



Roj: **STS 1674/2015** - ECLI: **ES:TS:2015:1674**

Id Cendoj: **28079130022015100198**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/04/2015**

Nº de Recurso: **2855/2012**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2410/2012,**  
**STS 1674/2015**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a dieciséis 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 2855/12, interpuesto por **ROYAL SCOT LEASING LIMITED**, representada por la Procuradora Doña Adela Gilsanz Madroño, contra la sentencia dictada el 21 de mayo de 2012 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 708/10 , relativo al impuesto especial sobre determinados medios de transporte y acuerdo sancionador.

Ha comparecido como parte recurrida LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por el Abogado del Estado.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** .- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo 708/10 , promovido por **ROYAL SCOT LEASING LIMITED** (RSL en lo sucesivo), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 19 de octubre de 2010, rechazando en única instancia las reclamaciones económico administrativas interpuestas frente a la liquidación de la Dependencia Regional De Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y contra acuerdo sancionador relativo al citado impuesto.

El origen del litigio se centra la liquidación practicada por la Administración tributaria, en la que se rechaza de la exención por primera matriculación instada por RSL en calidad de titular-adquirente de la aeronave matrícula ..... , al amparo de lo establecido artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), puesto que iba a ser cedida en arrendamiento a una empresa dedicada exclusivamente a la navegación aérea.

En síntesis, la sentencia impugnada confirma la supresión de la exención por la primera matriculación de la aeronave. Tras la interpretación de los contratos celebrados entre RSL, la arrendataria financiera, y la empresa dedicada a la navegación aérea, considera que a pesar de la calificación efectuada por la recurrente, no estamos ante un arrendamiento de cosa sino de servicios. En todo caso, la condición de sujeto pasivo recae en la persona o entidad que instó la primera matriculación, a la sazón RSL. Completa la fundamentación de sus razonamientos remitiéndose a anteriores pronunciamientos de la propia Sala de instancia. Concluye con la confirmación de la sanción que le fue impuesta a la entidad financiera.

**SEGUNDO**.- RSL, preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 13 de julio 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 se denuncia la infracción del artículo 67 apartado a) de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en relación con el artículo 65 de la misma Ley, así como la doctrina del Tribunal Constitucional recogida en su sentencia nº 16/2003 de 20 de enero, y la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en las Sentencias de 14 de julio de 2010 (casación 4003/04), 16 de marzo de 2011 (casación 212/07) y de 19 de mayo de 2011 (casación 2825/08).

Afirma que sólo debería considerarse sujeto pasivo a la entidad que disponga del título para hacer uso de la aeronave en su beneficio, y que en ningún caso puede ser RSL que se limitó a ser un mero financiador de la adquisición de la aeronave por parte de otra entidad. En aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional establecida en su sentencia nº 16/2003, lo realmente sometido a tributación es el importe satisfecho por la adquisición de los medios de transporte. Esto significa que el gravamen del impuesto se determina en función de la capacidad económica exteriorizada con la adquisición de un medio de transporte, lo que supone que el sujeto pasivo del IEDMT 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 entidad que explota la aeronave y no la entidad que financia su adquisición.

La Audiencia Nacional ha hecho caso omiso de la doctrina expuesta. RSL no dispone de título para hacer uso del avión en su beneficio. Entre la recurrente e **Rentalia** se celebró un contrato de compraventa a plazos con pacto de reserva de dominio a favor de **Rentalia** con la finalidad de que RSL financiara la adquisición de la aeronave. De esta manera, **Rentalia** 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 Sentencias de 14 de julio de 2010 (casación 4003/04), de 16 de marzo de 2011 (casación 212/07) y de 19 de mayo de 2011 (casación 2825/08).

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

Por todo ello concluye que la sentencia impugnada ha infringido la normativa y jurisprudencia expuestas, puesto que el beneficiario de la matriculación a título de propietario, en su condición de titular de la práctica totalidad de los derechos inherentes a la titularidad de la aeronave, no sería RSL, si no la entidad que disponía del título para hacer uso del avión en su beneficio.

2º) En el segundo se dicen vulnerados el artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992, en relación con los artículos 135 y 136 del Real Decreto 1165/1995 de 7 de julio que la desarrolló.

a) Respecto del destino de la aeronave que iba a ser cedida en arrendamiento a una empresa de navegación aérea Executive, niega que RSL 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, RSL o entidades vinculadas a la misma, fueron usuarias finales de la aeronave. La sentencia impugnada realizó 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 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 toda la debida diligencia.

3º) En el tercer motivo se 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, Real Decreto de 24 de julio de 1889 (Gaceta de Madrid núm. 206, de 25 de julio) relativos, tanto a la interpretación de los contratos como al contrato de arrendamiento.

