



## SUPUESTO DE HECHO 2023

### A. ANTECEDENTES DE HECHO

**1.º Los contratos y la liquidación del Impuesto.-** En 2012, FINANCING DREAMS fue contraparte de ciertos contratos encaminados a financiar a una sociedad mercantil residente en España (TÉCNICOS EN INVESTIGACIONES AEROTERRÁQUEAS, S.L., en adelante "**TIA**") la compra de una aeronave. Esos contratos incluyen:

- a) Un acuerdo en cuya virtud TIA cede a FINANCING DREAMS su posición contractual en el contrato de fabricación y compra de la aeronave frente al fabricante. Como resultado, FINANCING DREAMS reembolsa a TIA los pagos que esta ya había hecho al fabricante y paga a este la diferencia en el contrato de compra.
- b) Un acuerdo por el que FINANCING DREAMS cede la nave en arrendamiento a una sociedad dedicada a la navegación aérea (TRANSPORTES AÉREOS). El contrato incluía una opción de venta otorgada por el arrendatario en favor de la arrendadora.
- c) Un acuerdo por el que FINANCING DREAMS otorga a TIA una opción de compra sobre la aeronave.
- d) Un contrato en cuya virtud TIA asume frente a FINANCING DREAMS el otorgamiento de unas garantías para cubrir cualquier incumplimiento derivado del contrato de cesión de posición contractual para la compra de la aeronave y de los pagos asumidos por TRANSPORTES AÉREOS en el contrato de arrendamiento y opción de venta.
- e) Un contrato de venta de horas de vuelo entre TRANSPORTES AÉREOS y TIA.



f) Un contrato de prenda de los derechos de crédito generados por la venta de horas de vuelo otorgado por TRANSPORTES AÉREOS en favor de FINANCING DREAMS.

El 15 de noviembre de 2012, una vez adquirida la aeronave por FINANCING DREAMS y cedida en arrendamiento a TRANSPORTES AÉREOS, tiene lugar la primera matriculación de la nave solicitada por TRANSPORTES AÉREOS que declara que se encuentra exenta del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte al amparo del artículo 66.1.j) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

**2.º Los procedimientos de inspección y de imposición de sanción frente al deudor principal.-** El 27 de octubre de 2015, la Dependencia de Aduanas e II.EE. de la AEAT inició frente a TRANSPORTES AÉREOS un procedimiento de comprobación e investigación tributaria, con una duración de 18 meses, del concepto Impuesto Especial de Determinados Medios de Transporte (“**IEDMT**”), de los ejercicios comprendidos en el período 2012-2014. En el curso del procedimiento llegó a la convicción de que la estructura contractual realizada en 2012 estaba encaminada a obtener —de forma indebida, en la tesis administrativa— la exención del IEDMT prevista en el artículo 66.1.j) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales (“**LIE**”).

Apreciando la existencia de indicios de delito, el 28 de marzo de 2017, con carácter previo a la apertura del trámite de audiencia previo a la firma de las actas, el órgano de inspección traslada el expediente al Ministerio Fiscal. La devolución del expediente a la Administración tributaria tras el archivo de las actuaciones por la Fiscalía tiene lugar a los pocos días, el 12 de abril de 2017. Entendió el Ministerio Fiscal que la actuación de TRANSPORTES AÉREOS no debía ser objeto de reproche sancionador, pues era posible apreciar una calificación alternativa y



razonable de los hechos a la postulada por la Administración. Se afirmaba así que en las fechas en las que se celebraron los contratos *“estaban siendo objeto de inscripción otras aeronaves con la fórmula similar al arrendamiento financiero, siendo objeto de discusión la verdadera naturaleza jurídica del contrato para acogerse o no a la exención”* y que había precedentes jurisprudenciales que *“aluden a que nos encontramos ante una cuestión interpretativa que no debía ser canalizada desde la perspectiva del derecho sancionador”*.

El acuerdo de liquidación que puso fin al procedimiento de inspección fue dictado el 12 de septiembre de 2017 y notificado a TRANSPORTES AÉREOS el 16 de septiembre posterior. La deuda liquidada asciende a 5.826.493,15 euros, comprensiva de una cuota por importe de 4.800.000,00 euros e intereses de demora por importe de 1.026.493,15 euros. Se adjunta el acuerdo de liquidación como **Anexo 1**.

El 18 de septiembre de 2017 la Dependencia de Aduanas y de II.EE. notifica acuerdo de inicio de procedimiento sancionador que culmina con un acuerdo de 15 de noviembre de 2017, notificado el 18 de noviembre posterior, en el que aprecia la comisión de la infracción del artículo 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (**“LGT”**) que se califica como grave por la base de la sanción y la concurrencia de ocultación. Se impone sanción del 50 % de la deuda dejada de ingresar, con un incremento del 25 % por perjuicio económico, por un importe total de 3.600.000,00 euros. Se adjunta el acuerdo de imposición de sanción como **Anexo 2**.

TRANSPORTES AÉREOS interpuso en tiempo y forma reclamación económico-administrativa frente a estos dos acuerdos, que a día de hoy aún no son firmes en vía administrativa.



### **3.º Los procedimientos de derivación de responsabilidad tributaria**

**frente a FINANCIADORES AERONÁUTICOS.** El 16 de diciembre de 2022, la Dependencia de Aduanas e II.EE. de la AEAT notificó a FINANCIADORES AERONÁUTICOS, como sucesora de FINANCING DREAMS, el inicio de un procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria en aplicación del artículo 42.1 a) de la LGT para exigir el pago de la deuda resultante del acuerdo de imposición de sanción dictado frente a TRANSPORTES AÉREOS. Los avatares de este procedimiento seguido frente a FINANCIADORES AERONÁUTICOS no son relevantes a los efectos de apartado 4º de este documento.

El 17 de diciembre de 2021, el Equipo Regional de Recaudación n.º 53 notificó a FINANCIADORES AERONÁUTICOS, como sucesora de FINANCING DREAMS, el inicio de un procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria en aplicación del artículo 42.1 a) de la LGT para exigir el pago de la deuda resultante del acuerdo de liquidación dictado frente a TRANSPORTES AÉREOS. La Administración considera que FINANCING DREAMS, como contraparte de en los contratos celebrados en 2012, colaboró activamente en la infracción tributaria cometida por TRANSPORTES AÉREOS. FINANCIADORES AERONÁUTICOS fue la sociedad absorbente en un proceso de reestructuración empresarial que tuvo lugar en enero de 2013 y que conllevó la disolución sin liquidación de FINANCING DREAMS. Se adjunta la comunicación recibida por FINANCIADORES AERONÁUTICOS como **Anexo 3**.

FINANCIADORES AERONÁUTICOS no formuló alegaciones en el trámite de audiencia con lo que, al poco tiempo, recibió notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad, que confirma en todos sus puntos el acuerdo de inicio. Contra este acuerdo interpuso reclamación económico-administrativa en única instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Central y, una vez transcurrido el plazo de un



año, la entendió desestimada por silencio administrativo para poder acudir a la vía judicial. Ante el Tribunal de Justicia competente para conocer el recurso contencioso-administrativo deben dirigirse los escritos de demanda y contestación que se refieren en el apartado siguiente.

**4.º El Moot Court Tributario.**- Los equipos admitidos en la fase escrita elaborarán dos escritos sobre el supuesto práctico, uno de demanda y otro de contestación, que deberán ser remitidos a la secretaría administrativa del Moot Court Tributario, mediante correo electrónico (sa@mootcourt-tributario.es), hasta el 1 de septiembre de 2023.

Los escritos deberán cumplir las especificaciones recogidas en el Anexo del reglamento de la competición.

## **B. DRAMATIS PERSONAE**

- a) TÉCNICOS EN INVESTIGACIÓN AEROTERRÁQUEA, S.A. - "**TIA**", sociedad residente en España y cabecera de un grupo empresarial, interesada en la compra de una aeronave.
- b) TRANSPORTES AÉREOS, S.L. - "**TRANSPORTES AÉREOS**", sociedad residente en España, que tiene por objeto la explotación de aeronaves.
- c) FINANCING DREAMS, S.A. - "**FINANCING DREAMS**", entidad financiera.
- d) FINANCIADORES AERONÁUTICOS EFC, S.A. - "**FINANCIADORES AERONÁUTICOS**", entidad financiera de crédito que absorbe, en una operación de reestructuración a FINANCING DREAMS.



## **ANEXO 1**

Delegación Especial de MADRID

**UNIDAD REGIONAL DE ADUANAS E I.E.E.**

### **ACUERDO DE LIQUIDACIÓN INSPECCIÓN DE HACIENDA DEL ESTADO**

Visto el expediente del que trae causa el acta de referencia, y en particular, la propuesta de liquidación formulada por la Inspección Tributaria, en acta de disconformidad nº A02-72729292, formalizada en Madrid a 30 de mayo de 2017, relativa al concepto Impuesto Especial de Determinados Medios de Transporte y ejercicios 2012, 2013, 2014 y el escrito de alegaciones del interesado.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Con fecha 30 de mayo de 2017 la Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid formalizó a la entidad TRANSPORTES AÉREOS, S.L. (“**TRANSPORTES AÉREOS**”) acta **de disconformidad nº A02-72729292** relativa a los ejercicios 2012 a 2014 y concepto tributario del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT).

La propuesta deriva del incumplimiento de los requisitos de la exención del impuesto para las aeronaves cuya titularidad corresponda a empresas de navegación aérea salvo que su utilización pueda calificarse de aviación privada de recreo, establecida en el momento del devengo del impuesto en el artículo 66, apartado 1, letra j) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (“**LIE**”), actualmente regulada en la letra l) del mismo precepto.

Se propone en el acta la liquidación de 4.800.000,00 euros de cuota.

**SEGUNDO.-** El procedimiento de inspección se inició mediante comunicación de inicio de 27 de octubre de 2015, con una duración de 18 meses según lo previsto en el artículo 150.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“**LGT**”), por lo que su fecha de conclusión inicial era el 27 de abril de 2017. No obstante, este plazo debe entenderse ampliado en seis meses, en aplicación del artículo 251.3 de la LGT. En este sentido, habiéndose apreciado en el curso de la inspección la existencia de indicios de la comisión de un delito fiscal, con fecha 28 de marzo de 2017 se remitió el expediente al Ministerio Fiscal, habiéndose recibido el expediente de vuelta, al no apreciar el Ministerio Fiscal esos indicios de delito, el 12 de abril de



2017. Tras el trámite de audiencia previa al acta, el acta de disconformidad nº A02-72729292 quedó formalizada el 30 de mayo de 2017 y, de acuerdo con lo dispuesto en el **artículo 157.3 de la LGT**, se concedió al interesado plazo de quince días, que terminaba el 20 de junio de 2017, para que formulara las alegaciones que estimase oportunas al órgano competente para liquidar.

En ese plazo, el obligado tributario ha presentado escrito de alegaciones en el que manifiesta, muy en síntesis, lo siguiente:

- Que la empresa TRANSPORTES AÉREOS es una empresa de navegación aérea que realiza vuelos que tienen la consideración de comerciales tanto en el sentido técnico (transporte de pasajeros mediante contraprestación) como a efectos de la LIE puesto que la finalidad de los mismos no es privada y todos ellos son retribuidos (alegación previa).
- Que no es procedente la propuesta de regularización efectuada por la Inspección por cuanto que **no es cierto**:
  - que se haya diseñado un “entramado contractual” para beneficiarse abusivamente de la aplicación de la exención prevista en el artículo 66.1.j) de la LIE, por cuanto la operativa llevada a cabo es común y frecuente en la adquisición de estos equipos;
  - que los contratos se hayan formalizado con la finalidad exclusiva de beneficiarse de la aplicación de la exención prevista en el artículo 66.1.j) de la LIE;
  - que el uso dado a la aeronave sea el de aviación privada de recreo, puesto que la aeronave se ha utilizado exclusivamente para transportar a los empleados de determinadas compañías en sus viajes laborales, y también ha sido utilizada por otras compañías ajenas a TIA; se alega asimismo que no resulta aplicable a este caso el concepto de “aviación privada de recreo” que se contiene en el artículo 4.4 de la LIE, en el artículo 14.1.b) de la Directiva 2003/96/CE y en la sentencia del TJUE, asunto C-79/10, ello, porque la operativa en la explotación de la aeronave no se diferencia en nada de la seguida por una compañía aérea comercial;
  - que TIA asuma en todo momento toda la responsabilidad, obligaciones de pago y garantías relacionadas con la aeronave y que TRANSPORTES AÉREOS solo se limite a realizar el mantenimiento y la operatividad de la aeronave. El riesgo y ventura de la explotación de la aeronave recae plenamente en TRANSPORTES AÉREOS tal y como se desprende de la contabilidad aportada y de las pólizas de seguro aportadas;
  - que en ningún momento ha existido ocultación ni en la aportación de la documentación, ni tampoco en la operación de adquisición y consiguiente explotación de la aeronave. Todos los contratos fueron suscritos ante notario, la contabilidad de la compañía ha sido auditada, sin que se hayan apreciado anomalías.

Se incluye también por la representación de la interesada una descripción de la operativa de adquisición de la aeronave, contrato de cesión, compra y arrendamiento financiero de la misma, así como de los contratos de horas de ultra largo y corto alcance suscritos entre TRANSPORTES AÉREOS y TIA, y un resumen de los argumentos más relevantes en los que se basa la propuesta de regularización formulada por la Inspección.



## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### NOTA PREVIA

Para facilitar la lectura y comprensión de los hechos y fundamentos de derecho que se desarrollarán de forma minuciosa posteriormente, se considera necesario hacer en este momento y con carácter previo un resumen sucinto de los fundamentos de la regularización que se practica.

