



Roj: **STS 1673/2015** - ECLI: **ES:TS:2015:1673**

Id Cendoj: **28079130022015100197**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/04/2015**

Nº de Recurso: **1965/2012**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1509/2012,**
STS 1673/2015

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintisiete 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 1965/12, interpuesto por **ESPACIO AVIATION MANAGEMENT**, S.L.U., representada por la procuradora doña Elena Puig Turégano, contra la sentencia dictada el 26 de marzo de 2012 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 625/10, 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 promovido por **ESPACIO AVIATION MANAGEMENT** S.L.U. («Espacio Aviation», en lo sucesivo), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 21 de septiembre de 2010. Esta decisión administrativa de revisión declaró que no había lugar a las reclamaciones interpuestas por la mencionada compañía frente a la liquidación practicada el 23 de julio de 2009 por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concepto de impuesto especial sobre determinados medios de transporte, y contra el acuerdo sancionador, adoptado en la misma fecha, por importes, respectivamente, de 3.286.935,97 y 2.069.775,60 euros.

El origen del litigio se encuentra en la mencionada liquidación, que rechaza la exención por primera matriculación, instada al amparo del artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), por «Espacio Aviation» el 16 de marzo de 2007, en calidad de titular-adquirente de la aeronave marca Dassault, modelo Falcon 900C.

Inicialmente concedida la exención, el acuerdo de liquidación de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria de 23 de julio de 2009, derivado de un acta firmada en disconformidad el 12 de mayo de 2009, la denegó, imponiéndose, además, en la misma fecha una sanción.

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

(2) En el tercer fundamento de derecho recuerda que la misma Sala ya ha dictado otros pronunciamientos sobre esta misma cuestión en los recursos 481/08, 620/09, 298/10, 622/10 y 706/10.



Añade que el litigio se plantea en términos muy similares a los suscitados en la vía económico-administrativa y que la compañía demandante ya obtuvo una adecuada respuesta en la resolución dictada por el órgano de revisión central. Tras esta apreciación, resume los motivos de impugnación recogidos en la demanda.

(3) En el cuarto razonamiento se remite literalmente a la sentencia de 19 de diciembre de 2011 (recurso 622/10), reproduciendo sus fundamentos cuarto, quinto, sexto y séptimo. Reitera en el quinto que la problemática debatida es prácticamente idéntica o muy similar a la del recurso 625/10, y que la posición de las Administraciones tributaria y revisora debe ser confirmada puesto que se trata de un criterio ratificado y compartido en su sentencia de 26 de mayo de 2008 (recurso 31/07), más tarde confirmado por esta Sala en nuestra sentencia de 2 de junio de 2011 (de la que no suministra mayores referencias).

(4) En el fundamento sexto, confirma el acuerdo sancionador. En cuanto al análisis de la culpabilidad de sujeto pasivo afirma que:

«[e]l acto de imposición de la misma, además de determinar la infracción cometida, así como la gravedad de la misma y la sanción que en función de una y otra corresponde imponer, se expone el material probatorio que sirvió de base para ello y que permite determinar, como hechos probados, los hechos que se imputan al obligado tributario, como constitutivos del supuesto de hecho típico de la conducta infractora tipificada. (...) como apunta en su resolución el TEAC, los sujetos pasivos han disfrutado de una exención ligada a un determinado negocio jurídico, el cual no puede entenderse realizado efectivamente por los mismos, y puesto que 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, y sin que se aprecie la concurrencia de alguna de las causas de exclusión de responsabilidad (...)no aparece razonable el mero alegato de que la conducta no puede ser ni negligente ni culpable cuando se les ha concedido la exención, basándose en que la aeronave iba a ser cedida exclusivamente en arrendamiento a empresas de navegación aérea, lo que no se ha cumplido, y ello ha supuesto el disfrute ilícito de un importante beneficio fiscal. En conclusión -y al margen de lo que haya resuelto la Administración en otros supuestos-, la 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.

Por lo demás, 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 misma si la aeronave se cedía en arrendamiento a empresas de navegación aérea, presentando el contrato de arrendamiento con GESTAIR, S.A., que es una empresa de navegación aérea y así no se omitía el requisito constitutivo: "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 que existe en realidad no es más que la contratación de una serie de servicios a prestar a dicha aeronave por parte de las operadoras, con el fin de tener la aeronave preparada y a punto para su utilización por parte de empresas del grupo.[...]

SEGUNDO .- «Espacio Aviation» preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 19 de junio de 2012, que articula en nueve motivos, Los tres primeros al amparo de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio), y los demás al abrigo de la letra d).

1º) En el primero denuncia la infracción de los artículos 33 y 67.1 de la Ley de esta jurisdicción por la incongruencia omisiva en la que incurre la sentencia de instancia. Considera que no da respuesta a todas las cuestiones planteadas, lo que determina su incongruencia *ex silentio* en los términos contemplados por el Tribunal Constitucional en su sentencia 204/2009.

Concretamente, dice que se quedaron sin contestar defectos formales del procedimiento inspector, la vinculación a la calificación registral del contrato de arrendamiento cuando se incorporó a los registros públicos y la improcedencia de la sanción, puesto que no concurría ningún tipo de simulación por parte del sujeto pasivo.