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 la empresa adquirente (arrendataria financiera) y la de empresa de navegación aérea cumplía todos los requisitos para ser un contrato de arrendamiento de cosa. Aun en el caso de que la remuneración de los servicios prestados pudiera ser mayor que la renta pactada por el arrendamiento de la aeronave, por parte de **Rentalia** a la entidad operadora Executive no debe suponer necesariamente, que el citado contrato de arrendamiento se desnaturalice y deba calificarse de forma diferente. En este sentido, no cabe calificar de forma distinta el contrato de arrendamiento de la aeronave con base en los servicios, propios de una entidad de navegación aérea que presta de forma adicional y separada de la arrendataria financiera, puesto que el citado contrato de arrendamiento cumple los requisitos del Código Civil para considerarse arrendamiento de cosa y los servicios prestados la empresa de navegación aérea no forman, en ningún caso, parte del objeto del arrendamiento de cosa.

Lo que no puede tratarse con la misma simplicidad es 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 se denuncia la infracción del artículo 179.1 y 179.2.d), así como del art. 184.1 y 2, de la Ley 58/2003, General Tributaria, en relación con los artículos 136 y 137 del Real Decreto 1165/1995, y de la jurisprudencia de este Tribunal Supremo sobre esta cuestión, concretada en sus sentencias de 16 de septiembre de 2009 (casación 4228/03 y 5481/03), 6 de junio de 2008 y 30 de septiembre de 2010.

La inspección 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 se dijo, a quien 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 bloques, (i) uno relativo a la propia calificación como culpable de la conducta de RSL, 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 58/2003, sobre la concurrencia de la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por actuar al amparo de una interpretación razonable de la norma; y por otro lado, (ii) el 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 lo previsto en los artículos 179.1 y 179.2.d) y 184.1 y 2, de la Ley General Tributaria, en relación con los artículos 136 y 137 del Reglamento de Impuesto Especiales y, lógicamente, con el art. 191 de la LGT, que tipifica la infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

(i) En cuanto al primer apartado, insiste en la ausencia de culpabilidad de la recurrente, 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 exculpatario; 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 del Constitucional y del Supremo han fijado, en relación con los principios generales aplicables en el ámbito sancionador tributario, un corolario del principio que parten de la premisa antes invocada que las sanciones tributarias no son nunca, ni pueden ser, una consecuencia automática o inexorable de una regularización tributaria, citando la sentencia de esta Sala de fecha 6 de junio de 2008 (casación nº 146/04) y la del Tribunal Constitucional 164/2005 de 20 de junio de 2005.

Se proscribire 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 rodeaban, en cada paso, al supuesto sujeto infractor y cita la sentencias del Tribunal Supremo de fechas 16 de septiembre de 2009 (casaciones 4228/03 y 5481/03), entre otras.

Sostiene que RSL 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 aplicación del impuesto. Acompañó al modelo 05 de certificación de las características técnicas de la aeronave expedida por el vendedor, así como del recibo corriente del impuesto sobre actividades económicas de la entidad operadora, puesto que sería ésta la que desempeñaría la actividad de navegación aérea a la que afectaría la citada aeronave.



La Sala de instancia no se ha pronunciado sobre estos extremos, limitándose únicamente a considerar, por remisión a otra sentencia anterior, que RSL 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 el proceder de la mercantil, vulnera la jurisprudencia y 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 calificar la infracción como grave como consecuencia de la existencia de ocultación. RSL no tenía obligación de presentar declaración, al haberle sido concedida la exención establecida por la letra k) del apartado 1 del art. 66 de la Ley del impuesto, tras la presentación del correspondiente modelo 05 solicitándola.

Se infringe lo dispuesto en el artículo 184.2 de la Ley General Tributaria; cuando se solicitó la exención se aportó toda la documentación que obraba en poder de RSL, en relación con la operación llevada a cabo. Cita varias sentencias de la Sala de instancia relativas a la exigencia de motivar la ocultación; 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, la infracción se centra en el 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.

RSL 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 (IVA e IEDMT) 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, sin justificación alguna.

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

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

**TERCERO** .- El abogado del Estado se opuso al recurso de casación mediante escrito registrado el 15 de enero de 2013.

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 esta entidad a la que 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 los argumentos empleados por la Sala de instancia, que reputa ajustados a derecho y de donde se puede contratar 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 haber realizado en Registrador Mercantil.

4º) En último cuarto lugar, en torno a la sanción impuesta, confirma la motivación de la sanción impuesta, como fue corroborado por la Sala de instancia, reproduciendo en el escrito de oposición alguno de sus pasajes.

5º) En quinto y último lugar, rechaza 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 el



que puedan ser nuevamente analizados en casación, salvo en los conocidos supuestos excepcionales, cuyo concurso descartó 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 16 de enero de 2013, fijándose definitivamente al efecto el día 15 de Abril de 2015, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

**QUINTO**.- Con escrito de fecha 2 de julio de 2014, la recurrente aportó copia de la sentencia de esta Sala de 21 de febrero de 2014, casación 4185/11 , por la que se la anulaba la sanción impuesta en un supuesto análogo al aquí enjuiciado.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo 708/10 promovido por RSL, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 19 de octubre de 2010, rechazando en única instancia las reclamaciones económico administrativas interpuestas frente a la liquidación de la Dependencia Regional De Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y contra acuerdo sancionador relativo al citado impuesto.