En efecto, **en el momento del devengo del impuesto, el artículo 66, apartado 1, letra j) de la LIE (actualmente regulada en la letra l) del mismo precepto)** establecía la exención del impuesto para la primera matriculación definitiva de:

a) ***“Las aeronaves cuya titularidad corresponda 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.”***

En el presente caso nos encontramos con una aeronave matriculada a nombre de una empresa de navegación aérea, TRANSPORTES AÉREOS, S.L. (en adelante TRANSPORTES AÉREOS)

Sin embargo, para determinar la correcta aplicación de la exención se hace preciso determinar si la utilización de la aeronave puede calificarse o no como **aviación privada de recreo**. A este respecto, el artículo 4.4 de la Ley de Impuestos Especiales establece la *siguiente definición*:

***“Aviación privada de recreo”***: La realizada mediante la utilización de una aeronave, que no sea de titularidad pública, ***por su propietario o por la persona que pueda utilizarla***, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso.

Como puede apreciarse, la aplicación o no de la exención prevista en el artículo 66.1.j) de la LIE depende, en lo que es relevante para el caso planteado, de dos factores, **quién es la persona o entidad que puede utilizar la aeronave y cuál es el fin a que se ha destinado por dicha persona**; en otras palabras, se trata de determinar, en primer lugar, quién es la persona o entidad que realmente tenía la capacidad de utilización de la aeronave, sea a título de propietario, arrendatario o cualquier otro título, y en segundo lugar, si el destino dado a la aeronave por quien tiene la capacidad de utilización sobre la misma puede o no ser calificado como aviación privada de recreo.

Pues bien, **la determinación de quien es la persona que tiene de manera efectiva y real la capacidad de decisión sobre la utilización de la aeronave objeto del expediente se desprende de un entramado contractual muy complejo**, que aparece detallado minuciosamente en los apartados siguientes del presente acuerdo. **El análisis de dichos contratos**, todos suscritos de forma simultánea en la misma fecha, y ante el mismo notario, D. Francisco de Goya y Lucientes, **permite concluir que es TIA quien tiene la capacidad real de decidir sobre la utilización del avión**.

En efecto, debe tenerse en cuenta que el avión objeto del presente expediente iba a ser adquirido inicialmente por TIA, quien firmó el 15/02/2007 el contrato para su fabricación y una fecha de entrega prevista para finales de 2012.

Sin embargo, unos días antes de la fecha prevista de entrega del avión, se firman un conjunto de contratos ante el mismo notario cuyo resultado principal a los efectos que estamos considerando son:



- Que TIA se desprende de sus derechos en la adquisición del avión
- Que va a ser la empresa de navegación aérea TRANSPORTES AÉREOS la que va a matricular a su nombre el avión, beneficiándose de esta forma de la exención del impuesto establecida para las aeronaves cuya titularidad corresponda a empresas de navegación aérea.
- Que no obstante lo anterior va a ser TIA quien se reserva la última palabra en lo referente a la utilización del avión.

En efecto, como se detallará más adelante, TIA, el mismo día que se desprende de sus derechos en la adquisición de la aeronave, suscribe con TRANSPORTES AÉREOS un “acuerdo de venta de horas de vuelo” en el que se reserva unas horas de vuelo “básicas”, que deben pagarse a TRANSPORTES AÉREOS se vuelen o no y que son muy superiores al total de horas reales de vuelo de la aeronave. Así por ejemplo en el año 2013, primer año completo de utilización de la aeronave, TIA tiene reservadas 720 horas de vuelo (y paga por todas ellas a razón de 8.480 euros la hora) cuando la aeronave es utilizada en dicho año un total de 378:33:00 horas. Sin embargo y a pesar del evidente desfase, no hay un ajuste de las horas reservadas y pagadas a las horas reales utilizadas, como exigiría la lógica económica, lo que acredita una intención evidente de seguir manteniendo la capacidad de utilización del avión. En el año 2014, TIA tiene reservadas 720 horas de vuelo (y de nuevo paga por todas ellas a razón de 8.480 euros la hora) cuando la aeronave es utilizada en dicho año un total de 330:09:00 horas. De nuevo tampoco se produce un ajuste de las horas reservadas y pagadas a las horas reales utilizadas, lo que nuevamente acredita una intención evidente por parte de TIA de seguir manteniendo la capacidad de utilización del avión.

Pero es que es más, la capacidad de decisión sobre la aeronave por parte de TIA se ve reforzada más si cabe al haberse acreditado que, el mismo día, **TIA suscribe a su favor una opción de compra de la aeronave en función de la cual puede quedarse con la propiedad de la misma en el momento que desee, con preferencia sobre cualquier derecho de TRANSPORTES AÉREOS sobre la aeronave**, reforzando y completando de esta forma el derecho de uso del que ya dispone por el contrato de compra de horas de vuelo anteriormente mencionado.

El juego de los contratos anteriores determina de forma evidente a juicio de esta Jefatura que **es TIA quien tiene la capacidad real y efectiva de utilización de la aeronave**, por lo que para determinar si existe o no aviación privada de recreo habrá que determinar cuál es el fin al que TIA destina la aeronave.

**En definitiva, una vez que se acredita que es TIA y no TRANSPORTES AÉREOS quien dispone de la capacidad real de utilización de la aeronave, la existencia de aviación privada de recreo NO se condiciona a un hipotético uso que pudiese dar TRANSPORTES AÉREOS a la misma, SINO al uso que le da TIA.**

Pues bien, desde esta perspectiva, y como se desarrolla en los apartados siguientes del acuerdo, **es un hecho no controvertido que la aeronave se destina con carácter mayoritario al desplazamiento del personal, directivos y propietarios de TIA.**

Puesto que estos vuelos no tienen una finalidad comercial para TIA, que es la persona que como se ha señalado tiene la capacidad real de utilización del avión, es claro que estamos ante lo que el artículo 4.4 de la Ley de Impuestos Especiales define expresamente como aviación privada de recreo.



Para concluir con esta nota previa introductoria debe señalarse que, como se detallará también más adelante, la calificación de aviación privada de recreo de los vuelos de índole empresarial o privada que efectúa la persona que tiene la capacidad de utilización de la aeronave, se desprende asimismo de la jurisprudencia comunitaria, cuya aplicación es vinculante para los órganos nacionales teniendo en cuenta que el concepto de aviación privada de recreo es un concepto procedente de la norma europea.

Se desarrollan a continuación con más detalle los fundamentos de derecho de la presente resolución, que han sido anteriormente resumidos.

**PRIMERO.-** Esta Jefatura es competente para dictar el presente acto administrativo respecto de la liquidación propuesta en el acta de referencia en virtud de lo dispuesto en el artículo 157 de la LGT, el artículo 188 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), por el que se aprueba el y el apartado Cuarto de la Resolución de 20 de julio de 1992 de la AEAT sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de competencias del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.

**SEGUNDO.-** El medio de transporte objeto del expediente de comprobación se refiere a la aeronave fabricada por la empresa HISPANOSUIZA AVIATION, S.A. y con fecha de finalización de los trabajos de construcción a finales de 2012.

En relación con dicha aeronave, TRANSPORTES AÉREOS presentó ante la AEAT el modelo 06 «*Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Declaración de exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo*», en concepto de obligado tributario del IEDMT, declarando exenta la primera matriculación de la aeronave, al amparo de la exención prevista en el artículo 66.1.j) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, esto es, “*las aeronaves cuya titularidad corresponda a empresas de navegación aérea, siempre que su utilización no pueda calificarse de aviación privada de recreo*”.

**TERCERO.-** En relación con **la aeronave de referencia**, el acta recoge una serie de **HECHOS** que han quedado acreditados en el curso de las actuaciones inspectoras y que se resumen en el acuerdo de derivación de responsabilidad.- Destacamos los siguientes elementos:

**1.- CONTRATOS Y ESTIPULACIONES** que se refieren o afectan a la titularidad de la aeronave objeto de comprobación:

**1.1.- Contrato (orden de pedido) de la aeronave a la empresa HISPANOSUIZA AVIATION SA:**

Según consta en el expediente, en 2007 TIA **encarga** a la empresa HISPANOSUIZA AVIATION bajo determinadas especificaciones (equipos opcionales o “extras” solicitados por TIA), la fabricación de la citada aeronave con fecha prevista de entrega en el último trimestre de 2012.

Entre otros acuerdos del contrato se establecen los siguientes:



- la prohibición de que el contrato pueda ser reasignado a otra persona sin el previo consentimiento de TIA, si bien se autoriza a TIA a que pueda libremente reasignarlo a una entidad financiera con el propósito de poder financiar su compra como “arrendataria” o a cualquier empresa vinculada con TIA.
- la determinación del precio de la aeronave que incluiría el precio básico más el precio de los equipos opcionales (“extras”), más la fórmula de ajuste del precio básico y opcional, por la variación de los índices de precios en relación con los costes directos durante el periodo que media hasta la fecha de entrega de la aeronave.
- la fecha prevista de entrega que se fija para finales de 2012 como tarde.

1.2. - Con carácter previo debe señalarse que los **CONTRATOS** relativos a la aeronave objeto de comprobación son todos contratos firmados el mismo día, e intervenidos por el notario D. Francisco de Goya y Lucientes.

En el primero de ellos TIA **cede su posición en el contrato** de fabricación de la aeronave a la entidad financiera FINANCING DREAMS, S.A. (“**FINANCING DREAMS**”), es decir, por este contrato TIA cede todos los derechos y obligaciones que derivan para ella del contrato de 15-02-2007, siendo FINANCING DREAMS quien adquiere la propiedad de la aeronave mediante su compra a la empresa fabricante.

Por su parte, la entidad financiera FINANCING DREAMS suscribe **un contrato de arrendamiento con opción de venta** con la obligada tributaria TRANSPORTES AÉREOS, por el cual esta solicita de FINANCING DREAMS la adquisición de la aeronave para que le confiera su uso en las condiciones particulares y pago de cuotas fijadas en dicho contrato de arrendamiento financiero y con la opción de que FINANCING DREAMS pueda, en cualquier momento, ejercitar su venta.

Es de destacar que la resolución de este contrato de arrendamiento se liga con la resolución del **contrato de compraventa de horas de vuelo** que TRANSPORTES AÉREOS suscribe con TIA. Asimismo, en el citado contrato de arrendamiento financiero se autoriza a que el arrendador financiero pueda suscribir con un tercero un contrato de opción de compra sobre la aeronave. Pues bien, dicha opción de compra a favor de un tercero se materializa en el **contrato de opción de compra sobre la aeronave** que FINANCING DREAMS firma con TIA.

A su vez, y también de forma simultánea se suscriben varios documentos de garantías entre las distintas partes; así, se firma un **contrato de prenda** entre FINANCING DREAMS, como acreedor pignoraticio, y TRANSPORTES AÉREOS, como pignorante.

Adicionalmente, y para asegurar la satisfacción de los pagos relativos a la aeronave se le atribuyen al acreedor FINANCING DREAMS nuevos derechos de garantía suscribiendo FINANCING DREAMS y TIA un **contrato de garantía**, en cuya virtud esta última asume el otorgamiento de unas garantías ejecutables ante cualquier incumplimiento derivado del contrato de cesión de posición contractual para la compra de la aeronave y de los pagos de TRANSPORTES AÉREOS respecto al contrato de arrendamiento y opción de venta.

Pues bien, a tenor de lo expuesto, **esta Jefatura suscribe las conclusiones de la Inspección en cuanto a:**



a) **La posición meramente financiadora de FINANCING DREAMS** (sin intención aparente de mantener su propiedad), derivando toda la responsabilidad y carga financiera que pueda surgir en la operación de **compra y arrendamiento financiero de la aeronave** a TIA a través de la arrendataria TRANSPORTES AÉREOS.

b) **La posición relevante que ocupa en el conjunto de la operación de arrendamiento financiero un “único” contrato de venta de horas de vuelo** (el celebrado por la arrendataria con TIA) del que no solo depende la vigencia del propio contrato de arrendamiento financiero sino que también produce la limitación de responsabilidad en los incumplimientos de TRANSPORTES AÉREOS frente a FINANCING DREAMS si es que estos derivaran de un previo incumplimiento del citado acuerdo por la contraparte.

c) **El diseño conjunto de esta operación con TIA**, que es quien asume tanto los pagos de las cuotas de arrendamiento, como la garantía del cumplimiento total del contrato, a quien se le garantiza la posibilidad de adquirir la aeronave en cualquier momento a través del ejercicio de la “opción de compra de un tercero”, y a quien se le impone la obligación de mantener la financiación de la aeronave con FINANCING DREAMS a través de penalizaciones a TRANSPORTES AÉREOS.

Todo ello, son conclusiones que se refuerza con el análisis de los contratos realizado en el acuerdo de derivación de responsabilidad.

A modo de resumen, **es lógico presumir**, como hace la Inspección:

- que lo que en realidad se produce a través de los importes facturados por este contrato de compraventa de horas de vuelo es el resarcimiento por TIA a la empresa TRANSPORTES AÉREOS del importe de “las cuotas de arrendamiento” que TRANSPORTES AÉREOS debe satisfacer obligatoriamente a FINANCING DREAMS;
- que el coste que TIA hubiera asumido a través de la suscripción con FINANCING DREAMS de un contrato con opción de compra, sería el que ahora asumen a través de la formalización del “contrato de compraventa de horas de vuelo”, pues, en todo caso, se está asumiendo la carga de la totalidad de las “cuotas de arrendamiento” así como de otros gastos asociados al “contrato de arrendamiento”;
- que carece de sentido soportar los “costes y gastos variables de la aeronave vinculados a las horas básicas y adicionales objeto de compra”, por cuanto estos habrían de estar incluidos en el precio de venta de cada hora de vuelo adquirida, salvo que su finalidad sea soportar, en última instancia, la totalidad de los gastos operativos de la aeronave, inicialmente soportados por TRANSPORTES AÉREOS (lo cual también sucedió con la aeronave previa).
- que, en buena lógica, parece evidente que TIA **ha renunciado a adquirir directamente la aeronave pero no a la plena disponibilidad de la misma** (lo cual se pone más en evidencia en los siguientes apartados).