2º) En el segundo achaca a la sentencia impugnada una incorrecta motivación por remisión o *in aliunde*, con infracción de los artículos 218 y 208.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero).

Si bien admite la posibilidad de motivación por remisión a otra sentencia anterior, citando las del Tribunal Constitucional 187/2000 y 144/2007 que así lo contemplan, sostiene que la remisión en bloque que la impugnada hace a la de 19 de diciembre de 2011 (recurso 622/10) incurre en el defecto denunciado, puesto



que los supuestos de hecho de lo que ambas parten son diferentes, destacando hasta seis puntos en los que difieren los dos pronunciamientos.

3º) En el tercer motivo de queja la incongruencia que aprecia es de carácter interno, vulnerándose los artículos 9.3 , 24.1 y 120.3 de la Constitución , y los artículos 218.1 y 2 de la Ley procesal civil .

Tras recordar lo dicho por esta Sala en la sentencia de 14 de mayo de 2012 (casación 5182/09), considera incongruente sustentar la liquidación en la diferente calificación de la naturaleza jurídica del contrato de arrendamiento celebrado con las empresas de navegación aérea y, sin embargo, justificar la ocultación para graduar la sanción en la inexistencia de relación contractual provocada por lo que se llama entramado contractual.

4º) En cuarto lugar cita como infringidos los artículos 317 , 319 , 324 y 326 de la Ley 1/2000 ; 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), 1225 y 1227 del Código Civil y 24 de la Constitución Española , en relación con el valor probatorio de los documentos públicos, privados y expedientes administrativos. También alude a determinada jurisprudencia dictada sobre materia arrendaticia.

En este motivo analiza los diferentes puntos del contrato de cesión de la aeronave a la empresa de navegación aérea, destacando aspectos como la entrega de la cosa, el tiempo determinado del pacto, el precio y el conjunto de las obligaciones de cada una de las partes. Si a ello se le añade el verdadero sentido de los documentos públicos en los que se plasmaron las relaciones contractuales y la calificación que le mereció al Registrador, concluye que la calificación del arrendamiento como de servicios realizada por la Sala de instancia resulta arbitraria.

5º) En el quinto se dicen vulnerados el artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992, así como el 12.1 de la Ley General Tributaria .

Sostiene que la sentencia hace una restrictiva interpretación del artículo 66.1.k). Considera que, incluso admitiendo que estuviéramos ante un arrendamiento de servicios, la literalidad el precepto no excluye la aplicación de la exención en tales casos, que debería ser operativa tanto en los arrendamientos de cosa como en los de servicios. Si el legislador hubiera querido restringir la exención a los primeros, lo hubiera recogido de manera expresa.

6º) Sigue la crítica con la infracción de los artículos 6 y 58 del Reglamento del Registro Mercantil , aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio (BOE de 31 de julio); del 17 del Reglamento del Registro y Matrícula de Aeronaves, aprobado por Decreto 419/1969, de 13 de marzo de 1969 (BOE de 24 de marzo); del 15 de la Ordenanza para el Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles, aprobada por Orden del Ministerio de Justicia de 19 de julio de 1999 (BOE de 20 de julio), y del 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE 27 de noviembre), por vulneración de los principios de confianza legítima, buena fe y seguridad jurídica en la calificación de los contratos.

Formula este motivo como subsidiario del primero. Considera que alterar la calificación que el Registrador realizó de los contratos inscritos supuso una vulneración de los principios invocados. Dos fueron los registros públicos a los que accedieron los documentos: el de matrícula de aeronaves y el provincial de bienes inmuebles; en ambos casos se consideraron sin reserva alguna como arrendamiento de cosa. En apoyo de esta queja incorpora como ejemplo el régimen jurídico de las instituciones de inversión colectiva cuya calificación le corresponde a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y no la Administración tributaria.

En este caso, la calificación de los contratos inscritos le correspondía al Registrador y no a la Administración tributaria; tratándose de los mismos contratos no podían significar o tener diferente naturaleza en uno u otro ámbito.

7º) La séptima queja cuestiona la sanción denunciando la infracción del artículo 179.d) de la Ley General Tributaria de 2003 , puesto que la interpretación razonable que se hizo de la norma excluye cualquier grado de responsabilidad.

El sujeto pasivo no sustrajo ningún dato o elemento que sirviera para determinar la base imponible, citando en apoyo de este argumento diferentes sentencias de esta Sala. Considera que existe una laguna normativa y una discrepancia en la calificación

8º) El octavo motivo de casación se centra en la vulneración del artículo 183 de la misma Ley General Tributaria , en relación con el artículo 24 de la Constitución , al vulnerar la sentencia impugnada el principio de responsabilidad subjetiva en la imposición de las sanciones.



Destaca (i) la falta de motivación del acuerdo sancionador en lo que respecta al elemento subjetivo de la culpabilidad; (ii) el reconocimiento de la propia Administración de la exención solicitada; (iii) y la ya referida calificación jurídica realizada por los registros públicos.

9º) En última instancia cuestiona, vía artículo 184.2 de la Ley General Tributaria, los criterios de ocultación utilizados para la calificación de la infracción.