El objeto del presente litigio se centra por un lado, (i) en la exigencia del IEDMT, pese al reconocimiento inicial de la exención solicitada y concedida al titular adquirente de la aeronave conforme a lo previsto en el art. 66.1 k) de la indicada Ley 38/1992 y una vez practicada la matriculación definitiva, cuando realizadas las posteriores comprobaciones por la Administración tributaria, se desprende de las relaciones contractuales examinadas que no concurrían los requisitos de la exención, puesto que lo que se encubría era un arrendamiento de servicios a prestar a la aeronave por parte de unas operadoras, y no su cesión. Por otro, (ii) en la sanción impuesta por la infracción del artículo 191.3 en relación con el artículo 187 de la Ley 58/2003 , calificada como grave, por superar la cuota los 3000 euros y apreciar ocultación.

Los motivos del presente recurso son iguales en su formulación, contenido y objeto a los que RSL hizo valer en los recursos de casación 1683 y 1685/12. Ponemos de manifiesto que el debate en idénticos términos, ya que se dirige la acción casacional contra una sentencia con el mismo objeto que las ya enjuiciadas y aduciéndose motivos de igual contenido. Por ello bastará, aquí y ahora, con reproducir íntegramente lo dicho en la última de las citadas:

*"SEGUNDO.- 1. El primer motivo de casación se formula al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional , por infringir la sentencia de 27 de febrero de 2012 (en su Fundamento de Derecho Quinto) el artículo 67 apartado a) de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales , en relación con el artículo 65 de la misma Ley , así como la doctrina del Tribunal Constitucional recogida en su sentencia número 16/2003, de 20 de enero , y la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en las sentencias de 14 de julio de 2010 (rec. casa. 4003/2004) , 16 de marzo de 2011 (rec. casa. 212/2007) y de 19 de mayo de 2011 (rec. casa. 2825/2008) .*

*La LIE establece como sujeto pasivo del IEDMT, en el mencionado artículo 67 apartado a), a "las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte".*

*La Audiencia Nacional ha establecido en el Fundamento Jurídico Quinto de la sentencia que, al haber sido RSL quien ha realizado la primen inscripción de la aeronave en el Registro de Matrícula de Aeronaves, ha de ser el sujeto pasivo del Impuesto.*

*La recurrente no esta de acuerdo con la fundamentacion esgrimida por la Audiencia Nacional, al haber considerado ésta indiferente que en la primera matriculación de la aeronave no sólo apareciese RSL como propietario, sino también Itálica como poseedora y Tag Aviation como arrendataria. Así, si se atiende al tenor literal del artículo 67.a) de la LIE son sujetos pasivos las empresas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte, es decir, en nuestro caso podrían existir, en teoría, hasta tres sujetos pasivos: RSL, Itálica y la operadora.*

*Sin embargo, en aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional establecida en su sentencia número 16/2003, de 20 de enero el IEDMT es un impuesto que grava el consumo de los vehículos y lo realmente sometido a tributación es el importe satisfecho por la adquisición de los mismos. Esto significa que el gravamen del impuesto se determina en función de la capacidad económica exteriorizada con la adquisición de un medio de transporte, lo que supone que el sujeto pasivo del IEDMT ha de ser aquél que adquiera la nave para su utilización y disponga del título para hacer uso del avión en su beneficio, esto es, la entidad que explota la aeronave y no la entidad que financia la adquisición.*



La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha hecho caso omiso de la doctrina que acabamos de exponer, limitándose a señalar que, dado que, en su opinión, "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".

RSL no dispone de título para hacer uso del avión en su beneficio. En efecto, tal como ha reconocido la Audiencia Nacional en la sentencia recurrida, y como se desprende del expediente administrativo, el 18 de noviembre de 2007, RSL e Itálica celebraron un contrato de compraventa a plazos con pacto de reserva de dominio a favor de Itálica con la finalidad de que RSL financiara la adquisición de la aeronave por parte de Itálica. De esta manera, Itálica 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 Audiencia Nacional ha obviado en su sentencia las consecuencias que las cláusulas de reserva de dominio tienen sobre las relaciones entre comprador y vendedor lo que, a juicio de la parte recurrente, supone una vulneración de la jurisprudencia de este Tribunal Supremo recogida en las sentencias de 14 de julio de 2010 (re. casa. 4003/2004), de 16 de marzo de 2011 (rec. casa. 212/2007) y de 19 de mayo de 2011 (rec. casa. 282512008).

Por lo tanto, mediante el contrato de compraventa a plazos con pacto de reserva de dominio firmado entre RSL e Itálica, RSL transmite la propiedad de la aeronave a Itálica, y lo que se consigue con dicho contrato es establecer una garantía a favor de RSL, que no tiene otra función que la de financiar la compraventa de la aeronave.