**CONCLUSIÓN:** En resumen, el análisis de los contratos no deja ninguna duda de que ese plus de garantías, las relaciones y consecuencias jurídicas que se atribuyen a las partes, y en último término la finalidad de los mismas, conducen a una conclusión inequívoca: que TIA **ha renunciado a adquirir directamente**



**la aeronave pero no a desvincularse de la aeronave asumiendo la responsabilidad financiera y controlando su uso y destino final.**

**2.- Otros HECHOS sucedidos en relación con los contratos suscritos: FIRMA DEL CERTIFICADO DE ENTREGA DE LA AERONAVE y PÓLIZA DE SEGURO**

El Acta da detalle, en cuanto a las actuaciones de comprobación, de otros hechos relevantes en la compra de la aeronave que inciden en las conclusiones de la Inspección en relación con la adquisición de la aeronave; así, respecto de las “condiciones precedentes o suspensivas” previas a la entrada en vigor del contrato (entre otras, suscribir una póliza de seguro y emitir el certificado de aceptación de la aeronave) se indica lo siguiente:

**2.1.** TRANSPORTES AÉREOS suscribe un “poder notarial” (*power of attorney*), en virtud del cual otorga a un empleado de TIA, poder bastante para que proceda a:

1. *Llevar a cabo la inspección técnica en relación a la aeronave.*
2. *La revisión de la lista contractual de defectos a reparar del cliente (squawk list) si la hubiere, para el acuerdo mutuo.*
3. *Firmar el Formulario de Inspección de Cumplimiento y la lista contractual de defectos a reparar del cliente.*

Pues bien, desde el año 2006 y hasta por lo menos el año 2015, este apoderado figura **como trabajador y de manera exclusiva para TIA**, según se deduce de los datos declarados por ésta, desde el año 2006 a 2015, en el Modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El hecho de que esta persona sea a quien TRANSPORTES AÉREOS encarga la revisión de la aeronave con carácter previo a que ésta sea entregada de manera definitiva resulta como poco “anómalo”, ello, teniendo en cuenta que se trata de un trabajador ajeno y, además, TRANSPORTES AÉREOS es una empresa de navegación aérea que cuenta con profesionales suficientemente cualificados para realizar estas inspecciones y revisiones.

**Nuevamente, hay que concluir, que solo tiene cabida en el marco de considerar que quien tiene verdadero interés en controlar el “destino” de la aeronave, NO es TRANSPORTES AÉREOS sino TIA; motivo por el que esta se asegura que la aeronave esté en perfectas condiciones de funcionamiento a juicio de una persona de su confianza.**

**2.2** Un a correduría de seguros española **expide un documento para certificar que TRANSPORTES AÉREOS ha contratado en relación a la aeronave una póliza de seguros** mencionando, entre otras, las siguientes condiciones:

- Asegurado: TRANSPORTES AÉREOS
- **Asegurado adicional y Beneficiario: TIA**

Pues bien, en contestación al requerimiento de información realizado por la Inspección, esta correduría aporta:



- Un correo de fecha 25-07-2012 procedente de un apoderado de TRANSPORTES AÉREOS del siguiente tenor literal:

*“Buenos días, el cliente ha accedido a asegurar la aeronave en dólares. Por favor, envíame el certificado lo antes posible teniendo en cuenta los comentarios de FINANCING DREAMS respecto a la inclusión de la cláusula “the 50/50 clause AVS 103” and “AVN67B endorsement” y una RC mínima de 230 M USD”.*

- Un correo de fecha 22-03-2016, informando a la persona con la que se tramitaron las contestaciones a este requerimiento de información, lo siguiente en relación al contrato de seguros suscrito para la aeronave:

*“se trata de la aeronave privado de TIA En cuanto al pago de los siniestros:*

*Siniestros reparables: Se paga directamente a la entidad que repara la aeronave y/o se rembolsa a TRANSPORTES AÉREOS los gastos que ya ha pagado.*

*Siniestro Total (no es viable la reparación) se paga a la parte designado como “Loss Payee”, es decir beneficiario. En este caso el beneficiario era FINANCING DREAMS quien estaba financiando la aeronave. Al devolver la financiación sería TIA quien cobraría”.*

**Pues bien, no parece que haya dudas sobre la posición realmente mantenida por TIA Y TRANSPORTES AÉREOS respecto a la aeronave, en el sentido de considerar que es la primera, y no la segunda, la que mantiene las facultades de plena disponibilidad y uso de la aeronave.**

### **3.- Análisis de las Cuentas de Gestión de la aeronave con especial atención a los años 2011 y 2012. Rendimientos de la misma.**

Aunque no es un elemento determinante para la liquidación que se practica, se realiza en el acta un análisis detallado de las cuentas de gestión de la aeronave, cuyo resultado constituiría un elemento más demostrativo de la posición dominante de TIA en relación con la aeronave.

En efecto, de acuerdo con las Cuentas de Gestión de los años 2013 y 2014, esto es, en los ingresos totales facturados y en los gastos habidos, se deduce lo siguiente:

#### **CUENTAS DE INGRESOS (GRUPO 7):**

En primer lugar, cabe señalar que la cuenta **705 Prestaciones por servicios registra** las siguientes operaciones:

- a) Los importes que, mensualmente, TIA ingresa en una cuenta de titularidad de TRANSPORTES AÉREOS por la adquisición de las horas básicas (a su vez, esta es la cuenta afecta al pago de las cuotas del contrato de arrendamiento financiero).
- b) Los importes por los “vuelos charter” que si bien TRANSPORTES AÉREOS factura y cobra a los terceros por el 100% del precio acordado del “vuelo”, **solo reconoce en la cuenta de ingresos en un 90%**. Este dato es claramente indicativo como luego se concluirá: de que las cuentas de gestión se confeccionan para TIA y no para TRANSPORTES AÉREOS, la cual retiene, normalmente, un 10% del importe de los “vuelos charter” en concepto de comisión por la búsqueda de los clientes terceros.



c) Cualquier ingreso obtenido por TRANSPORTES AÉREOS procedente de la aeronave, pero cuyo derecho de cobro se le reconoce al 100% a TIA.

### CUENTAS DE GASTOS (GRUPOS 6 Y 9)

Las cuentas del “**grupo 6**” recogen los gastos de mantenimiento y operatividad soportados por TRANSPORTES AÉREOS en relación a la aeronave; su función en las Cuentas de Gestión, es trasladar a TIA la justificación del destino dado al dinero recogido en las cuentas del grupo 7, por lo que TRANSPORTES AÉREOS deja de ser deudor respecto a dichos importes.

Las cuentas del “**grupo 9**”, son gastos generales en los que incurre TRANSPORTES AÉREOS por su actividad de prestación de servicios de operatividad de las aeronaves (*incluida la de la aeronave*). El importe recogido en dichas cuentas es la parte proporcional de estos gastos que TRANSPORTES AÉREOS entiende imputables a la aeronave, y que por lo tanto, deben ser cobrados a TIA.

Entre estas cuentas se incluye la denominada **942 MANAGMENT FEE**, que responde a los honorarios que TRANSPORTES AÉREOS cobra por cada aeronave que gestiona, es decir, se corresponde con el importe de los servicios prestados por TRANSPORTES AÉREOS a TIA por encargarse de mantener operativa en todo momento la aeronave.

Pues bien, en cuanto el mecanismo por el cual TIA realiza a TRANSPORTES AÉREOS el resarcimiento de los gastos de operatividad y mantenimiento de la aeronave, es el siguiente:

Una parte de dichos gastos es cubierta con el porcentaje de los ingresos de “*vuelos charter*” que, si bien son cobrados al 100% por TRANSPORTES AÉREOS (*por lo que son importes que ya obran en manos de TRANSPORTES AÉREOS desde el primer momento*), corresponden a TIA en un 90%. Así, en lugar de reintegrar TRANSPORTES AÉREOS estos importes a la TIA para que posteriormente este último le reintegre los gastos de mantenimiento y operatividad, directamente estos fondos son retenidos por TRANSPORTES AÉREOS y aplicados a los gastos de operatividad en los que incurrirá para la aeronave.

La otra parte de dichos gastos, son cubiertos con los importes que periódicamente la entidad TRANSPORTES AÉREOS traspasa a otras cuentas no afectas a la aeronave. Estos importes van variando en función del reajuste del saldo de gastos que quede por cubrir (el origen de estos fondos es la diferencia periódica que se va generando entre el importe de Horas Básicas ingresadas por TIA en dicha cuenta y la cantidad que de dicho importe TRANSPORTES AÉREOS destina al pago de las cuotas de arrendamiento financiero y demás gastos generados en el seno del Contrato de Arrendamiento con Opción de Venta).

A modo de conclusión, las diferencias mensuales entre las cuentas del grupo 7 y del grupo 6 y 9, indican el estado de crédito (signo positivo) o de débito (signo negativo) que TRANSPORTES AÉREOS mantiene con TIA. La forma de elaborar las cuentas de gestión de la aeronave anteriormente descritas es claramente indicativa, a juicio de la Inspección, de que las mismas **no están elaboradas realmente con la finalidad de que TRANSPORTES AÉREOS lleve un control** de los ingresos y gastos que genera la aeronave **sino que en realidad se elaboran para informar a TIA**, como persona que realmente tiene la capacidad de utilización del avión **de los saldos de pagos y cobros que para dicho Grupo está generando la misma**.

## CUARTO. ANTECEDENTES



A fin de delimitar con precisión los fundamentos jurídicos relativos a la liquidación del IEDMT en relación con la aeronave (que se abordan en los apartados siguientes) conviene exponer los antecedentes obrantes en el Acta.

TIA también realizó operaciones similares en relación con una aeronave propiedad de la entidad de arrendamiento financiero, LEASING LIMITED, la cual suscribió un contrato de venta a plazos con reserva de dominio, en 2005, en favor de TIA como comprador y con un periodo de pago de 7 años, esto es, hasta el año 2012.

Por otro lado, TIA firmó un contrato “denominado” de **arrendamiento de aeronave**, primero con una compañía de navegación aérea, y, a partir de 2006, con TRANSPORTES AÉREOS, por el cual la arrendataria asumía la obligación de realizar todas las operaciones relativas a su operatividad, gestión, mantenimiento y conservación de la aeronave.

TRANSPORTES AÉREOS suscribió el contrato de fecha 01-08-2006 con TIA para la venta de horas de vuelo de la aeronave, según se recoge expresamente en la liquidación definitiva practicada por esta Dependencia Regional en el marco del procedimiento inspector citado.

En relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, TIA matricula la aeronave al amparo del supuesto de **exención** previsto en el artículo **66.1.k (actual 66.1.m) de la LIE**): “*Exención por cesión en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea*”.

Inspeccionada la operación, la Inspección concluyó que la finalidad inicial de las operaciones entre las empresas intervinientes era articular tanto la matriculación de la aeronave con la aplicación de la exención prevista en el artículo 66.1.k. de la LIE, como la centralización del uso de la misma para TIA a través de la venta de horas. Las actuaciones inspectoras finalizaron así con la incoación de acta **de fecha 12-05-09**, emitiéndose liquidación definitiva por parte de la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE de Madrid, el día **23-05-09**, por un importe total de 4.750.000 euros. Los términos de dicha liquidación definitiva han sido ratificados por el **Tribunal Económico Administrativo Central en resolución basada** en el pronunciamiento previo de la Audiencia Nacional del día 26-05-2008 y del TEAC en Resoluciones de fecha 21-11-06 y 06-10-09); por la **Audiencia Nacional (AN)** que menciona para su resolución, tanto la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26-05-08, como la Sentencia del Tribunal Supremo de 02-06-2011; y por el mismo **Tribunal Supremo**.

Por tanto, con posterioridad al encargo de la fabricación de la nueva aeronave y antes de su entrega, TIA es conocedora de la ineficacia que para el disfrute de la exención prevista en el artículo 66.1.k. de la LIE, había dado lugar el doble mecanismo contractual utilizado hasta ese momento para la aeronave anterior.

Por ello, puede colegirse que se ha diseñado una nueva operativa, para adaptar la utilización (y en su caso, explotación) de la aeronave a los requisitos exigidos **en el supuesto de exención** previsto en el **artículo 66.1.k LIE** en su redacción vigente para el año 2012 (*Aeronaves titularidad de empresas de navegación aérea*), evitando de esta manera el pago del IEDMT para la aeronave objeto de comprobación.

En definitiva, llama la atención que unos meses después de que el Tribunal Económico Administrativo Central confirmase la liquidación de la Administración a la aeronave y la improcedencia de que la misma pudiese acogerse al supuesto de exención previsto en el artículo 66.1.k de la LIIIE, se crease



un complejo entramado contractual que tiene como consecuencia tratar de beneficiarse de una exención análoga.

### QUINTO.- HECHO IMPONIBLE

El **artículo 65.1.c) de la LIE**, dispone que estará sujeta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) *“la primera matriculación de aviones, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de Aeronaves”*

El asiento de primera matriculación definitiva de la aeronave objeto del expediente se practica a finales de 2012, según consta en certificado de matrícula incorporado al expediente, **realizándose por tanto el hecho imponible del impuesto.**

### SEXTO.- SUJETO PASIVO

El **sujeto pasivo** del Impuesto es la persona o entidad a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte, de acuerdo con el **artículo 67.a) de la LIE**.

