de acuerdo con el punto 3.4.3 del Addendum (folio 48 del expediente) los mismos pasan a formar parte del Depósito Operativo.

c. Pérdida de explotación: resultado de explotación negativo = gastos mayores que ingresos

En el caso de que los gastos sean mayores a los ingresos, de acuerdo con el punto 3.4.3 del Addendum (folio 48 del expediente) TAE facturará a Iberdrola en concepto de renta variable el resultado negativo de la cuenta de explotación».

Estas estipulaciones ponían de manifiesto que **Tag Aviation** España, S.L., no asumía ningún riesgo en la explotación del avión ya que todas las pérdidas que pudieran generarse serían facturadas y por tanto asumidas por **Iberdrola** S.A.



Corroborar la recalificación contractual el hecho de que **Tag Aviation** España, S.L., tenía que obtener autorización previa por parte de **Iberdrola**, S.A., para todos los vuelos chárter que deseara contratar, reteniendo esta segunda compañía el derecho a aprobar o denegar estos vuelos.

8º) En atención a las anteriores consideraciones, la Administración tributaria y la Sala de instancia llegaron a la conclusión de que los efectos queridos por las partes no eran los de un arrendamiento de cosa, sino los propios de un arrendamiento de servicios.

SEGUNDO .- Con carácter previo, no sobra hacer algunas consideraciones previas sobre el impuesto que nos ocupa.

Fue introducido a raíz de la reforma del impuesto sobre el valor añadido llevada cabo por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (BOE de 29 de diciembre), incluyéndose como nuevo supuesto de tributación en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, como consecuencia de la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA) (DO L 316, de 31 de octubre de 1992, p.1), y de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, de 31 de diciembre de 1991, p. 1).

Ello obligó a suprimir el tipo incrementado del impuesto sobre el valor añadido sobre ciertos artículos de lujo, automóviles, motocicletas, embarcaciones, buques de recreo y aviones y avionetas de uso particular, y sobre la pornografía. Desapareció así el recargo que compensaba el extinto impuesto de lujo sobre este tipo de bienes. La íntima conexión que se establecía entre ese extinto impuesto y el hoy también desaparecido tipo incrementado del impuesto sobre el valor añadido provocó que fuera aplicado sobre los mismos conceptos en la Ley de este último, cuya regulación fue prácticamente copiada en la del impuesto especial sobre determinados medios de transporte. Para eludir la prohibición de establecer otros impuestos indirectos sobre el volumen de los negocios, dispuesta por el artículo 33, *in fine*, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, de 13 de junio de 1977, p. 1), se configuró el hecho imponible, en lugar de por la entrega del vehículo, por su primera matriculación.

Su compatibilidad con el impuesto sobre el valor añadido ha sido ratificada por el Tribunal de Justicia de las Unión Europea que, en la sentencia de 13 de julio de 1989, *Wisselink y otros* (asuntos acumulados 93/88 y 94/88), se pronunció sobre la conformidad con el derecho comunitario de un impuesto holandés de configuración análoga al español impuesto especial sobre determinados medios de transporte, afirmando que «[p]rocede señalar a este respecto, por una parte, que la BVB, si bien constituye un Impuesto sobre el consumo cuya base imponible es proporcional a los precios de los vehículos de turismo, no constituye sin embargo un impuesto general, puesto que sólo grava dos categorías de productos muy determinados, a saber, los vehículos de turismo y las motocicletas. Por otra parte, no grava la circulación de bienes y servicios ni las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA, puesto que sólo se aplica una vez, en la fase de la entrega por el fabricante o de la importación y se repercute después íntegramente en la fase de comercialización siguiente, sin que haya una nueva imposición. Además, si bien la BVB pagada no es deducible de la fase precedente, forma parte integrante del precio de coste del vehículo; los vehículos usados, que no hayan sido importados ya no se someten a la BVB. Por otra parte, la BVB no compromete el funcionamiento del sistema común del IVA, puesto que se percibe paralelamente al IVA y no en sustitución total o parcial de éste. Por último, la base imponible de la BVB es el precio de catálogo del vehículo sin IVA y, cuando se debe éste, el IVA se calcula sobre la contrapartida realmente obtenida por el proveedor, incluida la BVB» (apartado 20).