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

En conclusión, en la sentencia ahora recurrida la Audiencia Nacional ha infringido la normativa y jurisprudencia expuestas en el presente motivo casacional, puesto que el beneficiario de la matriculación a título de propietario, en su condición de titular de la práctica totalidad de los derechos inherentes a la titularidad de la aeronave (como reconoce la propia Administración, dado que ésta es la esencia misma de la regularización practicada) no sería RSL, quien actúa como un mero financiador sino, en su caso, la "entidad que disponía del título para hacer uso del avión en su beneficio".

2. Este primer motivo de casación se centra 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 IVA y el IEDMT y la razón esencial de su pacífica coexistencia en el marco comunitario, es debida a la diferente configuración del hecho imponible, que la norma establece para diferenciar entre ambos tributos. Como establece el artículo 65.1.c) de la Ley, en el momento de su aplicación a los supuestos enjuiciados, se somete 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 es la matriculación, no la tenencia, titularidad o propiedad de la aeronave, por lo que no en nada influye que quien la matricule sea la persona física o jurídica que la explote.

Como resulta de la sentencia --fundamento de derecho tercero--: "El 18 de diciembre de 2007 se insta por la actora 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 6 de marzo de 2008 se solicita la exención del Impuesto Especial correspondiente a la primera matriculación y el 11 de marzo de 2008 se le comunica la concesión de la exención solicitada. El 8 de mayo de 2008 se expide el certificado de matriculación definitiva de la aeronave ECKMS resultando la actora la propietaria de la aeronave, Itálica la poseedora de la compra y Tag arrendataria de la aeronave". Luego por aplicación del artículo 67. a) de la Ley 38/1992, al ser la recurrente la titular de la inscripción definitiva en el Registro de Aeronaves, es ella a quien se debe girar la liquidación y por tanto, es el sujeto pasivo del Impuesto Especial. Por otro lado, por aplicación del artículo 17.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, la situación del sujeto pasivo no resulta alterable por acuerdos, pactos o contratos entre las partes, de lo que resulta que la liquidación está bien girada y no procede anular la misma para que figure como deudor de la liquidación ITÁLICA DE NAVEGACIÓN S.L.

Todos los argumentos relativos a la "verdadera" propiedad de la aeronave matriculada y a su explotación carecen de relevancia alguna, a los efectos de la determinación del 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 presente 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.

El que la normativa del impuesto contemple un supuesto de exención, en su artículo 66.k) en aquellas "aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea", y que para ello deba acreditar el solicitante de la exención, en los términos exigidos por el artículo 137.1.b) del Real Decreto 1165/1995, el desempeño de la actividad a la que va a afectar la aeronave, en nada desvirtúa lo dicho. Puede darse 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.

TERCERO.- 1. El segundo motivo de casación se articula sobre la base de la infracción del artículo 66.1.k) de la LIE, en relación con los artículos 135 y 136 del RIF, al haber considerado la Sala de instancia que RSL no puede acogerse a la exención regulada en el artículo 66.1.k) de la citada Ley, a pesar de haber cumplido, según la recurrente, todos los requisitos exigidos por el Reglamento de la misma.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, al igual que hizo el TEAC al desestimar la reclamación económico-administrativa en la que tiene su origen la controversia, se basa en una recalificación del contrato de arrendamiento y de su addendum, celebrado entre Itálica y Tag Aviation (la operadora), como contrato de arrendamiento de servicios en lugar de como arrendamiento de cosa para, finalmente, concluir que RSL no ha cumplido con los requisitos establecidos por la norma para que sea aplicable la exención regulada en el precitado artículo 66.1.k) de la LIE.

La recurrente considera que la sentencia recurrida ha vulnerado lo dispuesto en el artículo 66.1.k) de la LIE al denegar a RSL la aplicación de la exención regulada en dicho precepto.

Así, el artículo 66.1.k) de la LIE establece que estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España de los siguientes medios de transporte:

"k) Las aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea siempre que su utilización no pueda calificarse de aviación privada de recreo con arreglo a lo previsto en el número 4 del artículo 4 de esta Ley.

La recurrente considera, en contra de lo señalado por la Audiencia Nacional, que RSL sí habría cumplido en último término con todos los requisitos exigidos por la norma transcrita para su correcta aplicación.

a) Aeronave destinada a ser cedida en arrendamiento a una empresa de navegación aérea.

Tal como se desprende del expediente y de la sentencia recurrida, RSL vendió a Itálica la aeronave en cuestión a través de un contrato de compraventa a plazos con pacto de reserva de dominio que, posteriormente, fue cedida en arrendamiento por ésta a Tag Aviation (entidad de navegación aérea que cuenta con la correspondiente Licencia y Certificado de Operador Aéreo). Por tanto, RSL tenía conocimiento de que la aeronave iba a ser cedida en arrendamiento a la operadora aérea.