En síntesis, concluye que todos los datos y elementos se pusieron de manifiesto y se expusieron a la Administración, demostrando desde el inicio buena fe y una conducta alejada de cualquier tipo de ocultación.

Termina solicitando el dictado de sentencia estimatoria del recurso de casación, con imposición de las costas a la parte adversa.

TERCERO .- La Administración General del Estado se opuso al recurso mediante escrito registrado el 30 de abril de 2013.

1º) En relación con los tres primeros motivos, buscando el apoyo de diversas sentencias de esta Sala y del Tribunal Constitucional, descarta que la sentencia impugnada hubiera incurrido en cualquiera de las incongruencias o en falta de motivación que le imputa «Espacio Aviation».

2º) Respecto del cuarto motivo destaca la plena competencia que tiene la Administración para la calificación de los contratos, sin que quede vinculada por la que pudiera haber realizado el Registrador Mercantil.

3º) En relación con el quinto, el abogado del Estado se aparta de los argumentos invocados de contrario centrándose en la controversia de quién debe ser considerado sujeto pasivo del impuesto al inscribir la aeronave en el Registro, extremo que no fue planteado en estos términos por la recurrente. Termina remitiéndose a lo dicho en la sentencia impugnada y en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, en su quinto fundamento.

4º) En cuanto al sexto motivo, se remite a lo expuesto al oponerse al cuarto en cuanto a la independencia que tiene la Administración tributaria para calificar los contratos en el ejercicio de sus potestades.

5º) Respecto de la sanción, confirma su motivación en los términos que fueron apreciados por la Sala de instancia y por la Administración, reproduciendo en el escrito de oposición alguno de los pasajes de la sentencia impugnada.

6º) Por último, el abogado del Estado se opone con argumentos que no se corresponden con ninguna de las quejas recogidas en el escrito de interposición del recurso y que, al parecer, tienen que ver con una supuesta vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. Considera ajustada a derecho y motivada la valoración que hizo la Sala de instancia de las pruebas, rechazando que puedan ser nuevamente analizados en casación, salvo en los conocidos supuestos excepcionales que no concurren 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 22 de abril de 2014, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martínez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por «Espacio Aviation» contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 21 de septiembre de 2010. Esta decisión administrativa de revisión declaró que no había lugar a las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por la mencionada compañía frente a la liquidación practicada el 23 de julio de 2009 por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concepto de impuesto especial sobre determinados medios de transporte, y contra el acuerdo sancionador, adoptado en la misma fecha, por importes, respectivamente, de 3.286.935,97 y 2.069.775,60 euros.

El objeto del presente litigio se centra por un lado, **(i)** en la exigencia del impuesto especial sobre determinados medios de transporte, pese al reconocimiento inicial de la exención solicitada y concedida al titular-adquirente de la aeronave al amparo del artículo 66.1 k) de la Ley 38/1992, una vez practicada la matriculación definitiva y al hilo de las comprobaciones llevada a cabo por la Administración tributaria que permitieron modificar la calificación del contrato, reputándose arrendamiento de servicios el que en principio fue declarado como de cosa. Por otro, **(ii)** en la sanción impuesta por la infracción del artículo 191.3, en relación con el 187, ambos de la Ley 58/2003, 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 que sirvieron para practicar la liquidación y que no han sido controvertidos:

1º) El 15 de diciembre de 2015, «Espacio Aviation» adquirió mediante contrato de compraventa a plazos con pacto de reserva de dominio a favor de Royal Scot Leasing la aeronave marca Dassault, modelo Falcón 900, 2000 Vintage.

2º) Dos días antes, el 13 de dicho mes de diciembre, «Espacio Aviation» ya había suscrito con la entidad Gestair, S.A., un contrato denominado de «arrendamiento de aeronave», en cuya estipulación segunda se incluían las siguientes condiciones en lo atinente a la renta a pagar por la arrendataria:

«[a) Una parte fija, de ciento setenta y dos mil euros mensuales, más b) Una parte variable, por importe cada mes IGUAL AL BENEFICIO DE EXPLOTACION DE LA AERONAVE durante el mes.

Asimismo se establece expresamente en el contrato que el precio sería abonado por meses vencidos con arreglo al siguiente procedimiento:

a. Renta Fija: El último día hábil de cada mes, la ARRENDADORA (ESPACIO AVIACION MANAGEMENT S.L.) emitirá una primera factura a la ARRENDATARIA (GESTAIR S.A.) por la renta fija del mes recién terminado, factura que será pagada por la ARRENDATARIA (GESTAIR, S.A.) dentro de los cinco primeros días hábiles del mes inmediatamente posterior, mediante transferencia a la cuenta número 0030/1518/08/0002345271 de la ARRENDADORA (ESPACIO AVIACION MANAGEMENT S.L.) en el Banco Español de Crédito (Banesto).

b. Renta variable: Dentro de los 10 primeros días hábiles de cada mes, la ARRENDATARIA (GESTAIR S.A.) remitirá a la ARRENDADORA (ESPACIO AVIACION MANAGEMENT S.L.) el cálculo, debidamente justificado, del BENEFICIO DE EXPLOTACION del avión durante el mes recién terminado. Una vez recibido dicho cálculo, y caso de que resulte una cantidad positiva, la ARRENDADORA (ESPACIO AVIACION MANAGEMENT S.L.) emitirá una segunda factura a la ARRENDATARIA (GESTAIR S.A.) por la Renta Variable del mes recién terminado, factura que será pagada por la ARRENDATARIA (GESTAIR S.A.) dentro de los cinco días hábiles siguientes a la recepción de la factura, mediante transferencia a la cuenta nº 0030/1518/08/0002345271 de la ARRENDADORA (ESPACIO AVIACION MANAGEMENT S.L.) en el Banco Español de Crédito (Banesto).»