Sentado lo anterior, se ha de tener en cuenta que el artículo 65.1.c) de la Ley 38/1992, en la redacción vigente hasta noviembre de 2007, establecía:

«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:

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

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

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».

En orden a la determinación del sujeto pasivo, el artículo 67 señala que:

«Serán sujetos pasivos del impuesto:

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

La transcripción del régimen jurídico pone de manifiesto la configuración del hecho imponible y del sujeto pasivo desde perspectivas y tintes esencialmente formales, tanto en lo que se refiere a la primera matriculación definitiva, como en cuanto a la persona o personas a nombre de quien se efectúe esa primera matriculación.

Hechas las anteriores precisiones, estamos en disposición de dar respuesta a los distintos motivos de casación.

TERCERO .- En el primero se denuncia la infracción del artículo 67, apartado a), de la Ley 38/1992, en relación con el artículo 65 de la misma Ley, así como de la doctrina recogida en la sentencia del Tribunal Constitucional 16/2003 y de la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo en las sentencias de 14 de julio de 2010 (casación 4003/04), 16 de marzo de 2011 (casación 212/07) y 19 de mayo de 2011 (casación 2825/08).

Esta queja se centra, en definitiva, en la incorrecta exigencia del impuesto a quien ni es el dueño de la aeronave ni se dedica a la navegación aérea. Sin embargo, la reconocida compatibilidad entre el impuesto sobre el valor añadido y el impuesto especial sobre determinados medios de transporte y la razón esencial de su pacífica coexistencia en el marco comunitario es consecuencia de la diferente configuración del respectivo hecho imponible. El artículo 65.1.c) de la Ley 38/1992, en la redacción aplicable a los hechos de este litigio, sometía a tributación «[la] primera matriculación definitiva de aeronaves, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de Aeronaves». Es decir, el hecho imponible venía determinado por la matriculación, no la tenencia, titularidad o propiedad de la aeronave, por lo que en nada influye que quien la matricule sea la persona física o jurídica que la explote.

Por lo tanto, todos los argumentos relativos a la "verdadera" propiedad de la aeronave matriculada y a su explotación carecen de relevancia alguna a efectos de determinar el hecho imponible que se grava en el presente impuesto. La capacidad económica que sirve de fundamento a la imposición no es la titularidad dominical o la explotación que se pueda obtener en el futuro del avión que se matricula. Ello no significa, como ocurre en el actual caso, que quien matricula a su nombre, como hizo «RSL», al margen del título contractual que para ello le habilitaba no pusiera de manifiesto una capacidad económica que justificara y sirviera de soporte constitucional al fundamento de la imposición, en los términos del artículo 31.1 del texto constitucional.

La circunstancia de que la normativa del impuesto contemple un supuesto de exención, en su artículo 66.1.k), en relación con aquellas «[a]eronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea», y que para ello el solicitante de la dispensa deba acreditar, en los términos exigidos por el artículo 137.1.b) del Reglamento de los Impuestos Especiales, el desempeño de la actividad a la que va a afectar la aeronave, en nada desvirtúa lo dicho. Puede que sea la entidad cesionaria la que presente la solicitud y deba acreditar que en ella concurren los requisitos legales para que le sea aplicada la exención a quien realiza la primera matriculación.