Siendo esto así, en la medida que en que la aeronave fue cedida en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea, el requisito exigido por el artículo 66.1.k) de la LIE ha de entenderse cumplido siempre que el destino final y único de la aeronave sea precisamente ése, el de ser arrendada a empresas de navegación aérea.

b) RSL o entidades vinculadas a la misma no son usuarias finales de la aeronave.

El artículo 66.1.k) de la LIE establece que no será aplicable la exención "cuando la persona a cuyo nombre se matricule la aeronave o las personas vinculadas a ella resulten en su conjunto usuarios finales de la aeronave en un porcentaje superior al 5% de las horas de vuelo realizadas por ésta durante un período de doce meses consecutivos. Para la aplicación de este párrafo se consideran personas vinculadas aquéllas en las que concurren las condiciones previstas en el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Pues bien, la Audiencia Nacional se ha remitido en el Fundamento Jurídico Sexto de la sentencia recurrida a la Resolución del TEAC, quien únicamente se refiere al uso del avión mediante una lacónica referencia a que "en la estipulación Quinta del Addendum (folio 408 del expediente) se establece un uso y disfrute preferente de la aeronave por parte de Itálica Navegación S.L., comprometiéndose TAE a facilitar a la misma acceso garantizado a la aeronave y su disponibilidad para realizar las horas de vuelo que desee realizar en la misma".

La recurrente considera que la sentencia realiza una interpretación errónea del precitado artículo 66.1.k) de la LIE puesto que considera, por remisión a la Resolución del TEAC y al Acta de la inspección, que más de un 5% de las horas de vuelo se han utilizado por personas vinculadas, pero vinculadas a Itálica, que nada tiene que ver con RSL.

c) RSL solicitó una exención rogada que fue otorgada por la Administración.



La sentencia de instancia ha infringido lo dispuesto en los artículos 135 y 136 del RIE, al haber denegado a RSL la aplicación de la exención ya citada, regulada en el artículo 66.1.k) de la LIE, pese a haber cumplido la recurrente todos los trámites exigidos por dichos artículos.

Dichos preceptos señalan que para poder aplicar la exención del IEDMT, hay que solicitarlo a la Administración y para ello RSL cumplimentó debidamente el Modelo 05 correspondiente a la solicitud de no sujeción, exención y reducción del IEDMT en el que se hizo constar que la aeronave iba a destinarse a ser cedida en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea y, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 137 del EJE, se acompañó al modelo 05 certificación de las características técnicas de la aeronave expedida por el vendedor y recibo corriente del Impuesto sobre Actividades Económicas de la entidad operadora. Es decir, RSL cumplió todos los trámites exigidos para la solicitud de la aplicación de la exención, actuando, por tanto con la debida diligencia.

2. Este segundo motivo de casación coincide sustancialmente con el tercero y quinto motivo del presente recurso.

2.1. El tercer motivo de casación se articula sobre la base de la infracción de los artículos 13 y 115.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en relación con los artículos 1281 y siguientes del Código Civil (relativos a la interpretación de los contratos) y los artículos 1543, 1554 y 1555 del Código Civil (relativos al contrato de arrendamiento), en la medida en que la Audiencia Nacional confirma, en contra de la fundamentación esgrimida por RSL, la procedencia de la recalificación del contrato de arrendamiento de cosa celebrado entre Itálica y Tag Aviation como contrato de arrendamiento de servicios.

La Audiencia Nacional confirma la recalificación del contrato celebrado entre Itálica y Tag Aviation que realizó la Inspección al amparo de lo dispuesto en los artículos 13 y 115.2 de la LGT y fue corroborada por el TEAC.

La recurrente considera que 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, olvidando asimismo las calificaciones administrativas y mercantiles previas existentes.

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

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

2.2. El quinto motivo de casación se formula al amparo de lo previsto en el artículo 88, apartado 1, letra d), de la LJCA, por infracción del artículo 24 de la Constitución Española por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por no valoración de parte de las pruebas aportadas y por valoración ilógica, poco razonable y en definitiva 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, así como con el artículo 14 de la propia Constitución Española.

En el curso del procedimiento judicial seguido en la instancia, la recurrente aportó, como pruebas documentales públicas que fueron admitidas por la Sala de instancia, determinados pronunciamientos administrativos en los que, en relación con los mismos hechos y contratos que los que habían dado lugar a la calificación de la conducta como acreedora de sanción tributaria y en relación con otro de los sujetos intervinientes en el contrato cuestionado, si bien respecto de un tributo distinto (IVA) del aquí analizado, la propia Administración Tributaria había calificado la conducta del obligado tributario como no sancionable al entender "que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, amparándose en una in razonable de la norma".

En ambos impuestos (IVA e IEDMT), respectivamente, se regula la exención con los mismos presupuestos, esto es, para el supuesto de aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea (si bien el sujeto pasivo de dichos impuestos es distinto en cada uno de ellos) y, en consecuencia, la recurrente entiende que los dos procedimientos inspectores relativos a cada una de dichas exenciones deberían haberse resuelto de la misma manera, esto es, sin imposición de sanción alguna.