En cuanto a la forma de calcular el beneficio de explotación, cuyo importe corresponde a «Espacio Aviation», se establece en el contrato lo siguiente:

«1. Ingresos: A los efectos del cálculo del beneficio de explotación, en el haber de la cuenta de explotación de incluirán todos los ingresos que genere a GESTAIR la explotación de la aeronave por cualquier concepto. Las partes acuerdan que LOS INGRESOS SE IMPUTARAN EN LA CUENTA DE EXPLOTACION EN EL MOMENTO EN QUE GESTAIR S.A. LOS COBRE, no en el momento en que se devenguen.

2. Gastos: Se considerarán como gastos todos aquéllos derivados de la explotación técnica y comercial de la aeronave y, en general, toda aquellos costes que genere la explotación de la misma. Las partes pactan que LOS GASTOS SE IMPUTARAN EN LA CUENTA DE EXPLOTACION CUANDO GESTAIR S.A. RECIBA LA FACTURA CORRESPONDIENTE (CRITERIO DE DEVENGO) en el caso de que sean suministros o servicios de terceros facturados a GESTAIR S.A., o en el momento en que se realicen, en el caso de que sean servicios o suministros prestados directamente por GESTAIR S.A. Las partes acuerdan que GESTAIR S.A. incluirá en el debe de la cuenta de explotación, como gasto de explotación, y por tanto a deducir del resultado de explotación, un importe equivalente al 10% (diez por ciento) de las facturas a terceros por servicios de transporte aéreo que GESTAIR S.A. comercialice a terceros sin intervención de la ARRENDADORA (ESPACIO AVIACION MANAGEMENT S.L.).»

Respecto a los gastos en la estipulación cuarta se decía que:

«[1]. Los gastos derivados del mantenimiento de la aeronave (programado y no programado, correctivo y preventivo), incluyendo las reparaciones y las revisiones programadas de la AERONAVE según los planes de mantenimiento del fabricante y excluyendo únicamente los costes de mantenimiento en línea de la aeronave, que formarán parte de la cuenta de explotación.

2. El seguro de la aeronave.

La contratación de estos servicios los realizará la ARRENDATARIA (GESTAIR S.A.) por cuenta de la ARRENDADORA (ESPACIO AVIACION MANAGEMENT S.L.). Los pagos los podrá realizar la ARRENDADORA (ESPACIO AVIACION MANAGEMENT S.L.) directamente o a través de la ARRENDATARIA (GESTAIR S.A.) en cuyo caso ésta los facturará a la arrendadora al coste real incurrido, sin añadir ningún margen de beneficios, obligándose la ARRENDADORA (ESPACIO AVIACION MANAGEMENT S.L.) a abonárselos a la ARRENDATARIA (GESTAIR S.A.) contra la presentación de la factura.»



Además, eran obligaciones de Gestair, S.A. (y luego de TAG Aviation, S.L.), mantener la aeronave de referencia en perfecto estado para volar en cualquier momento, así como de mantenimiento, conservación y operación. Concretamente, realizar las reparaciones y revisiones programadas en los planes de mantenimiento del fabricante de la aeronave, así como el mantenimiento integral de la misma, los motores, los sistemas y los equipamientos. Todo ello, sin perjuicio de que correspondía a «Espacio Aviation» satisfacer el pago por este tipo de costes.

3º) El 5 de octubre 2006, se resolvió el contrato con Gestair, S.A., una vez suscrito el 1 de agosto un contrato similar con TAG Aviation, S.L.

4º) El 14 diciembre 2005 se instó por la actora la matriculación de la aeronave matrícula , en el Registro de Aeronaves del Ministerio de Fomento y se solicitó el 16 de marzo de 2006 la exención del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

5º) El 3 de mayo de 2006 tuvo lugar el asiento de matriculación o primera inscripción de la citada aeronave a favor de «Espacio Aviation», como comprador de la aeronave a plazos con pacto de reserva de dominio, figurando como arrendatarios Gestair, S.A., y más tarde TAG Aviation España, S.L.

6º) El 15 de mayo de 2009, la Inspección de Hacienda del Estado de la Dependencia Regional de Aduanas levantó acta firmada en disconformidad, cuya propuesta de liquidación por el impuesto e importe ya indicados, tras la formulación de las correspondientes alegaciones, fue ratificada en acuerdo de 23 de julio de 2009, notificado el siguiente día 28. En síntesis, la Administración tributaria, a la vista de las condiciones y cláusulas de los contratos, llegó 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.