CUARTO .- En el segundo motivo se dice vulnerados el citado artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992, en relación con los artículos 135 y 136 de su Reglamento de desarrollo. Se articula la queja en tres partes:

a) Respecto del destino de la aeronave que iba a ser cedida en arrendamiento a una empresa de navegación aérea: «RSL» nunca tuvo conocimiento de que existieran documentos que permitieran la recalificación contractual confirmada por la Audiencia Nacional.

b) En ningún caso «RSL» o entidades vinculadas a la misma son usuarias finales de la aeronave. La sentencia impugnada realiza una interpretación errónea del precitado artículo 66.1.k), asumiendo, por remisión a la resolución del órgano de revisión y al acta de la inspección, que más de un 5% de las horas de vuelo se han utilizado por personas vinculadas, que nada tienen que ver con «RSL».

c) «RSL» solicitó una exención rogada que fue otorgada por la Administración y, cuando lo hizo, cumplió todos los trámites exigidos para su solicitud, actuando con la debida diligencia.



En realidad, con el anterior planteamiento la recurrente pretende que, en casación, se lleve a cabo por esta Tribunal Supremo una nueva interpretación, tanto de los diferentes contratos que se celebraron entre las partes implicadas, como de los elementos facticos y dato tenidos en cuenta por la Sala de instancia para fundamentar la sentencia impugnada. Tal planteamiento se reproduce, en esencia, en los motivos tercero y quinto, en los que se denuncia, por un lado, (i) la infracción de los artículos 13 y 115.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , en relación con los artículos 1281 , 1543 , 1554 y 1555 del Código Civil , relativos tanto a la interpretación de los contratos como al contrato de arrendamiento; y por otro, (ii) la vulneración del artículo 24 de la Constitución Española en relación con los 217 , 319 y 326 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , por una valoración de las pruebas ilógica, poco razonable y arbitraria.

Esta coincidencia nos permite tratar los tres motivos de queja de manera conjunta en este fundamento jurídico.

En primer lugar, debemos recordar como hemos dicho en reiteradísimas ocasiones, que la revisión de la apreciación probatoria contenida en la sentencia impugnada no pertenece al juicio en casación, salvo que se alegue y demuestre que la Sala de instancia infringió preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o realizó una apreciación ilógica, irracional o arbitraria de las practicadas en el proceso.

En efecto, el error en la apreciación de la prueba ha quedado extramuros de la casación desde que se introdujo en nuestro sistema procesal contencioso-administrativo dicha clase de recurso por la Ley 10/1992, de 30 de abril, de medidas urgentes de reforma procesal (BOE del 5 de mayo), que, significativamente, también lo eliminó de la casación civil con el fin de reforzar su carácter de instrumento para la protección de la norma, alejándolo de cualquier semejanza con una nueva instancia [véase la sentencia de 9 de octubre de 2007 (casación 9079/03 , FJ 5º)]. El artículo 88.1 de la vigente Ley reguladora de esta jurisdicción tampoco lo contempla.

La apreciación de las pruebas llevada a cabo por el Tribunal *a quo* únicamente puede acceder a la casación si por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley 29/1998 , se denuncia la infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o si, como acabamos de apuntar, la llevada a cabo resulta contraria a la razón e ilógica, conduciendo a resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del artículo 9.3 de la Constitución [véanse las sentencias de 17 de noviembre de 2008 (casación 5707/07 , FJ 2º), 24 de noviembre de 2008 (casación 3394/05 , FJ 1º), 16 de febrero de 2009 (casación 6092/05 , FJ 4º), 8 de febrero de 2010 (casación 6411/2004 , FJ 4º), 21 de marzo de 2011 (casación 557/07 , FJ 2º), 6 de junio de 2011 (casación 139/08 , FJ 1º), 4 de julio de 2011 (casación 2697/07 , FJ 3º), 31 de octubre de 2011 (casación 4158/09 , FJ 2º), 3 de diciembre de 2012 (casación 185/11 , FJ 3º), 20 de diciembre de 2013 (casación 1537/10 , FJ 2º) y 17 de febrero de 2014 (casación 3715/11 , FJ 3º), entre otras muchas].