Asimismo, según el **artículo 17.1 del Real Decreto 416/1969** de 13 de marzo que aprueba el Reglamento del Registro de Matrícula de Aeronaves, modificado por Real Decreto 387/1972, de 10 de febrero y por el Real Decreto 1709/1996, de 12 de julio *“La primera inscripción de una aeronave en el Registro, llamada de matrícula, será la de su dominio o propiedad. Realizada ésta, el propietario deberá proceder a su inscripción en el Registro Mercantil en el que se irán inscribiendo, sucesivamente, todos los actos y contratos en que así se establezca por disposición legal o reglamentaria.*

*No obstante lo anterior, podrá practicarse la primera inscripción de las aeronaves adquiridas en régimen de **arrendamiento**, arrendamiento con opción de compra, compra a plazos con o sin reserva de dominio, o cualquier otra forma de posesión que las leyes autoricen, asignándole a la matrícula validez temporal durante el plazo de vigencia del contrato que dio origen a la inscripción.”*

Pues bien, resulta acreditado que TRANSPORTES AÉREOS presentó como arrendatario solicitud para que se practicara el asiento de la aeronave en el Registro de Aeronaves y se expidiese el correspondiente Certificado de Matrícula, inscripción que se produjo a su nombre como arrendatario el 15/11/2012.

Por lo tanto, es la entidad TRANSPORTES AÉREOS el sujeto pasivo del IEDMT con ocasión de la primera matriculación de la aeronave en el Registro de Aeronaves de España realizada en 2012.

### SÉPTIMO.- EXENCIONES

El **art. 66.1 de la LIE** regula las exenciones del tributo que nos ocupa. En su **letra j)** según su redacción vigente durante el año 2011, a partir del 12 de enero -actual letra l-, se establece que están exentas del Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte *“las aeronaves cuya titularidad corresponda 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.*



De acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del citado artículo, esta exención no se condiciona a un reconocimiento previo por parte de la Administración, simplemente debe presentarse el **modelo 06**, relativo a las exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo.

Por consiguiente, el disfrute de esta exención queda condicionada al cumplimiento por el obligado tributario de los requisitos previstos en el artículo 66.1.j) esto es:

1. **La matriculación** de la aeronave en el Registro de Aeronaves de España, debe realizarse **a nombre de una “empresa de navegación aérea”**, ya sea a título de “propietaria”, a título de “arrendataria” o a título de *parte compradora en un “contrato de compraventa a plazos con pacto de reserva de dominio”*).
2. **La empresa de navegación aérea** titular de la aeronave y que pretenda la aplicación de esta exención, **debe proceder a la presentación del Modelo 06 «Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Declaración de exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo»** con anterioridad a la matriculación definitiva de la misma, al objeto de poner en conocimiento de la Administración Tributaria que para dicha matriculación resultará de aplicación el supuesto de exención previsto en el artículo 66.1.j LIE.
3. En el caso de que la “**empresa de navegación aérea**” solicitante de la exención, **fuese titular** de la aeronave bajo el título de “**arrendataria**”, la empresa arrendadora o personas vinculadas a la misma, no podrían resultar en su conjunto usuarias finales de la aeronave, en un porcentaje superior al 5% de las horas de vuelo realizadas por ésta en periodo de doce meses consecutivas; y
4. A partir del año 2011, además se exige que **su uso efectivo NO** pudiese calificarse de “**aviación privada de recreo**” en virtud de lo dispuesto en el artículo 4.4 LIE.

Pues bien, es preciso de cara a analizar el concepto de “aviación privada de recreo” (puesto que el resto de requisitos se han considerado cumplidos), comenzar por lo dispuesto en el citado artículo 66.1.j) de la Ley 38/1992, en su redacción vigente durante el año 2012, esto es:

*1. Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España, de los siguientes medios de transporte:*

*j) Las aeronaves cuya titularidad corresponda 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.***

Por su parte, el artículo 4.4 de la LIE, contenido en el **TITULO I “IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN”, CAPÍTULO I, Disposiciones comunes**, define la “Aviación privada de recreo” como:

*“La realizada mediante **la utilización de una aeronave, que no sea de titularidad pública, por su propietario o por la persona que pueda utilizarla, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso.**”*

Como puede apreciarse, la aplicación o no de la exención prevista en el artículo 66.1.j), en lo que atañe al requisito de su utilización, depende, en lo que es relevante para el caso, de dos factores concurrentes: **quién tiene la capacidad de utilizar la aeronave y en qué la utiliza** dicha persona.



Si la aeronave se utiliza **por la persona que tiene la disponibilidad de su uso en un fin no comercial existe aviación privada de recreo** y no es aplicable la exención. Por el contrario, si esa misma persona utiliza la aeronave en un fin comercial, entonces no hay aviación privada de recreo y la exención sí es aplicable.

Por otro lado, es preciso recordar, que los **Impuestos especiales de fabricación, son impuestos armonizados a nivel comunitario**, derivando la normativa recogida en el Título I de la Ley, de los preceptos normativos contenidos en las Directivas comunitarias dictadas en esta materia, por lo que **la interpretación última de sus conceptos, queda reservada al Tribunal de Justicia de la Unión Europea** (de ahora en adelante TJUE) con carácter “vinculante”.

En este contexto, el **artículo 14** de la **Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003**, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, define el citado concepto de “aviación privada de recreo”, del que, como no podía ser de otra manera, la redacción de la legislación interna, no es sino un reflejo. Así, el artículo 14 señala:

*1. Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados eximirán del impuesto a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso:*

- a) (...);
- b) *los productos energéticos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea distinta de la navegación aérea de recreo privada.*

*A efectos de la presente Directiva, se entenderá por "navegación aérea de recreo privada" la utilización de una aeronave por su propietario o por la persona física o jurídica que pueda utilizarla en virtud de arrendamiento o de cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de viajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso, o que no se destinen a necesidades determinadas por las autoridades públicas.*

En efecto, el concepto de “**Navegación aérea de recreo privada**” utilizada en el artículo 14.1.b) de la Directiva 2003/96/CE, es prácticamente idéntico al concepto de “**Aviación privada de recreo**” recogido en el artículo 4.4 de la LIE, **siendo este concepto utilizado por la propia Ley 38/1992**, tanto para limitar el alcance de la exención prevista para los productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos (*artículo 9.1.f y artículo 51.2.a) de la Ley*), como **para limitar el alcance de la exención prevista en el artículo 66.1.j) del citado texto** (*redacción vigente desde 12 de enero de 2011*), a efectos del **Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte**.

Dicho esto, hay que insistir de nuevo en la relevancia de determinar tanto **quién tiene la capacidad de utilizar la aeronave como en qué la utiliza dicha persona**.

Pues bien, en el presente caso, es bastante evidente que el uso **físico, prioritario y efectivo** de la aeronave, es el que se ha llevado a cabo por TIA. Se deduce **de los contratos la plena disponibilidad y el control de su utilización de la que goza TIA a través del mecanismo de contratación de las “horas básicas de vuelo”**, y de **la opción de compra** sobre la aeronave, que puede ser ejercida en cualquier momento (y que



deja sin efecto la opción de venta a TRANSPORTES AÉREOS) por cuanto dicha opción de compra que tiene TIA prevalece sobre la opción de venta de TRANSPORTES AÉREOS.

En cualquier caso, el sentido del artículo 14.1 b) de la Directiva 2003/96/CE y por ende el artículo 4.4 de la LIE, es que la prestación onerosa de servicios siempre debe quedar referida a la que desarrolle la persona que puede utilizar la aeronave, pues **la lógica de la ley es palmaria, y lo único que a la norma interesa, a efectos de la exención, es que la actividad comercial la lleven a cabo el propietario, el arrendatario o el que por cualquier otro título tenga la capacidad de utilización de la aeronave.**

Es por ello, que la propia Ley 38/1992 establece la cautela de limitar el “tipo de uso” que puede darse a una aeronave que se ha beneficiado de este tipo de exención, prohibiendo a las “empresas de navegación aérea” titulares de la aeronave y solicitantes de la exención, que destinen dichas aeronaves a usos distintos de los que resultan propios para este tipo de entidades (en el caso de TRANSPORTES AÉREOS, el transporte remunerado de pasajeros). Es decir, la Ley prohíbe a las “empresas de navegación aérea” que puedan burlar la finalidad perseguida por el legislador en este tipo de exención, cerrándoles la posibilidad de que una vez aplicada la exención en el momento de matriculación (y evitado el pago del impuesto), puedan destinar las aeronaves de las que resultan titulares, a otros fines no queridos por el legislador: la “aviación privada de recreo”.

Por otro lado, **es importante destacar que es claro que porque la aeronave se haya de dedicado por la persona que tiene la capacidad de utilizarla a transportar a su personal en sus viajes laborales/empresariales, no se realiza por ello una actividad comercial.** Esta cuestión ha sido objeto de estudio y resuelta por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia de 1 de diciembre de 2011, en el *Asunto C-79/10 Systeme Helmholtz GmbH contra Hauptzollamt Nürnberg*, para un caso análogo al presente en cuanto al “tipo de uso” dado a la aeronave.

Así dicha Sentencia se dicta con ocasión de la petición de decisión prejudicial de las partes, relativas a la interpretación del artículo 14.1.b) de la Directiva 2003/96/CE, en relación con una empresa propietaria de un avión que su gerente utiliza, entre otros usos, para efectuar vuelos con el fin de desplazarse a otras empresas y a ferias comerciales.

Pues bien, en estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia, entre otras, la siguiente cuestión prejudicial:

**¿Debe interpretarse el artículo 14, apartado 1, letra b), párrafo primero, de la Directiva 2003/96 [...] en el sentido de que la exclusión de la navegación aérea de recreo privada de la exención del impuesto significa que la exención de los productos energéticos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea solo puede concederse a empresas de transporte aéreo, o en el sentido de que esa exención es aplicable a todos los carburantes utilizados en la navegación aérea, siempre que el avión se utilice para fines profesionales?**

Que es resuelta por el Tribunal en los siguientes términos:

20 En lo que atañe, en primer lugar, al tenor del artículo 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96, su párrafo primero establece una exención fiscal para los “productos energéticos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea distinta de la navegación aérea de recreo privada”. Su párrafo segundo define a continuación el concepto de “navegación aérea de recreo privada”, de forma negativa, como “la utilización de una



*aeronave [...] para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de viajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso, o que no se destinen a necesidades determinadas por las autoridades públicas”.*

21 Pues bien, de la expresión “distintos del transporte de viajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso” se deduce que **la navegación aérea comprendida en el ámbito de aplicación de esta exención se refiere a la utilización del carburante cuando la aeronave se utilice directamente para la prestación de servicios aéreos a título oneroso**. De este modo, el concepto de “navegación” exige que la prestación de servicios a título oneroso sea inherente a los desplazamientos de la aeronave (véase, en este sentido, la sentencia *Sea Fighter*, antes citada, apartado 18).

22 Esta interpretación del artículo 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96 es corroborada además por los trabajos preparatorios. En efecto, en su propuesta de Directiva, que dio lugar a la adopción de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 316, p. 12), la Comisión Europea había propuesto “ampliar a toda la aviación comercial la exención actualmente aplicada al carburante utilizado para los vuelos comerciales internacionales” [COM(90) 434 final] mediante la introducción de una exención del impuesto sobre el carburante utilizado en la navegación aérea. Según la Comisión, “[ello debía permitir] tratar del mismo modo el transporte aéreo entre dos puntos cualesquiera de la Comunidad, lo que [ponía] el énfasis en la descompartimentación del mercado interior. El carburante utilizado en la aviación privada [debía] estar sujeto al impuesto, como [ya sucedía] en general”. Por consiguiente, la Comisión distinguió entre aviación comercial y aviación privada a efectos de la exención fiscal para el carburante utilizado en la navegación aérea.

23 En segundo lugar, de la finalidad de la Directiva 2003/96, según la cual los Estados miembros gravaran los productos energéticos, se deduce que esta **no pretende establecer exenciones de carácter general** (véase, en este sentido, la sentencia *Sea Fighter*, antes citada, apartado 21).

24 Además, del considerando vigésimo tercero de la Directiva 2003/96 se desprende que el **artículo 14, apartado 1, letra b)**, de esta se basa en el respeto de las **obligaciones internacionales** y en el **mantenimiento de la posición competitiva** de las empresas comunitarias.

25 En lo que respecta a las **obligaciones internacionales**, como señala la Comisión, esta referencia afecta principalmente a las exenciones fiscales sobre los productos energéticos destinados a la aviación civil a las que pueden acogerse a las **compañías aéreas** con arreglo al Convenio sobre Aviación Civil Internacional, firmado en Chicago el 7 de diciembre de 1944 (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 15, p. 296), y a acuerdos bilaterales internacionales de servicios aéreos celebrados entre la Unión Europea y/o sus Estados miembros y los Estados terceros y entre los propios Estados miembros.

26 En cuanto al **mantenimiento de la posición competitiva** de las empresas comunitarias, como señalan el Gobierno chipriota y la Comisión, la competitividad a la que alude el vigésimo tercer considerando de la Directiva 2003/96 se refiere principalmente a la de las **compañías aéreas de la Comunidad** con respecto a la de terceros Estados. En efecto, la imposición de un impuesto sobre el combustible utilizado para los vuelos intracomunitarios o internacionales efectuados por las compañías aéreas europeas reduciría la competitividad de esas empresas de forma significativa con respecto a las empresas de transporte aéreo de terceros Estados.