7º) El 12 de mayo de 2009, se le notificó al sujeto pasivo acuerdo de inicio de procedimiento sancionador por infracción del artículo 191.3, en relación con el 187.1, los dos de la Ley General Tributaria de 2003, que culminó en una sanción también adoptada el 23 de julio de 2009.

SEGUNDO . Debemos comenzar despejando las dudas que sobre la congruencia de la sentencia se expresan en los tres primeros motivos de casación, ya sea por guardar silencio sobre algunos extremos del debate, por haber acudido a la motivación por referencia o por ser internamente incoherente. A las tres quejas le daremos respuesta en este fundamento jurídico.

a) En cuanto a la denunciada incongruencia omisiva, se ha de recordar, una vez más, que existe incongruencia cuando se produce una inadecuación entre el fallo o parte dispositiva de la sentencia y el *petitum* o los términos en los que los contenientes plantearon sus pretensiones. Al conceder más, menos o cosa distinta de lo pedido, el órgano judicial incurre en las formas de incongruencia conocidas como *ultra petita*, *citra petita* o *extra petita partium* (sentencias del Tribunal Constitucional 13/1987, FJ 3º; 48/1989, FJ 7º; 124/2000, FJ 3º; 114/2003, FJ 3º; 174/2004, FJ 3º; 264/2005, FJ 2º; 40/2006, FJ 2º, y 44/2008, FJ 2º, entre otras).

Conforme a la jurisprudencia de esta Sala, una sentencia es incongruente cuando omite resolver sobre alguna de las pretensiones o de las cuestiones planteadas en la demanda (incongruencia omisiva, *citra petita* o *ex silentio*, por defecto); cuando decide *ultra petita partium*, más allá de las peticiones de las partes (incongruencia positiva o por exceso); y cuando se pronuncia *extra petita partium*, fuera de esas pretensiones, sobre cuestiones diferentes a las planteadas (incongruencia mixta o por desviación) [véanse, por todas, las sentencias de 6 de mayo de 2010 (casación 3775/03, FJ 3º), 17 de enero de 2011 (casación 2568/07, FJ 2º) y 30 de enero de 2012 (casación 2374/08, FJ 3º)].

Ahora bien, la exigencia de congruencia opera con menor intensidad cuando no se la contempla desde la perspectiva de las pretensiones sino desde la propia de las alegaciones esgrimidas en su apoyo. En este segundo caso aquella intensidad se debilita, de modo que no es necesario para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva una contestación pormenorizada y explícita a todas y a cada una de ellas, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de líneas de defensa concretas no sustanciales (sentencias del Tribunal Constitucional 26/1997, FJ 4º; 101/1998, FJ 2º; y 132/1999, FJ 4º).

En el supuesto enjuiciado y pese al laconismo con el que se expresa la Sala impugnada, no apreciamos en la sentencia el defecto denunciado. Los jueces de la instancia precisan en el párrafo segundo del tercer fundamento que la actora había incluido en su demanda, sustancialmente, los mismos motivos que invocó previamente ante la Administración, obteniendo una adecuada respuesta del Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución discutida. La coincidencia en los argumentos impugnatorios y la asunción en la sentencia de la contestación suministrada por el órgano de revisión, haciéndola implícitamente suya, descartan la viabilidad de la queja formulada.



b) La segunda denuncia de incongruencia gravita en torno a la deficiente motivación de la sentencia por remitirse a otro pronunciamiento que partía de hechos diferentes. Recordemos que el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva se satisface con la motivación por remisión o *in aliunde*, siempre que el reenvío se produzca de forma expresa e inequívoca y la cuestión sustancial de que se trate hubiera sido decidida en la resolución a la que se remite, según ha reiterado el Tribunal Constitucional en la sentencia 144/2007 (FJ 3º): «[d]entro de las modalidades que puede revestir la motivación hemos afirmado que la fundamentación, por remisión o *aliunde* -técnica en virtud de la cual se incorporan a la resolución que prevé la remisión los razonamientos jurídicos de la decisión o documento a la que se remite (ATC 207/1999, de 28 de julio , FJ 2)- "no deja de serlo ni de satisfacer la exigencia constitucional contenida en el derecho fundamental" a la tutela judicial efectiva [entre otras muchas, SSTC 187/2000, de 10 de julio , FJ 2 ; 8/2001, de 15 de enero, FJ 3, in fine ; 13/2001, de 29 de enero, FJ 2 ; 108/2001, de 23 de abril, FJ 2 ; 5/2002, de 14 de enero, FJ 2 ; 171/2002, de 30 de septiembre , FJ 2; y ATC 194/2004, de 26 de mayo , FJ 4 b); en términos similares, SSTC 115/2003, de 16 de junio, FJ 8 ; 91/2004, de 19 de mayo, FJ 8 ; 113/2004, de 12 de julio, FJ 10 ; 75/2005, de 4 de abril, FJ 5 ; y 196/2005, de 18 de julio , FJ 3], siempre y cuando dicha remisión se produzca de forma expresa e inequívoca [STC 115/1996, de 25 de junio , FJ 2 b)] y que la cuestión sustancial de que se trate se hubiera resuelto en la resolución o documento al que la resolución judicial se remite (SSTC 27/1992, de 9 de marzo, FJ 4 ; y 202/2004, de 15 de noviembre , FJ 5; y ATC 312/1996, de 29 de octubre , FJ 6)».