Los documentos requeridos fueron debidamente aportados en la fase probatoria seguida en la instancia como prueba documental pública, sin que la Sala de instancia haya tenido a bien la valoración de los mismos ni sus efectos, consolidando, al confirmar la sanción impuesta y su calificación, una situación manifiesta de desigualdad en la aplicación de la ley.

La ausencia de valoración por parte de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en la sentencia impugnada, de las pruebas aportadas sin justificación alguna ha ocasionado a la recurrente una manifiesta indefensión, puesto que la valoración de las misma habría debido dar lugar a la estimación total o parcial de las pretensiones deducidas, al menos, frente al Acuerdo de imposición de sanciones.

3. La coincidencia sustancial del segundo motivo de casación con el tercero y el quinto nos permite tratar los tres motivos de queja de manera conjunta en este fundamento jurídico.

A. La cuestión de fondo a dilucidar es la procedencia o no de la exención del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte en el presente supuesto, a tenor del artículo 66.1.k) de la Ley de Impuestos Especiales y, en concreto, si el contrato de subarriendo de la aeronave celebrado entre Itálica Navegación S.L. y Tag Aviation España (compañía de navegación aérea) es realmente un contrato de arrendamiento de cosa (como mantiene la recurrente) o si, por el contrario, se trata de un contrato de arrendamiento de servicios, como mantiene la Administración, que se encuentra por tanto fuera del ámbito del citado artículo 66.1.k), en lo que se refiere a dicha exención del impuesto.

A tal respecto, ha de puntualizarse necesariamente con carácter previo que la legislación aplicable al caso esta constituida por el artículo 65 de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales que, establece en el párrafo 1 que estarán sujetas al Impuesto especial sobre determinados medios de transportes: "...c) La primera matriculación definitiva de aeronaves, avionetas y demás aeronaves nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de Aeronaves, con excepción de: 1) Las aeronaves que, por sus características técnicas, solo puedan destinarse a trabajos agrícolas o forestales o al traslado de enfermos y heridos. 2) Las aeronaves cuyo peso máximo al despegue no exceda de 1.550 kilogramos según certificado expedido por la Dirección General de Aviación Civil".

Por lo que respecta a las exenciones del impuesto, el artículo 66. 1 dispone que: "Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva de los siguientes medios de transporte: ...k) Las aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea". Del tenor literal de ambos artículos, puede deducirse que para que se produzca la exención en necesaria la concurrencia de dos requisitos: 1º.- Que el destino último de las aeronaves matriculadas sea la cesión en arrendamiento, expresión esta que determina necesariamente que el negocio jurídico a través del que se articule la utilización de aquella debe ser, por definición, un arrendamiento de cosa, nunca de servicio, ya que éste no implica cesión del goce o disfrute de una cosa. 2º.- Que el destinatario sea una empresa de navegación aérea, en el sentido de que la cesión de la aeronave lo sea para su explotación económica, es decir, para el desarrollo de una actividad empresarial directamente relacionada con la navegación aérea, empleándose la nave cedida para dicha actividad.

Por último, el artículo 68 de la misma Ley determina, en cuanto al devengo, que "1. El impuesto se devengará en el momento en que el sujeto pasivo presente la solicitud de primera matriculación definitiva del medio de transporte".

El artículo 1543 del Código Civil dispone que en el arrendamiento de cosa una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto. Y, respecto a este uso o goce de la aeronave que nos ocupa, se comprobó que Tag Aviation España no obtiene una cesión plena del uso de la aeronave, ya que es utilizada por el arrendador. Es mas, ese uso o goce de la cosa arrendada puede ser para su aprovechamiento directo o para su explotación comercial y, en este caso, es esencial que el subarrendador haga suyo el resultado económico del uso o disfrute de la cosa arrendada, comprobándose que lo que ambas partes llaman renta o precio del contrato es realmente el resultado económico de la explotación de la aeronave y que hace suyo Itálica Navegación. Así pues, lo que recibe el subarrendador a través de lo que las partes denominan renta es el resultado económico de la explotación de la aeronave, obtenido por la diferencia entre los ingresos totales generados por ésta y los gastos totales derivados de su mantenimiento, conservación y utilización, minorado en el importe de la remuneración a favor de Tag Aviation España por los servicios prestados. Resulta por tanto, que a través del importe facturado como renta, el subarrendador recupera el beneficio económico derivado del avión, beneficio que por otra parte procede del propio subarrendador ya que los ingresos facturados por Tag Aviation corresponden en parte a facturas emitidas a dicho subarrendador, por utilización de la aeronave o por repercusión de gastos de mantenimiento.