27 De estas consideraciones se desprende que **las operaciones de navegación aérea efectuadas por una empresa como Systeme Helmholtz, consistentes en transportar a su personal para visitar a clientes o asistir a ferias**



**comerciales en un avión del que es propietaria, no pueden equipararse a la utilización de una aeronave con fines comerciales, en el sentido y a efectos de la aplicación del artículo 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96 y, en consecuencia, no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la exención fiscal para el carburante utilizado en la navegación aérea establecida en dicha disposición, en la medida en que se trata de operaciones de navegación aérea que no se utilizan directamente para la prestación de un servicio aéreo a título oneroso.**

28 Esta conclusión no se desvirtúa por el hecho de que existe una cierta divergencia entre las distintas versiones lingüísticas del artículo 14, apartado 1, letra b), párrafo primero, de esa Directiva en lo que respecta a las operaciones de navegación aérea excluidas de la exención fiscal establecida en esa disposición. Mientras que muchas versiones lingüísticas de dicha disposición utilizan expresiones que parecen referirse exclusivamente a las actividades de entretenimiento, como las versiones inglesa y francesa, que hacen referencia al concepto de “navegación aérea de recreo privada” (“aviation de tourisme privée”, “private pleasure- flying”), la versión alemana de esa Directiva utiliza, al menos en el tenor de esa disposición, el concepto de “navegación aérea no comercial privada” (“private nichtgewerbliche Luftfahrt”), que parece referirse a actividades no comerciales en su conjunto.

29 Sin embargo, esos conceptos divergentes se definen expresamente en el artículo 14, apartado 1, letra b), párrafo segundo, de la Directiva 2003/96 como la “utilización de una aeronave [...] para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de viajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso, o que no se destinen a necesidades determinadas por las autoridades públicas”. Pues bien, el alcance de la exención fiscal prevista en el artículo 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse con arreglo a esta definición.

30 Por último, la conclusión que figura en el apartado 27 de la presente sentencia no se desvirtúa por las sentencias antes citadas *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* y *Jan De Nul*. En efecto, en esos asuntos, el combustible respecto del que se había solicitado una exención fiscal alimentaba a buques que se utilizaban directamente para la prestación de servicios a título oneroso. De este modo, en el apartado 28 de la sentencia *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró, con respecto a las operaciones de *Deutsche-See-Bestattungs-Genossenschaft eG* consistentes en organizar funerales en alta mar para las que utilizaba tres buques acondicionados a tal efecto, que “no [existía] discrepancia entre las partes sobre el hecho de que [dichas operaciones] constituyen prestaciones de servicios a título oneroso”.

Además, en el apartado 40 de la sentencia *Jan De Nul*, antes citada, el Tribunal de Justicia señaló que las maniobras realizadas por una draga-ganguil durante operaciones de succión y vertido de materiales, es decir, los desplazamientos inherentes a la ejecución de actividades de dragado, estaban comprendidas en el ámbito de aplicación del concepto de “navegación”, en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81.

31 En este contexto deben entenderse el apartado 23 de la sentencia *Deutsche See- Bestattungs-Genossenschaft*, antes citada, en el que el Tribunal de Justicia declaró que “cualquier operación de navegación para fines comerciales queda comprendida dentro del ámbito de aplicación de la exención”, y el apartado 25 de dicha sentencia, en el que el Tribunal de Justicia precisó que la Directiva 92/81 no contiene distinción alguna en cuanto al objeto de la navegación contemplada y que las distorsiones de la competencia que las disposiciones de la referida Directiva pretenden evitar pueden producirse sea cual fuere el tipo de navegación comercial de que se trate. Así pues, el objeto del trayecto realizado carece de pertinencia para la aplicación de la exención fiscal si la navegación implica una prestación de servicios a título oneroso (sentencia *Sea Fighter*, antes citada, apartado 17).



32 En cambio, en el litigio principal, los desplazamientos profesionales de los miembros del personal de *Systeme Helmholtz*, en el avión perteneciente a esta sociedad, para visitar a clientes y asistir a ferias comerciales con el fin de llevar a cabo sus negocios, a saber, el desarrollo y la comercialización de componentes electrónicos y aplicaciones informáticas, **no se utilizan directamente para la prestación de servicios aéreos a título oneroso por esa empresa.**

33 Por consiguiente, ha de responderse a la primera cuestión que el artículo 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que la exención del impuesto sobre el carburante utilizado en **la navegación aérea establecida en esa disposición no es aplicable a una empresa, como la controvertida en el litigio principal, que, con el fin de llevar a cabo sus negocios, utiliza un avión que le pertenece para realizar los desplazamientos de los miembros de su personal destinados a visitar a clientes o a asistir a ferias comerciales, en la medida en que esos desplazamientos no se utilizan directamente para la prestación de servicios aéreos a título oneroso por esa empresa.**

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

1) El artículo 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, debe interpretarse en el sentido de que la exención del impuesto sobre el carburante utilizado en la navegación aérea establecida en esa disposición no es aplicable a una empresa como la controvertida en el litigio principal, que, **con el fin de llevar a cabo sus negocios, utiliza un avión que le pertenece para realizar los desplazamientos de los miembros de su personal destinados a visitar a clientes o a asistir a ferias comerciales, en la medida en que esos desplazamientos no se utilizan directamente para la prestación de servicios aéreos a título oneroso por esa empresa.**

A la vista del contenido de la Sentencia del TJUE, cabe concluir que para que el uso dado a una **aeronave NO tenga la consideración de aviación privada de recreo**, el uso por la persona que **“pueda utilizarla por cualquier título”** debe ser la de **“prestación de servicios a título oneroso”**, entendiéndose en todo caso que tiene la consideración de **“aviación privada de recreo”**, aquel uso consistente en utilizar la aeronave para llevar a cabo los negocios y los desplazamientos del personal de la entidad que goce de la capacidad de utilización del avión, en la medida en que esos desplazamientos **no se utilizan directamente para la prestación de servicios aéreos a título oneroso por esa empresa.**

Reconocer la exención del IEDMT a la aeronave, no tendría ningún sentido a la luz de lo previsto en la LIE, ya que el ahorro fiscal que supone la aplicación de la misma, no es aprovechado por TRANSPORTES AÉREOS como empresa de navegación aérea para mejorar su posición de competitividad dentro del sector fuertemente internacionalizado en el que actúa, sino que dicho ahorro fiscal solo beneficia TIA (grupo cuya actividad económica nada tiene que ver con la propia de una “empresa de navegación aérea”).

El que, excepcionalmente, TRANSPORTES AÉREOS haya realizado “vuelos charter” contratados con terceros (con la finalidad de obtener para TIA la máxima rentabilidad posible de la aeronave en aquellos periodos de tiempo en los que no precisa la utilización la misma), no significa que se le puede atribuir la consideración de actividad de transporte de personas o cosas en relación con la citada aeronave por cuanto carecen de relevancia en el sentido del cumplimiento en todo momento de los fines comerciales exigidos para la norma tributaria.

En definitiva, en el caso presente ha quedado acreditado que es TIA quien dispone de la capacidad real de utilización de la aeronave. Asimismo ha quedado acreditado que el avión se destina a las necesidades de desplazamiento de los propietarios, directivos y personal de TIA, ya sea para fines privados o empresariales.



**Por tanto de acuerdo con la jurisprudencia vinculante del TJUE nos encontramos ante navegación privada de recreo ya que estos desplazamientos no constituyen una utilización de la aeronave por parte de TIA para prestar servicios a título oneroso, sino para el desarrollo normal de sus negocios.**

Así pues, se concluye, que **a la aeronave no le resulta de aplicación el supuesto de exención previsto en el artículo 66.1.j LIE** (en su redacción vigente durante el año 2012), **pues el “uso efectivo” dado a la aeronave desde su puesta en funcionamiento, NO ha sido el propio de una “compañía de navegación aérea” como es TRANSPORTES AÉREOS, SINO el particularmente querido por TIA** (y que resulta ser idéntico al analizado para la aeronave QQ KTJ), para atender sus necesidades privadas y empresariales (“*Aviación privada de recreo*”).

#### **OCTAVO.- DEVENGO.**

Según el **art. 68.1**, "*el impuesto se devengará en el momento en el que el sujeto pasivo presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte*".

Dicha matriculación, y con ella el devengo del tributo, se produjo el **13 de noviembre de 2012**.

#### **NOVENO.- BASE IMPONIBLE.**

El **artículo 69.a) de la LIE** dispone que "*la base imponible en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte estará constituida, en el caso de medios de transporte nuevos, por el importe que con ocasión de su adquisición se haya determinado como base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, de un Impuesto equivalente, o a falta de ambos, por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente, determinada conforme al artículo 78 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido*".

Así, para la aeronave objeto de comprobación, la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe que figura en el Contrato de Arrendamiento con Opción de Venta entre las sociedades TRANSPORTES AÉREOS y FINANCING DREAMS, en virtud del cual se establece un “**precio de compra**” (sin IVA) de la aeronave de 40.000.000,00.

#### **DÉCIMO.- TIPO IMPOSITIVO Y CUOTA TRIBUTARIA.**

De acuerdo con lo dispuesto en el **artículo 70, apartado 1 epígrafe 5º, y apartado 2 de la Ley 38/1992**, el tipo de gravamen aplicable es el 12%.

De este modo, para determinar la cuota tributaria que debe exigirse procede realizar la siguiente liquidación:  
40.000.000,00 euros x 12% = **4.800.000,00 euros**.

#### **DECIMOPRIMERO.- INTERESES DE DEMORA**

De acuerdo con el artículo 26.3 de la LGT, procede la liquidación de los intereses de demora por el importe no ingresado en plazo durante el tiempo al que se extiende el retraso del obligado tributario. Son exigibles



por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y hasta el día en que se entienda practicada la liquidación que regulariza la situación tributaria.

Por su parte, el artículo 191.1 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, establece que la liquidación derivada del procedimiento de inspección incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte la liquidación, sin perjuicio del artículo 150.3 de la Ley General Tributaria y de acuerdo con los apartados siguientes del propio artículo 191.

El tipo de interés de demora aplicable es el 5% vigente a partir del 1 de abril de 2009 hasta el 31 de diciembre de 2014, el 4,375% desde el 1 de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2015 y el 3,75% a partir del 1 de enero de 2016.

El cálculo del período de liquidación de los intereses se calcula de la siguiente forma:

De acuerdo con el punto sexto de la Orden EHA/1981/2005, de 21 de junio de 2005, (BOE de 28/06/05) por la que se aprueba el modelo 576, de declaración-liquidación del IEDMT, la declaración correspondiente al modelo 576, y, en su caso, el ingreso, se efectuará una vez solicitada la matriculación definitiva y antes de que la misma se haya producido, por lo que el último día del periodo voluntario de pago fue el 15/11/2012 (día en el que se produjo la inscripción definitiva en el Registro de Aeronaves).

Las normas de cuantificación de los intereses mencionadas anteriormente determinan la exigibilidad de intereses de demora por la cuota liquidada, hasta la fecha del fin de plazo para la presentación de alegaciones al acta de disconformidad formalizada; por tanto, la liquidación de intereses de demora por un importe de 985.068,49 euros que se indica en el acta comprende la liquidación de intereses hasta el 20/06/2017.

De acuerdo con el artículo 191.1 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria, faltarían por liquidar los intereses restantes, es decir, los intereses devengados desde dicha fecha hasta el día 12/09/2017, fecha en la que se dicta el presente acuerdo; dicho importe es 41.424,66 euros.

Por consiguiente, el importe de los intereses totales que se liquidan por todo el periodo de devengo asciende a la cantidad de 1.026.493,15 euros.

## **DECIMOSEGUNDO.- VALORACIÓN DE LAS ALEGACIONES DEL INTERESADO**

Como se ha señalado, el obligado tributario ha presentado escrito de alegaciones con número de Registro RGE/26203775/2016 que procede ahora ser contestado.

En relación con las alegaciones relativas a que no es cierto que se haya diseñado un “entramado contractual” para beneficiarse abusivamente de la aplicación de la exención prevista en el artículo 66.1.j) de la LIE, o con la finalidad exclusiva de beneficiarse de la misma, es preciso señalar en primer término que teniendo en cuenta todo el conjunto de contratos y otros documentos que constan en el expediente, queda fuera de toda duda la posición realmente mantenida por TIA y TRANSPORTES AÉREOS respecto a la aeronave, en el sentido de considerar como ya ha sido señalado, que es TIA y



no TRANSPORTES AÉREOS quien mantiene las facultades de plena disponibilidad, control y uso de la aeronave.

En efecto, es perfectamente lícita la adquisición y explotación de aeronaves con operaciones de arrendamiento y otras operaciones de naturaleza similar y con independencia de su instrumentación jurídica, y por supuesto, las empresas son libres de elegir la forma financiera de adquisición que más le convenga; pero es que en el presente caso se dan, entre otras, las siguientes circunstancias:

- En primer lugar, en el año 2007 se encarga la aeronave (con todos los elementos opcionales queridos por TIA) no obstante, cuando debe procederse a su entrega, cuatro años más tarde del encargo, **se ceden los derechos sobre la misma** a una entidad financiera a la que queda restringida la posibilidad de cesión a terceros ajenos a TIA.

La obligada adquiere el derecho a utilizar este activo durante un periodo de casi siete años al amparo de un contrato de arrendamiento financiero con opción de venta (que es inscrito en el Registro de Bienes Muebles y en el Registro de Matriculación de Aeronaves), pero, simultáneamente, se firma con TIA un contrato de opción de compra (que no es inscrito ni en el Registro de Bienes Muebles ni en el Registro de Matriculación de Aeronaves), en el sentido que ya se ha expuesto, es decir, este último contrato vacía de contenido las condiciones de ejercicio de la opción de venta pues los efectos que se desprenden del conjunto de relaciones jurídicas creadas a través de los contratos no serían los propios de un arrendamiento con opción de venta a favor de la entidad financiera, sino los propios de **un contrato de arrendamiento con opción de compra** a favor de TIA.