Se ha de tener en cuenta, en primer lugar, que la sentencia impugnada en ningún momento dice que se trate de supuestos idénticos sino similares, es decir que obedecen a una misma razón de ser o guardan aspectos sustanciales análogos que permiten la remisión como medio de conocer el criterio de tribunal que resuelve. Y, efectivamente, la similitud es más que evidente en cuanto al negocio jurídico celebrado, la forma y la manera de configurar el contrato de arrendamiento de la aeronave a favor de una empresa de navegación aérea. La única diferencia, irrelevante a todas luces, es que en la remitida quien matriculó fue la empresa de leasing que concedió el contrato de arrendamiento financiero a la adquirente final de la aeronave, mientras que en la que es objeto del presente litigio fue directamente esta última la entidad a cuyo nombre se inscribió la matriculación.

c) No mejor éxito puede tener la incongruencia interna imputada por «Espacio Aviation» en el tercer motivo de casación. Una sentencia es incoherente, incurriendo en la que de forma menos técnica se conoce como incongruencia interna, cuando los fundamentos de su decisión y el fallo resultan contradictorios, es decir, cuando no observa la necesaria correlación entre *la ratio decidendi* y lo resuelto en la parte dispositiva y, asimismo, cuando no refleja una adecuada conexión entre los hechos admitidos o definidos y los argumentos jurídicos utilizados [sentencias de 7 de octubre de 2010 (casación 7640/05, FJ 3 º) y 11 de febrero de 2010 (casación 9215/04 , FJ 3º)]. A la hora de enjuiciar si dicha contradicción existe, deben tenerse en cuenta dos importantes precisiones: primera, la falta de lógica interna de la sentencia no puede asentarse en la consideración de un razonamiento aislado sino que es preciso tener en cuenta su discurso completo; y, segunda, tampoco basta para apreciar este defecto cualquier contradicción, se requiere una notoria incompatibilidad entre los criterios básicos de la sentencia y su parte dispositiva, sin que las argumentaciones *obiter dicta*, los razonamientos supletorios o a mayor abundamiento puedan determinar la incongruencia interna [dos sentencias de 19 de mayo de 2011 (casaciones 2783/08, FJ 4 º, y 2825/08 , FJ 5º)].

Pues bien, a la vista de las circunstancias expresadas, ni tan siquiera cabe apreciar discrepancia entre el razonamiento que consideró o calificó como arrendamiento de servicios el entramado contractual descrito y aquel que, al valorar la procedencia de la sanción impuesta, apreció que esa misma articulación contractual encajaba en la ocultación como elemento de graduación. La circunstancia de que estimara la presencia de esta última no supone que no hubiera entramado negocial, pues aquella no significa que el contrato no exista, como pretende «Espacio Aviation» en este motivo de queja.

Los tres primeros motivos deben ser, por tanto, desestimados.

TERCERO .- Rechazados los motivos de queja formulados en torno a cuestiones formales de la sentencia, antes de entrar en el análisis de los motivos de fondo no está de más hacer unas previas consideraciones 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, a 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 der 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 embarcaciones, 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 este 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 aplicable 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 restantes motivos de casación.



CUARTO .- Los motivos cuarto y sexto están íntimamente conectados, lo que permite su conjunta resolución. Por un lado, entran de lleno en la valoración que la Sala de instancia hizo, tanto de los documentos públicos y privados en los que se reflejaron los contratos de arrendamiento, como en sus consecuencias interpretativas. Por otro, establecen una vinculación con la calificación registral realizada con ocasión de la incorporación de los documentos a los registros públicos, lo que condicionaría la interpretación del negocio jurídico realizada más tarde por la Administración tributaria.

La primera queja, en los términos formulados, se adentra en la valoración de la prueba llevada a cabo en instancia, lo que nos obliga a recordar una vez más nuestra jurisprudencia al respecto. 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, como acabamos de apuntar, por el cauce de la letra d) del indicado precepto se denuncia la infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o si 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. Hemos reiterado 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 22º) y 23 de julio de 2012 (casación 599/10, FJ 2º). En otras palabras, sólo podemos adentrarnos en ese terreno cuando la valoración del contenido de los contratos contravenga manifiestamente la legalidad o resulte errónea, disparatada, arbitraria,



contraria al buen sentido o pugne abiertamente con realidades suficientemente probadas, sea irracional o incluso adolezca de desproporción, no encajando 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 los distintos contratos, de sus cláusulas y del 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 lo único que contrató «Espacio Aviation» de manera sucesiva con las dos empresas de navegación aérea fue la prestación de los servicios necesario para que la aeronave pudiera ser utilizada y estuviera a disposición de la propietaria en todo momento. Tal y como fue apreciado por el órgano de revisión económico-administrativa en el análisis de lo que se denomina «renta», lo que en realidad se producía a través de importe facturado por tal concepto era la recuperación del beneficio económico de la explotación de la aeronave, beneficio económico que procedía del propio arrendador, ya que los ingresos facturados por las dos empresas de navegación aérea, Gestair S.A., primero, y TAG Aviation S.L., después, correspondían en gran medida a las facturas emitidas por la propietaria, bien por la utilización del avión, bien por la repercusión de los gastos de mantenimiento que corrían a cargo de «Espacio Aviation».