La casación es un remedio extraordinario a través del cual se acude al Tribunal Supremo con la finalidad de que, con ocasión de determinadas resoluciones (relacionadas en los artículos 86 y 87 de la Ley 29/1998), revise la aplicación que se ha hecho en la instancia de las leyes sustantivas y procesales. Es extraordinario porque opera únicamente en virtud de los motivos establecidos expresamente por el legislador, reducidos a comprobar si se ha «proveído» equivocadamente (error *in iudicando*) o se ha «procedido» de forma indebida (error *in procedendo*) . La naturaleza de la casación como recurso tasado limita los poderes de este Tribunal y también la actividad de los recurrentes. No es, pues, una nueva instancia jurisdiccional; no nos traslada el conocimiento plenario del proceso de instancia, sino únicamente un análisis limitado a verificar los motivos enumerados en el artículo 88.1 de la Ley 29/1998 [véase, entre otras, la sentencia de 1 de diciembre de 2008 (casación 3910/05 , FJ 2º)].

Por consiguiente, el recurso de casación no constituye una segunda edición del proceso, siendo su objeto mucho más preciso, pues trata de realizar un examen crítico de la resolución que se combate, estudiando si se han infringido por la Sala sentenciadora las normas o la jurisprudencia aplicables para la resolución de la controversia, comprobando que no se ha excedido del ámbito de su jurisdicción, ejercida conforme a sus competencias a través del procedimiento establecido, y controlando, para en su caso repararla, toda posible quiebra de las formas esenciales del juicio por haberse vulnerado las normas reguladoras de la sentencia o las que rigen los actos o las garantías procesales, siempre que en este último caso se haya producido indefensión (véase el artículo 88.1 de la Ley de esta jurisdicción).

Otro tanto cabe decir sobre la interpretación de los contratos y negocios jurídicos celebrados entre las partes y a su interpretación. Hemos reiterados que es tarea que corresponde a los tribunales de instancia, sin que este Tribunal deba intervenir salvo que, al desarrollarla, incurran en arbitrariedad ofreciendo un resultado ilógico, contradictorio o contrario a algún precepto legal, proceder que está ausente en este caso. Así lo hemos venido sosteniendo, haciendo nuestro un criterio jurisprudencial de la Sala Primera de este Tribunal Supremo [sentencias de 17 de febrero de 2003 (casación 2018/97 , FJ 1º), 7 de julio de 2006 (casación 4131/99 , FJ 2º), y 26 de junio de 2008 (casación 2227/01 , FJ 2º)], seguido por la nuestra entre otras, en las sentencias de 18 de enero de 2005 (casación 7321/01 , FJ 5º), 12 de julio de 2006 (casación 5609/01 ,



FJ 2º), 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04 , FJ 10º), 6 de marzo de 2009 (casación 2824/03 , FJ 3º), 8 de octubre de 2009 (casación para la unificación de doctrina 234/04 , FJ 4º), 29 de marzo de 2010 (casación 11318/04, FJ 22 º) y 23 de julio de 2012 (casación 599/10 , FJ 2º). En otras palabras, sólo podemos adentrarnos en ese terreno vedado cuando la interpretación que se discute contravenga manifiestamente la legalidad o resulte errónea, disparatada, arbitraria, contraria al buen sentido, pugne abiertamente con realidades suficientemente probadas o contenga conclusiones erróneas decisivas, sean irracionales o incluso adolezcan de una desproporcionalidad que no encaja en un normal raciocinio.

En el presente caso, ni la relación fáctica de la que parte la Sala de instancia, ni la interpretación que hizo de las distintos contratos y entramado de relaciones jurídicas entre las partes implicadas, pueden reputarse irracionales, arbitrarias o manifiestamente erróneas. Al contrario, es lógico presumir, como hizo la Sala de instancia, que «RSL» era conocedora de la sucesión de contratos firmados el 27 de julio de 2007.