- Por otro lado, existen más que evidencias de que los riesgos inherentes a la operación de adquisición y arrendamiento de la aeronave que realiza la entidad financiera se han transferido al TIA por cuanto **garantiza directa (e indirectamente a través de un contrato marco)** cualquier incumplimiento en los pagos o cuotas de dicho contrato de arrendamiento.
- Tampoco cabe duda de que la situación patrimonial de la obligada no sufre alguna variación significativa al recibir la aeronave en virtud del contrato de arrendamiento financiero (pese a su situación de fuerte endeudamiento) pues, inmediatamente, asegura la devolución del pasivo financiero que la operación le genera con la firma de un **contrato de venta de horas de vuelo** durante el mismo periodo de tiempo que el arrendamiento, contrato que desde todo punto de vista **carece de fundamento económico o empresarial**, pues las razones en que pueda basarse la empresa TIA para adquirir **720** horas anuales a pagar en todo caso cuando apenas utiliza 300 horas, no parecen guiadas, precisamente, por motivo alguno de rentabilidad real.
- Un dato más a valorar por constituir el "plus" que aumenta la eficacia de la operación para TIA: es que como tal no ve afectada su disponibilidad de una aeronave para vuelos de largo alcance (la aeronave anterior y la que constituye el objeto del procedimiento se suceden en el tiempo), y de otra, la aeronave, que se va a destinar al desplazamiento del personal y propietarios de TIA, se matricula por la obligada al amparo de la exención prevista en el artículo art. 66.1 j) de la LIE: *"las aeronaves cuya titularidad corresponda 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.*



Pues bien, esta Jefatura considera que los indicios son más que razonables para concluir, en buena lógica, que si hipotéticamente los contratos no se hubiesen formalizado con la finalidad exclusiva de beneficiarse de la aplicación de la exención prevista en el artículo 66.1. j) LIE, sí se ha querido como mínimo propiciar el evitar la carga fiscal mediante unas operaciones de las que la Inspección no cuestiona su legalidad pero con las que en su conjunto se consigue no tributar por el IEDMT, y ello, en detrimento de la finalidad de la norma que es inequívoca: permitir, en aeronaves, que siendo titularidad de “empresas de navegación aérea” sean explotadas por estas entidades en el desarrollo propio de su actividad, sin la carga que supone soportar en las aeronaves con las que operan y desarrollen su actividad el IEDMT favoreciendo así la competitividad dentro de su sector fuertemente internacionalizado.

Como señala la Inspección en el Acta : *“Reconocer la exención del IEDMT a la aeronave, no tendría ningún sentido a la luz de lo previsto en la LIE, ya que el ahorro fiscal que supone la aplicación de la misma, no es aprovechado por TRANSPORTES AÉREOS como empresa de navegación aérea para mejorar su posición de competitividad dentro del sector fuertemente internacionalizado en el que actúa, sino que dicho ahorro fiscal solo beneficia al TIA, grupo cuya actividad económica nada tiene que ver con la propia de una “empresa de navegación aérea”.*

Por otro lado, estas consideraciones entroncan con la tercera de las alegaciones por cuya virtud el obligado tributario considera que en ningún momento ha existido ocultación ni en la aportación de la documentación, ni tampoco en la operación de adquisición y consiguiente explotación de la aeronave y todos los contratos fueron suscritos ante Notario.

Pues bien, a este respecto, los tres contratos suscritos entre FINANCING DREAMS y TIA, no solo “**no se aportan**” en el curso de las actuaciones inspectoras sino que “**se niega su existencia**” habida cuenta de las aseveraciones hechas en cuanto a “que la única garantía otorgada por TRANSPORTES AÉREOS o por tercera persona, consiste exclusivamente en el Contrato de Prenda de fecha, por lo que TRANSPORTES AÉREOS no había incurrido en ningún otro coste adicional para la prestación de garantías”.

Sin entrar ahora en otras consideraciones, a nuestro entender, lo que señala la Inspección no es una afirmación carente de fundamentación y razonabilidad, pues por el sólo hecho de haber celebrado el conjunto de contratos que antes se mencionan, no cabe pensar que, en todo caso, no estuvieran sometidos a su conocimiento aun cuando la obligada no fuera parte de alguno de ellos y por tanto, no tuviera copia o al menos la posibilidad de obtener una copia de los documentos.

El diccionario de la Real Academia de la lengua española, define “ocultar” en su acepción 2 como “*Callar advertidamente lo que se pudiera o debiera decir, o disfrazar la verdad*”, es decir, que se trata de una acción condicionada a dos premisas, la primera el personal conocimiento de los hechos y la segunda manifestar una actitud de reserva mental.

Pues bien, analizando el contexto en el que se celebraron los contratos: confeccionados por un mismo despacho de servicios de asesoría legal, firmados en la misma fecha, suscritos ante el mismo Notario, y que **afectan de manera directa a la posición deudora** de la interesada, es difícil de creer que la obligada no dispusiera de una copia de todos los contratos o al menos, pudiera haber informado de su existencia a la Inspección con la máxima buena fe.

Por lo que se refiere a que no es de aplicación a este caso el concepto de “aviación privada de recreo” que se contiene en el artículo 4.4 de la LIE, en el artículo 14.1.b) de la Directiva 2003/96/CE y en

## ANEXO 1



la sentencia del TJUE, asunto C-79/10, no se comparte la afirmación de la obligada tributaria, fundamentalmente, **porque la disposición en la que se regula la exención remite expresamente al artículo 4.4 LIE** que incorpora al derecho español la Directiva 2003/96/CE (por lo que cualquier interpretación por la jurisprudencia del TJUE es vinculante) y contiene la definición de aviación privada de recreo; además, es que respecto de lo que se entiende por “*aviación privada de recreo*” no existe otra definición contenida en el marco de la normativa de todos los impuestos especiales que pudiera considerarse pertinente.

A partir de ahí, lo que señala la obligada en cuanto a que *la operativa seguida en la explotación no se diferencia de otras compañías y los ingresos percibidos forman parte de sus resultados*, son alegaciones que en modo alguno desvirtúan lo que ya se ha argumentado en el sentido de que la prestación onerosa de servicios siempre debe quedar referida a aquella que desarrolle quien tiene la capacidad de utilización de la aeronave y no el titular de la aeronave, por el hecho de serlo, todos los fines que la obligada tributaria atribuye a las horas de vuelo realizadas bien para TIA bien, marginalmente, para terceros, no son, a nuestro juicio, fines comerciales, por cuanto TIA es quien dispone de la aeronave y no lleva a cabo una actividad onerosa de transporte de personas o cosas en relación con la citada aeronave.

No obstante lo anterior, y aunque no es un elemento determinante para la liquidación que se practica, en las páginas 148 a 154 del Acta A02-72729292 se desarrollan, ampliamente, los motivos por lo que se considera que es TIA quien hace suyos los resultados de la explotación de la aeronave, realizándose un análisis detallado de las cuentas de gestión de la aeronave.

**Asimismo y para terminar con las alegaciones del interesado debe señalarse que, por aplicación directa de la norma, una vez que se acredita que es TIA y no TRANSPORTES AÉREOS quien dispone de la capacidad real de utilización de la aeronave, la existencia de aviación privada de recreo NO se condiciona a un hipotético uso que pudiese dar TRANSPORTES AÉREOS a la misma, SINO al uso que le da TIA.**

**Y desde esta perspectiva está acreditado de forma fehaciente que la aeronave se ha destinado al desplazamiento del personal y propietarios del propio TIA, por lo que existe aviación privada de recreo para TIA tal y como la misma es definida en la norma nacional y europea y ha sido asimismo interpretado con carácter vinculante por el TJUE.**

**La alegaciones del interesado no desvirtúan ninguna de las consideraciones anteriores y, por tanto, al existir aviación privada de recreo, no es aplicable la exención establecida en el artículo 66.1.j) LIE siendo procedente regularizar la situación tributaria de la aeronave objeto del expediente en los términos desarrollados en el presente acuerdo.**

Por lo anteriormente expuesto, esta Jefatura en uso de sus facultades, y en relación con lo actuado por la Inspección en el acta referenciada, **ACUERDA**, dictar la siguiente liquidación:

CONCEPTO	IMPORTE
Cuota	4.800.000,00
Recargos	-

## ANEXO 1



CONCEPTO	IMPORTE
Intereses de demora	1.026.493,15
Ingresos a cuenta	-
Devolución solicitada compensación	-
Total deuda tributaria	5.826.493,15

La liquidación tendrá el carácter de **Definitiva**.

En efecto, la liquidación que se practica tendrá en carácter de **definitiva** en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte correspondiente a la aeronave de referencia.

Lo que le comunico para su conocimiento y efectos subsiguientes, significándole que el ingreso de las referidas cantidades deberá realizarse **en los lugares, forma y plazos** que se indican en la carta de pago que se adjunta al presente acuerdo.

Transcurridos los plazos indicados en la carta de pago, sin satisfacerse la deuda, se iniciará el periodo ejecutivo y se procederá a su exacción por vía de apremio, con los recargos e intereses procedentes de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación.

### RECURSOS

Contra el presente acuerdo de la Administración, el interesado, podrá interponer alternativamente:

Recurso de reposición, mediante escrito dirigido al órgano que dicta el presente acto, el cual deberá contener la siguiente información:

- Su nombre o razón social, NIF y, en caso de que actúe a través de representante, también el nombre y NIF de éste. Si desea que las notificaciones que se produzcan, con relación al recurso, se dirijan a lugar distinto a su domicilio fiscal, indique el domicilio al que quiera que se le dirijan.
- El acuerdo que recurre, su fecha y el número de expediente.
- Mención expresa de que no ha presentado reclamación económico-administrativa.
- Las razones por las que no está conforme con el acuerdo. Si necesita conocer el expediente para formular las alegaciones, podrá acudir a esta oficina durante el plazo de interposición del recurso para que se le ponga de manifiesto.
- El lugar, fecha y firma.

También puede presentar este recurso a través de la página de la Agencia Tributaria en Internet ([www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es)).

Reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid o bien directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central si el importe que es objeto de reclamación es superior a 150.000 euros, con carácter general, o a 1.800.000 euros, si se refiere a comprobaciones de valor o a la fijación de valores o bases imponibles.

## ANEXO 1



En cualquiera de los dos supuestos, el plazo será de un mes a contar desde el día siguiente al de notificación de este acuerdo, sin que puedan simultanearse ambos recursos.

De conformidad con lo establecido en el artículo 235 de la Ley General Tributaria, el escrito de interposición de las reclamaciones económico administrativas deberá presentarse ante el órgano que dicta el presente acto, el cual lo remitirá al tribunal competente. No obstante, cuando el reclamante esté obligado a recibir las comunicaciones y notificaciones por medios electrónicos, la interposición deberá realizarse obligatoriamente a través de la sede electrónica de dicho órgano. El escrito indicará el Tribunal ante el que se interpone la reclamación y deberá contener, además, la información antes mencionada para el recurso de reposición (excepto la mención a que no se haya presentado la reclamación económico-administrativa), con la salvedad de que las alegaciones podrán ser efectuadas en el citado escrito o en un trámite posterior ante el propio Tribunal.

No obstante lo anterior cuando la reclamación se interponga directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, el escrito de interposición se remitirá al Tribunal Económico-Administrativo a quien corresponda la tramitación de la reclamación según lo establecido en el artículo 229.6 de la Ley General Tributaria.

De conformidad con el artículo 245 de la Ley General Tributaria, la reclamación económico-administrativa se tramitará por el procedimiento abreviado cuando el importe objeto de la reclamación sea inferior a 6.000 euros con carácter general, o a 72.000 euros si se refiere a comprobaciones de valor o a la fijación de valores o bases imponibles.

En este supuesto cuando la reclamación económico-administrativa se tramite por el procedimiento abreviado, las alegaciones necesariamente deberán contenerse en el propio escrito de interposición y además, se adjuntará copia del acto que se impugna, así como las pruebas que se estimen oportunas.

Lo que se comunica para su conocimiento y efectos.

En Madrid, a 12 de septiembre de 2017.

El Jefe de la Dependencia Regional Adjunto de Aduanas e II.EE.



## ANEXO 2

UNIDAD REGIONAL DE ADUANAS E I.I.EE.

### ACUERDO DE IMPOSICIÓN DE SANCIÓN POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA

#### IDENTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO

**Obligado Tributario:** TRANSPORTES AÉREOS SL

**Número de expediente:** 123456

**Documento Referencia:** Abcde

#### ANTECEDENTES DE HECHO

Mediante acuerdo notificado el 18 de noviembre de 2017 se le comunicó al obligado tributario el inicio del expediente sancionador de referencia que llevaba incorporada la propuesta de sanción, como consecuencia de la posible comisión de infracción tributaria.

El citado acuerdo contenía los siguientes extremos:

En primer lugar se identifican los hechos, los cuales derivan de las actuaciones inspectoras cuyos resultados se han documentado en acta de disconformidad nº A02-72729292, relativa al concepto tributario del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), ejercicios 2012, 2013 y 2014.

La propuesta deriva del **incumplimiento manifiesto** del requisito de utilización de la aeronave en navegación que no pueda calificarse de “*aviación privada de recreo*”, declarando el obligado tributario exenta la primera matriculación de la aeronave al amparo de la exención prevista en el artículo 66.1.j) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, (*en su redacción vigente en el año 2011*), esto es, “*las aeronaves cuya titularidad corresponda 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*”.

Asimismo, según dispone el artículo **210.2 de la Ley 58/2003**, de 17 de diciembre, General Tributaria, el acuerdo de iniciación recoge la incorporación formal al expediente los siguientes documentos:

- Autorización del Inspector Jefe.
- Comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras.
- Comunicación de la apertura del trámite de audiencia.
- Acta.



### Delegación Especial de MADRID

Se especifican en el acuerdo de inicio las normas aplicables en el procedimiento, la identificación del instructor y del órgano competente para la resolución del expediente.

En aplicación de lo dispuesto en el **artículo 210, apartado 5 de la Ley 58/2003**, de 17 de diciembre, General Tributaria, encontrándose en poder del órgano instructor todos los elementos que permiten formular la propuesta de imposición de sanción, **se incorpora la misma al acuerdo de iniciación**. En concreto los elementos esenciales de la propuesta de imposición de sanción son los siguientes:

**TIPO DE INFRACCIÓN:** La infracción cometida se **tipifica en el artículo 191 de la Ley 58/2003, (infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación) y se califica como grave** (artículo 191.3) en función de la base de la sanción y la concurrencia de ocultación, según se detalla en la propuesta.