Tampoco huelga tener presente que esta Sala se ha pronunciado en un supuesto muy similar en la sentencia 14 de septiembre de 2012 (casación 3192/09, FJ 3º), en el que se analizaba la verdadera naturaleza del contrato de arrendamiento entre la propietaria de la aeronave y una empresa de navegación aérea:

«[R]especto al pago de la renta y las facturas emitidas entre Grupo Scholtz, S.A. y Gestair, S.A., se ha comprobado que las cantidades que Gestair, S.A. factura a Grupo Scholtz, S.A. son muy superiores a lo que ésta última recibe en concepto de renta derivada del arrendamiento. En el informe ampliatorio del acta, se recoge el detalle de la facturación. Por su parte, se ha comprobado en la contabilidad de la interesada que no se produce ninguna transferencia de dinero de Gestair, S.A. a Grupo Scholtz, S.A., mientras que sí se han producido en sentido contrario. Como consecuencia de lo anterior, se deduce que la corriente neta de ingresos va del dueño de la cosa al arrendatario.

En cuanto al resultado económico de la explotación del avión, de la cuenta de explotación del mismo, aportada por Gestair, S.A., se deduce que el canon que paga en concepto de arrendamiento es el Resultado económico (Ingresos-Gastos), una vez deducida la cantidad fija y la renta mínima pactada en el contrato. En todos los años comprobados se recogen gastos de personal, seguros, formación, impuestos, tasas de aeropuertos, handling, compras, combustibles, catering, revisiones técnicas, mantenimiento, gastos de viaje y dietas.".

Ello obliga a concluir 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».

Reitera «Espacio Aviation» en el motivo sexto, pero vinculándolo a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, que un contrato no puede ser calificado de diferente manera cuando accede a los registros públicos y cuando es interpretado por la Administración tributaria con ocasión del procedimiento de inspección, quien forzosamente debería estar sometida a la calificación realizada por el registrador.

Como dijimos en nuestra sentencia de 7 de abril de 2014 (casación 3699/12, FJ 3º), el principio que exige proteger la confianza legítima no resulta novedoso ni extravagante en nuestra jurisprudencia. Son varias las sentencias que le han dado operatividad en distintos ámbitos para amparar a administrados que han actuado bajo la cobertura del mismo. Pueden así consultarse las sentencias de 23 de noviembre de 1984 (repertorio de jurisprudencia 1984/5956), 30 de junio de 2001 (casación 8016/95), 26 de abril de 2010 (casación 1887/05), 28 de noviembre de 2012 (casación 5300/09) y 22 de enero de 2013 (casación 470/11), las dos penúltimas dictadas en materia tributaria, que no hacen sino adoptar los criterios ya sentados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme a la que el principio que nos ocupa vincula a todos los poderes públicos (i) si la creencia del administrado que lo sustenta se basa en signos externos y no en meras apreciaciones subjetivas o convicciones psicológicas y, (ii) ponderados los intereses en juego, la situación de quien legítimamente se ha fiado de la Administración es digna de protección [sentencias de 26 de abril de 1988, *Krüechen* (316/96); 1 de abril de 1993, *Lageder y otros* (asuntos acumulados C-31/91 a C-44/91); 5 de octubre de 1993, *Driessen y otros* (asuntos acumulados C-13/92 a C-16/92); 17 de julio de 1997, *Affish* (C-183/95); 3 de diciembre de 1998, *Belgocodex* (C-381/97); y 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer* (C-62/00)].



Dicho principio, que se encuentra hoy positivado en el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, está relacionado con los más tradicionales en nuestro ordenamiento de seguridad jurídica y buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares.

No obstante, conviene tener presente, como advertíamos en la sentencia de 13 de junio de 2011 (casación 1028/09, FJ 2º), que ni el principio de buena fe ni el de confianza legítima pueden justificar la petrificación de criterios administrativos contrarios al ordenamiento jurídico. En la citada sentencia, recordábamos lo dicho en la de 15 de abril de 2002 (casación 10381/97, FJ 8º), esto es, que el principio de protección de la confianza legítima comporta, como ya hemos apuntado, que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que frustren la esperanza inducida por la razonable estabilidad de sus decisiones, en función de las cuales los administrados han ordenado su comportamiento. O, en otros términos, su virtualidad puede provocar la anulación de un acto de la Administración o la obligación de esta última de responder de la alteración de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas en su mantenimiento, cuando la mudanza se produce sin mediar las debidas previsiones correctoras o compensatorias, sin conocimiento anticipado o sin medidas transitorias suficientes y proporcionadas al interés público para que los sujetos puedan acomodar su conducta [en igual sentido la sentencia de 25 de octubre de 2004 (casación 8145/99, FJ 3º)].

Por el contrario, la mera expectativa de que las circunstancias se mantengan inalteradas no resulta suficiente para la operatividad del mencionado principio; ni el principio de seguridad jurídica ni el de confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban considerarse irreversibles [véanse las sentencias de 15 de abril de 2002 (casación 10381/97, FJ 8º) y 11 de noviembre de 2010 (casación 5770/06, FJ 4º)].