Esta Sala se ha pronunciado en un supuesto análogo mediante la sentencia 14 de septiembre de 2012 (casación 3192/09 , FJ 3º), en la que se analizaba la verdadera naturaleza del contrato de arrendamiento entre la propietaria de la aeronave y una empresa de navegación aérea, concluyendo que «el dueño de la cosa objeto del contrato hace suyo el resultado económico derivado de su explotación, lo que, unido al hecho de que el dueño conserva igualmente la utilización mayoritaria del avión, determina que no ha existido la cesión de su uso y disfrute a favor del arrendatario. En consecuencia, y de todo lo expuesto anteriormente se deduce que lo que realmente subyace en esta operación no es un arrendamiento de cosa, sino de servicios, lo que hace procedente la liquidación impugnada».

Por último, en cuanto a la supuesta revocación de la exención concedida, como ya dijimos en la misma sentencia que acabamos de citar (FJ 6º), la Administración no ha llevado a cabo un acto de revocación sino la comprobación *a posteriori* de que concurrían los presupuestos para el otorgamiento del beneficio. En un principio, la Administración tributaria no podía conocer la verdadera naturaleza de las relaciones jurídicas o de los diferentes contratos celebrados, que no se pusieron de manifiesto en el momento en que la exención fue solicitada.

QUINTO .- Sólo resta por examinar el motivo de casación cuarto que gira en torno a la sanción impuesta, y que en síntesis se centra en tres aspectos: la falta de culpabilidad, su motivación y la inexistencia de la agravante de ocultación.

Debemos tener presente que esta Sala se ha pronunciado sobre la sanción impuesta en un supuesto análogo al aquí enjuiciado en la sentencia de 21 de febrero de 2014 (casación 4185/11 , FJ 10º), en la que anulamos la sanción impuesta, en los términos que pasamos a reproducir:

«[A]mén 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 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 5º, in fine) y de 29 de septiembre de 2008 (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 (casación 9139/96), FJ 3º), cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (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" .

Por tanto, debemos acoger este cuarto y último motivo impugnatorio de la demanda y estimar en parte el recurso contencioso- administrativo [...]».

La casi total identidad entre el supuesto ahora analizado y el resuelto en la reproducida sentencia, y el respeto al principio de unidad de doctrina, nos conducen a adoptar en el presente caso la misma decisión y con ello a acoger este motivo de casación.

Resolviendo el debate en los términos suscitado, en cumplimiento del artículo 95.2.d) de la Ley 29/1998 , debemos estimar el recurso contencioso-administrativo 706/10, instado por «RSL» contra la resolución dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Central el 16 de noviembre de 2010, única y exclusivamente en lo que respecta a la sanción impuesta, desestimando el resto de las pretensiones impugnatorias.

SEXTO .- El parcial éxito del recurso de casación determina, en aplicación del artículo 139.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción , que no proceda hacer un especial pronunciamiento sobre las costas causadas en su tramitación, sin que, en virtud del apartado 1 del mismo precepto, se aprecien circunstancias de mala fe o de temeridad que obliguen a imponer expresamente a una de las partes las costas de la instancia.

FALLAMOS

Acogemos el cuarto motivo y desestimamos los demás del recurso de casación 1685/12, interpuesto por ROYAL SCOT LEASING LIMITED, contra la sentencia dictada el 27 de febrero de 2012 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 709/10 , que casamos y anulamos exclusivamente respecto de los razonamientos y la conclusión alcanzada en torno a la sanción impuesta.

En su lugar:

1º) Estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo promovido por la citada compañía frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 21 de septiembre de 2010, que anulamos en cuanto ratifica la sanción impuesta.

2º) Declaramos la nulidad del acuerdo sancionador adoptado el 8 de octubre de 2009 por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

3º) No hacemos un especial pronunciamiento sobre las costas causadas, tanto en la instancia como en casación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.