**SANCIÓN APLICABLE:** Se propone la imposición de una sanción del **50% con un incremento del 25% por perjuicio económico, por un importe total de 3.600.000,00 euros. La cuantía de la sanción propuesta queda reducida a 2.700.000 euros por la aplicación de la reducción del 25% prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003.**

En el acuerdo de inicio del expediente y propuesta de sanción, se concede al obligado tributario trámite de audiencia de 15 días para la presentación de alegaciones.

La obligada tributaria ha presentado escrito de alegaciones en el que manifiesta, muy en síntesis, lo siguiente:

Imprudencia de la sanción por cuanto considera que no concurre ni el tipo infractor ni el elemento subjetivo determinante de la infracción en base a:

Que la actividad de TRANSPORTES AÉREOS se circunscribe al transporte de pasajeros mediante una contraprestación por lo que se puede afirmar que la obligada realiza vuelos comerciales tanto en sentido técnico como fiscal; la finalidad de los mismos no es privada y todos ellos son retribuidos; la aeronave se ha utilizado exclusivamente para transportar a los empleados de determinadas compañías en sus viajes laborales. No resulta aplicable a este caso el concepto de “aviación privada de recreo” que se contiene en el artículo 4.4 de la LIE, en el artículo 14.1.b) de la Directiva 2003/96/CE y en la sentencia del TJUE, asunto C-79/10, ello, porque la operativa en la explotación de la aeronave no se diferencia en nada de la seguida por una compañía aérea comercial.

Que no ha existido ocultación, ni en la operación de adquisición y consiguiente explotación de la aeronave ni en la aportación de documentos durante el procedimiento inspector. Los contratos fueron suscritos ante Notario, la contabilidad de la compañía ha sido auditada, la documentación se ha presentado ante la Administración y ante los diversos Registros públicos. No ha dejado de presentar una declaración por la voluntad de incumplimiento sino sobre la base de la concesión de una exención para cuya obtención presentó toda clase de documentación. Recuerda que la Audiencia Nacional no aprecia ocultación en supuestos en los que se pone en conocimiento de la Administración los datos necesarios para la obtención de la exención (se citan las Sentencias de 9/10/2008 y 7/5/2012).



Delegación Especial de MADRID

## **IMPOSICIÓN DE SANCIÓN**

A la vista del expediente, han quedado acreditados los siguientes **HECHOS**:

1. El medio de transporte objeto del expediente de comprobación se refiere a la aeronave, fabricada por la empresa HISPANOSUIZA AVIATION, S.A. y con fecha de finalización de los trabajos de construcción en 2012.

En relación con dicha aeronave, TRANSPORTES AÉREOS S.L., en adelante TRANSPORTES AÉREOS, presenta ante la AEAT el modelo 06 «*Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Declaración de exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo*», en concepto de obligado tributario del IEDMT, declarando exenta la primera matriculación de la aeronave, al amparo de la exención prevista en el artículo 66.1.j) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales (*en su redacción vigente en el año 2011*), esto es, “*las aeronaves cuya titularidad corresponda a empresas de navegación aérea, siempre que su utilización no pueda calificarse de aviación privada de recreo*”.

2. Inicialmente, el avión objeto del presente expediente iba a ser adquirido por TIA, quien firma el 15/02/2007 el contrato para su fabricación y fecha de entrega prevista para finales de 2012. Sin embargo, unos días antes de la fecha prevista de entrega del avión, **se firman un conjunto de contratos** ante el mismo Notario, relativos a la aeronave objeto de comprobación, y cuyo objeto y estipulaciones abarcan, en resumen, las siguientes operaciones:

- En el primero de ellos TIA **cede su posición en el contrato** de fabricación de la aeronave a la entidad financiera FINANCING DREAMS, S.A. (“**FINANCING DREAMS**”), es decir, por este contrato TIA cede todos los derechos y obligaciones que derivan para ella del contrato de 15-02-2007, siendo FINANCING DREAMS quien adquiere la propiedad de la aeronave mediante su compra a la empresa fabricante.
- Por su parte, la entidad financiera FINANCING DREAMS suscribe **un contrato de arrendamiento con opción de venta** con la obligada tributaria TRANSPORTES AÉREOS, por el cual esta solicita de FINANCING DREAMS la adquisición de la aeronave para que le confiera su uso en las condiciones particulares y pago de cuotas fijadas en dicho contrato de arrendamiento financiero y con la opción de que FINANCING DREAMS pueda, en cualquier momento, ejercitar su venta.

Es de destacar que la resolución de este contrato de arrendamiento se liga con la resolución del **contrato de compraventa de horas de vuelo** que TRANSPORTES AÉREOS suscribe con TIA. Asimismo, en el citado contrato de arrendamiento financiero se autoriza a que el arrendador financiero pueda suscribir con un tercero un contrato de opción de compra sobre la aeronave. Pues bien, dicha opción de compra a favor de un tercero se materializa en el **contrato de opción de compra sobre la aeronave** que FINANCING DREAMS firma con TIA.

- A su vez, y también de forma simultánea se suscriben varios documentos de garantías entre las distintas partes; así, se firma un **contrato de prenda** entre FINANCING DREAMS, como acreedor pignoraticio, y TRANSPORTES AÉREOS, como pignorante.



### Delegación Especial de MADRID

- Adicionalmente, y para asegurar la satisfacción de los pagos relativos a la aeronave se le atribuyen al acreedor FINANCING DREAMS nuevos derechos de garantía suscribiendo FINANCING DREAMS y TIA un **contrato de garantía**, en cuya virtud esta última asume el otorgamiento de unas garantías ejecutables ante cualquier incumplimiento derivado del contrato de cesión de posición contractual para la compra de la aeronave y de los pagos de TRANSPORTES AÉREOS respecto al contrato de arrendamiento y opción de venta.

Asimismo, se detallan en el Acuerdo otros HECHOS sucedidos en relación con los contratos suscritos (firma del certificado de entrega de la aeronave, póliza de seguro suscrita por TRANSPORTES AÉREOS, modificaciones y novaciones habidas en los mismos), por los que la Inspección concluye que no parece que haya dudas sobre la posición realmente mantenida por TIA y TRANSPORTES AÉREOS respecto a la aeronave, **en el sentido de considerar que es el primero, y no la segunda, el que mantiene las facultades de plena disponibilidad y uso de la aeronave**, con una consideración adicional: que **los tres contratos suscritos entre FINANCING DREAMS y TIA, no fueron aportados, ni mencionados** por TRANSPORTES AÉREOS en el curso de las actuaciones inspectoras.

3. Quedan acreditadas en el expediente **las horas anuales voladas por la aeronave, las horas anuales contratadas y pagadas por empresas TIA, así como las horas anuales efectivamente voladas por dicho grupo o por terceros ajenos al mismo**. Dichos datos ponen en evidencia que la aeronave se destina para cubrir las necesidades de vuelos de largo alcance de las entidades TIA y de la familia accionista (al igual que ya sucedió para la aeronave a la que la aeronave vino a sustituir en cuanto a su uso).

Es un hecho no controvertido en el expediente que la aeronave se destina con carácter mayoritario al desplazamiento del personal y propietarios de TIA.

4. Asimismo, y aunque no es determinante para el acuerdo de liquidación que practica la Administración, queda acreditado en el expediente que, incluso en los supuestos minoritarios en que la aeronave es utilizada por terceros ajenos a TIA, TIA hace suyos los rendimientos de dichas utilizaciones de terceros al incluirse el mismo (salvo el 10% que hace suyo TRANSPORTES AÉREOS por su intermediación en la operación) en las cuentas de gestión de la aeronave, cuyo resultado en última instancia corresponde a TIA.

5. En el presente caso, concurre además la circunstancia de que TIA ya había realizado una operación previa con otra aeronave, que también estuvo cedida en arrendamiento a TRANSPORTES AÉREOS, aunque se financió con otra entidad, y respecto de la cual se pretendía aplicar la exención del artículo 66.1.k (actual 66.1.m) de la LIE de forma indebida, como han confirmado tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central, la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo.

6. Queda acreditado en el expediente que el uso **físico, prioritario y efectivo** de la aeronave, es el que se ha llevado a cabo por TIA (en cuanto a las horas adquiridas ya sean re-facturadas o no re-facturadas), lo que también se deduce **de la plena disponibilidad y el control de la utilización de la aeronave de la que goza dicho grupo** a través del mecanismo de contratación de las “horas básicas de vuelo” y del contrato suscrito de opción de compra sobre la aeronave, el cual prevalece sobre la opción de venta de FINANCING DREAMS a favor de TRANSPORTES AÉREOS.



Delegación Especial de MADRID

En la medida en que estos vuelos no tienen una finalidad comercial para TIA, que es el grupo de empresas que como se ha señalado tiene la capacidad real de utilización del avión, estamos ante lo que el artículo 4.4 de la Ley de Impuestos Especiales define, expresamente, como “*aviación privada de recreo*”.

7. Por consiguiente, **a la aeronave no le resultaba de aplicación el supuesto de exención previsto en el artículo 66.1.j) LIE** (en su redacción vigente durante el año 2011, a partir de 12 de enero): *las aeronaves cuya titularidad corresponda a empresas de navegación aérea, siempre que su utilización no pueda calificarse de aviación privada de recreo*, **puesto que el “uso efectivo” dado a la misma**, desde su puesta en funcionamiento, **NO ha sido el propio de una “compañía de navegación aérea” como es TRANSPORTES AÉREOS, SINO el particularmente querido por TIA**, para atender sus necesidades privadas y empresariales (“*aviación privada de recreo*”), y no **para prestar servicios a título oneroso**,

8. No obstante lo anterior, **pese a no resultar en ningún caso de aplicación la exención establecida en el artículo 66.1.j) LIE**, por los motivos anteriormente mencionados, TRANSPORTES AÉREOS, como sujeto pasivo del impuesto, acogió la matriculación de la aeronave, a dicho supuesto de exención mediante la presentación del Modelo 06 «*Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Declaración de exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo*, y sin que en ningún momento procediera **a la cuantificación y pago de la cuota** del Impuesto mediante la presentación del correspondiente modelo 576 (en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 71.1 del mencionado texto legal).

9. Es más, **a través de los hechos y circunstancias puestos de manifiesto se considera que los indicios son más que razonables para concluir que de forma consciente y voluntaria se articuló un complejo entramado contractual con el fin, a juicio de esta Jefatura, de lograr fraudulentamente la matriculación de la aeronave sin pagar el IEDMT.**

Por todo lo expuesto y **mediante acuerdo de esta Jefatura dictado en fecha 12/9/2017 se ha practicado al interesado una liquidación** por el IEDMT que asciende a un importe total de 5.826.493,15 euros, con una cuota tributaria de 4.800.000,00 euros en cuanto a la cuota tributaria

## TIPIFICACIÓN.

**Los hechos anteriores se consideran constitutivos de infracción tributaria de acuerdo con los artículos 183 y 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

En este sentido, el **artículo 183 de la Ley 58/2003**, General Tributaria considera infracciones tributarias **las acciones y omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia** que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.

Por su parte, el **artículo 191, apartado 1** establece que constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.



Delegación Especial de MADRID

## RESPONSABILIDAD.

A efectos del artículo 179 de la Ley 58/2003, **se considera al interesado, TRANSPORTES AÉREOS SL, responsable de los hechos constitutivos de la infracción tributaria**, teniendo en cuenta lo siguiente:

Como se ha señalado, de acuerdo con el artículo 183 de la Ley 58/2003, las infracciones tributarias son sancionables cuando **concurra culpa con cualquier grado de negligencia**. La culpa se produce cuando las acciones se realizan sin la diligencia debida o el cuidado necesario y producen un resultado prohibido. La culpa supone por ello la omisión del cuidado y atención que cualquier persona debe poner de ordinario al ejecutar un hecho. La **resolución del TEAC de 10-2-2000 (R.G. 5012/1999, 5013/1999 y 5014/1999, acumulados) y la resolución del TEAC de 23-2-2000 (R.G. 8381/1998)** establecen que la negligencia *“no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma”*.

Como indica el Tribunal Superior de Justicia de Aragón (Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 2ª) en Sentencia núm. 736/2003 de 15 septiembre se estima que concurre en la conducta el elemento de culpabilidad, cuanto menos en su grado de simple negligencia, exigible para la declaración de la infracción e imposición de la sanción, *“al apreciarse en su actuación un descuido o actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma.”*

Esta exigencia de culpabilidad en el ámbito de los ilícitos administrativos se reitera por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, las SSTs de 12 y 19 de mayo de 1998, afirman que *“en el ámbito de la responsabilidad administrativa no basta con que la conducta sea antijurídica y típica, sino que también es necesario que sea culpable, esto es, consecuencia de una acción u omisión imputable a su autor por malicia o imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable”*.

Por último, en cuanto al elemento subjetivo de la culpabilidad, la STS de 23 de febrero de 2015, recurso 3855/2013, señala que *“En efecto, para determinar, en cada supuesto, si la resolución administrativa sancionadora cumple o no con la exigencia de motivar la culpabilidad es necesario tener en cuenta tanto las circunstancias fácticas que aquélla contempla como las normas tributarias que aplica”*.

Pues bien, a este respecto, debe considerarse en el presente caso **que la conducta que lleva a cabo la interesada no es concebible sin la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia**, por cuanto, a esta Administración no le cabe ningún duda de que a) **TRANSPORTES AÉREOS ha sido plenamente consciente** desde el mismo día en el que suscribe el *Contrato de Arrendamiento con Opción de Venta* de que la finalidad de dicho contrato **NO era dotar a TRANSPORTES AÉREOS de una nueva aeronave con la que desarrollar su actividad económica como “empresa de navegación aérea”, SINO que su finalidad era dotar a TIA de una nueva aeronave de largo alcance** (que sustituyera a la anterior) **para la satisfacción de sus necesidades privadas o de negocio**, y b) de que **conocía** (o al menos debía conocer) **que dicho uso no podía justificar, en ningún caso, la exención aplicada en la matriculación de la aeronave**.