Nada de lo expuesto por nuestra jurisprudencia tiene que ver con la vulneración del principio de confianza legítima ni la seguridad jurídica en los términos invocados por «Espacio Aviation» en este motivo de queja. Confunde la recurrente la función calificadoras del registrador cuando un documento accede al Registro y su alcance. Baste para ello recordar algunos preceptos del Reglamento del Registro Mercantil.

En términos generales, el artículo 6 establece que «[l]os Registradores calificarán bajo su responsabilidad la legalidad de las formas extrínsecas de los documentos de toda clase en cuya virtud se solicita la inscripción, (...)». El artículo 58.2. al referirse al ámbito de la calificación, dice que «[e]l Registrador considerará faltas de legalidad en las formas extrínsecas de los documentos inscribibles, las que afecten a su validez, según las leyes que determinan su forma, siempre que resulten de los documentos presentados. Del mismo modo, apreciará la omisión o la expresión sin claridad suficiente de cualquiera de las circunstancias que necesariamente deba contener la inscripción o que, aun no debiendo constar en ésta, hayan de ser calificadas». Por último, continúa el artículo 59.1 añadiendo que «[l]a calificación del Registrador y, en su caso, la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado dictada en vía de recurso gubernativo se entenderán limitadas a los efectos de extender, suspender o denegar el asiento principal solicitado. [...]».

De los preceptos transcritos se infiere que la calificación que realizan los registradores para permitir el acceso de determinados documentos a los registros públicos, se limita al control de los elementos «extrínsecos» en virtud de los cuales pueden o no inscribirse. Se trata de un control formal y no de un análisis del contenido material de los negocios jurídicos documentados. Por ello, nada impide a la Administración en el ejercicio de las potestades que le son propias, y concretamente al amparo de lo establecido en el artículo 13 de la Ley 58/2003, exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias «[c]on arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

Las reflexiones que preceden conducen a la desestimación de los motivos cuarto y sexto.

QUINTO .- Achaca «Espacio Aviation» a la sentencia, en el quinto motivo, una restrictiva interpretación del artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992, en la medida que la literalidad del precepto no distingue, a los efectos de aplicar la exención, si el arrendamiento es de cosa o de servicios, de tal manera que, en su opinión, sea cual fuere la calificación, la dispensa resultaba procedente.

No deja de sorprender este quinto motivo si se repara en los encomiables esfuerzos que la recurrente llevó a cabo antes, durante y después del procedimiento tributario para poner de manifiesto y justificar que se trataba de un contrato de arrendamiento de cosa y no de servicios.

Esta queja también está abocada al fracaso, tal y como se desprende de la propia redacción del artículo 66.1.k) citado, interpretado en los términos exigidos por el artículo 12.1 de la Ley 58/2003. Recordemos que literalmente se establece en el citado precepto que «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 [...]». Poco esfuerzo exegético se requiere para inferir de la redacción que lo que se tiene que ceder para aplicar la exención es la aeronave como tal, y no los servicios que puedan prestarse con ella.

Por ello, si lo que se cede en arrendamiento no es la aeronave, queda fuera del ámbito del presupuesto de hecho de la exención cualquier otra forma negocial que sobre su uso, utilidad o explotación pudiera establecerse entre particulares. Lo que pretende la actora raya la integración analógica, incluyendo en el presupuesto de hecho de la exención del precepto una forma arrendaticia diferente a la considerada por el legislador, lo que resulta incompatible con el artículo 14 de la Ley General Tributaria de 2003 .

SEXTO .- Sólo restan por examinar los tres últimos motivos motivo de casación que se enderezan a atacar la sentencia recurrida en cuanto confirma la sanción impuesta. En síntesis, se centran en tres aspectos: la falta de responsabilidad, su motivación y la inexistencia de la agravante de ocultación.

Debemos tener presente que esta Sala se ha pronunciado sobre una sanción de la misma factura que la aquí impuesta en la sentencia de 21 de febrero de 2014 (casación 4185/11 , FJ 10º), anulándola 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 los motivos de casación séptimo y octavo, sin que sea necesario examinar el último, que trata sobre la existencia de ocultación a efectos de calificar la infracción que anulamos.



Resolviendo el debate en los términos suscitados, en cumplimiento del artículo 95.2.d) de la Ley 29/1998 , debemos acoger en parte el recurso contencioso-administrativo 635/10, interpuesto por «Espacio Aviation» contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 21 de septiembre de 2010, anulándola única y exclusivamente en lo que respecta a la sanción impuesta, desestimando el resto de las pretensiones impugnatorias.

SÉPTIMO .- 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 los motivos séptimo y octavo, sin necesidad de examinar el noveno, y desestimamos los demás del recurso de casación 1965/12, interpuesto por **ESPACIO AVIATION MANAGEMENT**, S.L.U., contra la sentencia dictada el 26 de marzo de 2012 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 625/10 , que casamos y anulamos en cuanto se refiere 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 el particular referido a la sanción infligida.

2º) Declaramos la nulidad del acuerdo sancionador adoptado el 23 de julio de 2009 por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia 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.