Por tanto, y como el importe de la renta que recibe el subarrendador equivale al resultado económico de la explotación de la cosa, cabe concluir que el subarrendador de la misma sigue haciendo suyo el resultado económico derivado de su goce o uso. Y teniendo en cuenta, además, que el resultado económico de la



explotación es algo inseparable del uso o goce de la cosa, puede también concluirse que si el subarrendador sigue haciendo suyo dicho resultado económico, es porque no ha habido cesión del goce o uso de la cosa y quien sigue explotándola y asumiendo el riesgo de dicha explotación es el subarrendador. Respecto de Tag Aviation, S.L., como sus ingresos no dependen del resultado económico derivado del uso de la cosa, sino que están constituidos por una cantidad fija que le abona el subarrendador y por un mínimo porcentaje de la facturación, que no del resultado de la explotación a personas o entidades distintas del arrendador o ajenas al mismo, cabe asimismo afirmar que realmente no ha habido adquisición del uso o goce de la cosa.

Así las cosas, de los contratos entre RSL e Itálica Navegación y entre Itálica Navegación y Tag Aviation y demás circunstancias que ya se han expuesto, se llega a la conclusión de que los efectos queridos por las partes no son los del contrato de arrendamiento de cosa, sino los de un contrato de arrendamiento de servicios. Es claro, pues, que la entidad recurrente no ha cumplido con el requisito establecido en el artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992 para obtener la exención, cuya improcedencia en consecuencia ha de confirmarse, y con ella, la conformidad a derecho de la liquidación practicada.

B. En segundo 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, 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 ( casa. 139/08, FJ 1º), 4 de julio de 2011 ( casa. 2697/07, FJ 3º), 31 de octubre de 2011 ( casa. 4158/09, FJ2º), 3 de diciembre de 2012 ( casa. 185/11, FJ 3º), 20 de diciembre de 2013 ( casa. 1537/10, FJ 2º) y 17 de febrero de 2014 ( casa. 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 a 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 criterio jurisprudencial de la Sala Primera de este Tribunal Supremo [sentencias de 17 de febrero de 2003 ( casa. 2018/97, FJ 1º), 7 de julio de 2006 ( casa. 4131/99, FJ 2º), y 26 de junio de 2008 ( casa. 2227/01,



FJ 2º)], seguido por la nuestra entre otras, en las sentencias de 18 de enero de 2005 ( casa. 7321/01 , FJ 5º), 12 de julio de 2006 ( casa. 5609/01 , FJ 2º), 13 de noviembre de 2008 ( casa. 5442/04 , FJ 10º), 6 de marzo de 2009 ( casa. 2824/03 , FJ 3º), 8 de octubre de 2009 ( casa. unif. doctr. 234/04 , FJ 4º ), 29 de marzo de 2010 ( casa. 11318/04, FJ 22 º) y 23 de julio de 2012 ( casa. 599/10 , FJ 2º). En otras palabras, sólo podemos adentrarnos en ese terreno vedado cuando la 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 los 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 entre Itálica y TAG, no sólo por la proximidad temporal de la venta a plazos, sino por el propio interés y práctica mercantil que las empresas de leasing tienen sobre el destino y uso de los bienes objeto de financiación.

C. Tampoco huelga tener presente que esta Sala se ha pronunciado en un supuesto análogo en la sentencia 14 de septiembre de 2012 , (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, "Respecto 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".

D. 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), lo único que llevó a cabo la Administración no fue un acto de revocación, sino de simple 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 y que no se pusieron de manifiesto en el momento en que la exención fue solicitada.

CUARTO.- El cuarto motivo de casación lo formula la recurrente al amparo de lo previsto en el artículo 88, apartado 1, letra d), de la LICA, por infracción del artículo 179.1 y 179.2.d), así como del artículo 184.1 y 2, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en relación con los artículos 136 y 137 del Reglamento de Impuestos Especiales aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y de la Jurisprudencia de este Tribunal Supremo sobre esta cuestión, concretada en sus sentencias de 16 de septiembre de 2009 (casaciones 4228/2003 y 5481/2003 ), 6 de junio de 2008 y 30 de septiembre de 2010 .

1. Argumenta la recurrente que en el Acta que se encuentra en el origen del presente recurso la Inspección de los Tributos procedió, al amparo de lo dispuesto en los artículos 13 y 115.2 de la LGT , a la recalificación de las relaciones contractuales formalizadas por las partes intervinientes en el complejo negocial a través del cual se articuló la adquisición, financiación y explotación de la aeronave referida. En virtud de dicha regularización la Inspección de los Tributos ha acabado exigiendo el pago del IEDMT no a la entidad que la propia Administración considera auténtica usuaria de la aeronave, sino a RSL, que era la entidad financiadora de su adquisición, pero que en ningún momento la ha tenido a su disposición para su uso, goce o disfrute.

Mediante el Acuerdo de imposición de sanciones derivado de la regularización efectuada, la Inspección de los Tributos consideró que ese complejo negocial se hacía acreedor de ser considerado constitutivo de infracción tributaria grave (merced a la apreciación de la agravante de ocultación) y procedió a la imposición de las



correspondientes sanciones. No obstante, de la misma forma que la Inspección exigió el pago del tributo a RSL que se limitó a financiar la adquisición y no a quien, según su propia interpretación, disponía del título jurídico adecuado para hacer uso del avión en su beneficio y, por tanto, debía ser considerado sujeto pasivo del mismo, 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, nuevamente, a quien se limitó a actuar como financiadora de la adquisición (seguramente desconociendo los principios básicos de responsabilidad y personalidad de la pena que rigen en el ámbito sancionador tributario).

Pues bien, si la recurrente considera que la regularización efectuada resulta improcedente ya no solo por serlo la recalificación efectuada sino, especialmente, por pretender cobrar el tributo de quien no podía tener la condición de sujeto pasivo, con mayor motivo debe entender absolutamente improcedente la pretensión administrativa de considerarle también acreedora de las sanciones impuestas y dirigir frente a ella el reproche sancionador.

Dentro del presente motivo casacional cabe distinguir dos bloques claramente relacionados pero perfectamente diferenciables como son, por un lado, los relativos a la propia calificación como culpable de la conducta de RSL y 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 LGT, relativa a la concurrencia de la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por actuar al amparo de una interpretación razonable de la norma y, por otro lado, los relativos a la aplicación de la agravante de ocultación prevista en el artículo 184 de la LGT que determina la calificación de la infracción (tipificada en el art. 191 LGT) como grave y la aplicación de una sanción del 75 por 100 de la cuota no ingresada.

La recurrente considera que la sentencia de instancia vulnera lo previsto en los artículos 179.1 y 179.2.d), y 184.1 y 2, de la LGT, en relación con los artículos 136 y 137 del RIE y, lógicamente, con el artículo 191 de la LGT, que tipifica la infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

En cuanto al primer bloque, la recurrente 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 del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo han fijado, en relación con los principios generales aplicables en el ámbito sancionador tributario, un corolario del principio que parten de la premisa antes invocada que las sanciones tributarias no son nunca, ni pueden ser, una consecuencia automática o inexorable de una regularización tributaria, citando la sentencia de esta Sala de fecha 6 de junio de 2008 (casa. nº 146/04) y la del Tribunal Constitucional 164/2005 de 20 de junio de 2005.

Se proscribire 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 rodeaban, en cada paso, al supuesto sujeto infractor y cita la sentencias del Tribunal Supremo de fechas 16 de septiembre de 2009 (casaciones 4228/03 y 5481/03), entre otras.

La recurrente sostiene que RSL 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 aplicación del impuesto. Acompañó al modelo 05 de certificación de las características técnicas de la aeronave expedida por el vendedor, así como del recibo corriente del impuesto sobre actividades económicas de la entidad operadora, puesto que sería ésta la que desempeñaría la actividad de navegación aérea a la que afectaría la citada aeronave.

La Sala de instancia no se ha pronunciado sobre estos extremos, limitándose únicamente a considerar, por remisión a otra sentencia anterior, que RSL 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 el proceder de la mercantil, vulnera la jurisprudencia y artículos citados.

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 calificar la infracción como grave como consecuencia de la existencia de ocultación. RSL no tenía obligación de presentar declaración, al haberle sido concedida la exención establecida por la letra k) del apartado 1 del art. 66 de la Ley del impuesto, tras la presentación del correspondiente modelo 05 solicitándola.



*Se infringe lo dispuesto en el artículo 184.2 de la Ley General Tributaria ; cuando se solicitó la exención se aportó toda la documentación que obraba en poder de RSL, en relación con la operación llevada a cabo. La recurrente cita varias sentencias de la Sala de instancia relativas a la exigencia de motivar la ocultación; 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 ).*

*2. Como se ha visto, la impugnación de la sanción impuesta se centra en tres aspectos: falta de culpabilidad, falta de motivación e 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.*

*Recordábamos allí, 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 "entre 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 ( casa. unif. doctr. 146/04, FJ 5º, in fine ) y de 29 de septiembre de 2008 ( casa. 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 (casa. 9139/96 ), FJ 3º), cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 ( casa. unif. doctr. 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 motivo impugnatorio de la demanda y estimar en parte el recurso contencioso-administrativo (...).*

*La práctica total identidad de los supuestos que llevaron a la Administración a sancionar la conducta del sujeto pasivo, 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 como Sala de instancia, en cumplimiento del artículo 95.2.d) de la Ley 29/1998 , debemos estimar en parte el recurso contencioso-administrativo 706/10, 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" .*

**SEGUNDO.-** 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 parcialmente el recurso de casación interpuesto por **ROYAL SCOT LEASING LIMITED**, contra la sentencia dictada el 21 de mayo de 2012 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 708/10 , que casamos y anulamos exclusivamente respecto 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 19 de octubre de 2010, rechazando en única instancia las reclamaciones económico administrativas interpuestas frente a la liquidación de la Dependencia Regional De Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y contra acuerdo sancionador relativo al citado impuesto, declarando que es disconforme a derecho, en cuanto ratifica la legalidad de la sanción impugnada.

2º) Declaramos la nulidad del acuerdo sancionador adoptado por la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE 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, que se publicará en la Colección Legislativa que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Angel Aguallo 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 de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.