Ciertamente, de la consideración conjunta de todos los contratos y hechos detallados, se constata que TIA, habiendo realizado el encargo de fabricación de la aeronave, es quien posteriormente asume la responsabilidad financiera de la compra y quien se garantiza la capacidad de utilización y disponibilidad y el



Delegación Especial de MADRID

destino final de dicho avión (a través del mecanismo de las “horas básicas de vuelo” y de la “opción de compra a favor de un tercero”), es decir, que a través del conjunto de contratos, TIA **renuncia a adquirir directamente la aeronave pero no a desvincularse de la misma**, lo que salta a la vista en la medida en que, como ya se ha dicho, asume toda la responsabilidad financiera y el control de su uso.

Por su parte, y a juicio de esta Jefatura, existen indicios más que suficientes para considerar probado que la intervención en la operativa de TRANSPORTES AÉREOS, como empresa de navegación aérea, tenía por objeto, entre otros, el que la aeronave pudiese beneficiarse de la exención establecida para este tipo de empresas en el artículo 66.1.j) LIE, exención de la que no pueden beneficiarse las empresas TIA al carecer de la condición de empresas de navegación aérea.

Tal y como ya se describe en el acuerdo de liquidación, con posterioridad al encargo de la fabricación de la nueva aeronave y antes de su entrega, TIA es conocedor de la ineficacia que para el disfrute de la exención prevista en el artículo 66.1. k) de la Ley 38/1992, (*matriculación de aeronaves para ser exclusivamente cedidas en arrendamiento a empresas de navegación aérea*) había dado lugar el doble mecanismo contractual utilizado hasta ese momento para la aeronave, por cuanto que **los pronunciamientos administrativos y judiciales existentes a esa fecha, solo hacían que ratificar la pérdida del derecho al disfrute de la exención prevista en el citado precepto.**

Siendo esto así, tal y como se pone de manifiesto en el acuerdo de liquidación, esta Jefatura llega a la conclusión de que a través del complejo conjunto de contratos diseñados por TIA se ha querido como mínimo propiciar **el evitar la carga fiscal** mediante unas operaciones de las que la Inspección no cuestiona su legalidad pero con las que en su conjunto se consigue no tributar por el IEDMT, y ello, en detrimento de la finalidad de la norma que es inequívoca: permitir, en aeronaves, que siendo titularidad de “empresas de navegación aérea” sean explotadas por estas entidades en el desarrollo propio de su actividad, sin la carga que supone soportar en las aeronaves con las que operan y desarrollen su actividad el IEDMT favoreciendo así la competitividad dentro de su sector fuertemente internacionalizado, si bien, salvaguardando en todo momento:

- su intención de **destinar la nueva aeronave a la satisfacción de sus propias necesidades** (*al igual que ya hizo para la aeronave EC JNZ*),
- el aseguramiento de **su adquisición final**, mediante el ejercicio de la *Opción de Compra* sobre la aeronave.

En este contexto, la entidad TRANSPORTES AÉREOS es la “*empresa de navegación aérea*” que se **beneficia de la exención establecida para este tipo de empresas en el artículo 66.1. k) LIE, aun a sabiendas de que la disponibilidad y el uso del avión se otorga a TIA** porque firma los contratos de “*arrendamiento con opción de venta*”, de “*prenda*”, y de “*compraventa de horas de vuelo*” y **conocía o debería de conocer el resto de documentos firmados, lo que** pone de manifiesto la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción cometida.

En definitiva, tanto la vía económico-administrativa como la jurisdicción contencioso-administrativa han confirmado que el uso dado a la aeronave, debe calificarse de aviación privada de recreo.



Delegación Especial de MADRID

Así pues, a juicio de esta Jefatura, queda claramente acreditada la “culpabilidad” de TRANSPORTES AÉREOS en la defraudación de la cuota del IEDMT correspondiente a la aeronave , ya que de manera consciente y voluntaria ha solicitado y se ha beneficiado de una exención conociendo, o como mínimo pudiendo sin dificultad conocer, que se incumple uno de los requisitos a que se condiciona la exención: que la aeronave no se destine a aviación privada de recreo.

**En consecuencia, resulta acreditado que TRANSPORTES AÉREOS SL, ha disfrutado de forma indebida y PLENAMENTE CONSCIENTE DE ELLO de la exención del IEDMT que hemos analizado.**

Por todo lo expuesto, se estima que concurre en la conducta de TRANSPORTES AÉREOS SL, el elemento de culpabilidad, necesario para la imposición de la sanción, más aún cuando la normativa tributaria no exige una conducta dolosa para la imposición de una infracción administrativa sino que sería suficiente la concurrencia de culpa en grado de simple negligencia.

**La concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria, justifica la imposición de sanción.**

### **CALIFICACIÓN.**

Respecto a la **CALIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES**, deriva de la aplicación de los preceptos siguientes, contenidos en la Ley 58/2003, General Tributaria:

**Artículo 191, apartado 2:** La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

**Artículo 191, apartado 3:** La infracción tributaria será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

**Artículo 184, apartado 2:** Se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10%.

En el presente caso, se estima que concurren las circunstancias determinantes de la ocultación, siendo la base de la sanción euros, que es la cuota tributaria dejada de ingresar, según consta en el acuerdo de liquidación dictado en esta misma fecha. **La ocultación se produce respecto a toda la base de la sanción, con una incidencia del 100%, superior, por tanto, al 10% exigido legalmente. Existiendo ocultación y siendo la base de la sanción superior a 3.000 euros, la calificación de la infracción cometida es la de infracción tributaria grave.**

### **CUANTIFICACIÓN.**



### Delegación Especial de MADRID

Respecto a la **CUANTIFICACIÓN DE LA SANCIÓN**, serán aplicables los siguientes preceptos de la Ley 58/2003, General Tributaria:

**Artículo 191, apartado 3:** La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187.

**Artículo 187, apartado 1:** Las sanciones tributarias por infracción grave se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables:

Párrafo b): Perjuicio económico para la Hacienda Pública. El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida. Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:

- Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por ciento e inferior o igual al 25 por ciento, el incremento será de 10 puntos porcentuales.
- Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento, el incremento será de 15 puntos porcentuales.
- Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento, el incremento será de 20 puntos porcentuales.
- Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

En el presente caso, resultaría aplicable un incremento de la sanción mínima por el concepto de perjuicio económico para la Hacienda Pública de 25 puntos por resultar el perjuicio superior al 75% (**en concreto, el perjuicio económico asciende al 100%, al no haberse presentado autoliquidación por el impuesto**).

**Por tanto, el importe total de la sanción por infracción grave resultante, conforme a la Ley 58/2003, asciende a 3.600.000 euros** (4.800.000,00 x 75%, siendo 4.800.000,00 euros el importe que debió haber autoliquidado el contribuyente según se detalla en el acuerdo de liquidación citado).

De acuerdo con lo establecido en el **artículo 188, apartado 3 de la Ley 58/2003**, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción dada al mismo por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, el importe de la sanción que deba ingresarse se reducirá en un 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.



Delegación Especial de MADRID

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

**Por ello, la sanción que debería ingresarse una vez aplicada la reducción prevista en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, asciende a 2.700.000,00 euros.**

### VALORACIÓN DE LAS ALEGACIONES PRESENTADAS.

La obligada tributaria ha presentado escrito de alegaciones en el que manifiesta, muy en síntesis, lo siguiente:

Improcedencia de la sanción por cuanto no concurre ni el tipo infractor ni el elemento subjetivo determinante de la infracción en base a:

- Que la actividad de TRANSPORTES AÉREOS se circunscribe al transporte de pasajeros mediante una contraprestación por lo que se puede afirmar que la obligada realiza vuelos comerciales tanto en sentido técnico como fiscal; la finalidad de los mismos no es privada y todos ellos son retribuidos; la aeronave se ha utilizado exclusivamente para transportar a los empleados de determinadas compañías en sus viajes laborables. No resulta aplicable a este caso el concepto de “aviación privada de recreo” que se contiene en el artículo 4.4 de la LIE, en el artículo 14.1.b) de la Directiva 2003/96/CE y en la sentencia del TJUE, asunto C-9/10, ello, porque la operativa en la explotación de la aeronave no se diferencia en nada de la seguida por una compañía aérea comercial.
- Que no ha existido ocultación, ni en la operación de adquisición y consiguiente explotación de la aeronave ni en la aportación de documentos durante el procedimiento inspector. Los contratos fueron suscritos ante Notario, la contabilidad de la compañía ha sido auditada, la documentación se ha presentado ante la Administración y ante los diversos Registros públicos. No ha dejado de presentar una declaración por la voluntad de incumplimiento sino sobre la base de la concesión de una exención para cuya obtención presentó toda clase de documentación. Recuerda que la Audiencia Nacional no aprecia ocultación en supuestos en los que se pone en conocimiento de la Administración los datos necesarios para la obtención de la exención (se citan las Sentencias de 9/10/2008 y 7/5/2012).

Pues bien, la primera de dichas alegaciones no afecta a cuestiones específicas del procedimiento sancionador sino que cuestiona la procedencia de la liquidación por el concepto “Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte” del que trae causa el mismo. Por otra parte, dichas alegaciones son idénticas y ya se respondieron detalladamente en el acuerdo de liquidación por lo que para evitar reiteraciones innecesarias nos remitimos al citado acuerdo.

Por lo que se refiere a la segunda de las alegaciones, en síntesis, la inexistencia del elemento subjetivo y la no existencia de ocultación, debemos, en primer lugar, remitirnos al apartado “RESPONSABILIDAD” del presente acuerdo donde se desarrollan los motivos por los que se considera que la actuación de TRANSPORTES AÉREOS no puede considerarse diligente, habiendo disfrutado de forma indebida y plenamente consciente de la exención que estamos analizando. Asimismo se hace necesario reproducir las consideraciones realizadas en el acuerdo de liquidación en relación con dicho motivo:

*Pues bien, a este respecto, se ha señalado ya en el Fundamento de Derecho TERCERO, apartado*



Delegación Especial de MADRID

*1.2.4. al que nos remitimos, que los tres contratos suscritos entre FINANCING DREAMS y TIA, no solo “no se aportan” en el curso de las actuaciones inspectoras sino que “se niega su existencia” habida cuenta de las aseveraciones hechas en cuanto a “que la única garantía otorgada por TRANSPORTES AÉREOS o por tercera persona, consiste exclusivamente en el Contrato de Prenda, por lo que TRANSPORTES AÉREOS no había incurrido en ningún otro coste adicional para la prestación de garantías”.*

*Sin entrar ahora en otras consideraciones, a nuestro entender, lo que señala la Inspección no es una afirmación carente de fundamentación y razonabilidad, pues por el sólo hecho de haber celebrado el conjunto de contratos que antes se mencionan, no cabe pensar que, en todo caso, no estuvieran sometidos a su conocimiento aun cuando la obligada no fuera parte de alguno de ellos y por tanto, no tuviera copia o al menos la posibilidad de obtener una copia de los documentos.*

*El diccionario de la Real Academia de la lengua española, define “ocultar” en su acepción 2 como “Callar advertidamente lo que se pudiera o debiera decir, o disfrazar la verdad”, es decir, que se trata de una acción condicionada a dos premisas, la primera el personal conocimiento de los hechos y la segunda manifestar una actitud de reserva mental.*

*Pues bien, analizando el contexto en el que se celebraron los contratos: confeccionados por un mismo despacho de servicios de asesoría legal, firmados en la misma fecha, suscritos ante el mismo Notario, y que **afectan de manera directa a la posición deudora** de la interesada, es difícil de creer que la obligada no dispusiera de una copia de todos los contratos o al menos, pudiera haber informado de su existencia a la Inspección con la máxima buena fe.*

A la luz de lo antes expuesto, se ha de señalar, además, que la ocultación también puede identificarse con la capacidad del sujeto para erigir una situación que desdibuje los hechos o el contexto donde estos ocurren. En el presente caso, se ha de reparar en que la Inspección no ha discutido en ningún momento **que TRANSPORTES AÉREOS no sea una empresa de navegación aérea, que lo es, sino que lo relevante son los términos en los que se establece la capacidad de disponer del avión por las empresas TIA**, y el uso efectivo que se da a la aeronave desde su puesta en funcionamiento.

La exención establecida en el artículo 66.1. k) LIE no es viable únicamente por el hecho de que una empresa de navegación aérea matricule una aeronave, sino que tal circunstancia debe acompañarse de que “*su utilización no pueda calificarse de aviación privada de recreo*”, y desde el primer momento, el destino final del avión **NO ha sido el propio de una “compañía de navegación aérea” como es TRANSPORTES AÉREOS, SINO el particularmente querido por TIA** para atender sus necesidades privadas y empresariales.

En efecto, la entidad TRANSPORTES AÉREOS presentó ante la AEAT, **el modelo 06 «Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Declaración de exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo»** declarando ante la Administración que la primera matriculación de la aeronave se encontraba “*exenta*” al amparo de la exención prevista en el artículo 66.1.j) Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, esto es, porque era aplicada a una empresa de navegación aérea que “*utilizaría*” (**condición futura**) la aeronave en navegación distinta a la “*privada de recreo*”.



Delegación Especial de MADRID

En tal contexto, el hecho de TRANSPORTES AÉREOS haya presentado el modelo 06, que haya contabilizado sus operaciones o haya presentado los documentos ante Notario (la fe pública notarial alcanza solamente al hecho de haber sido realizadas por los contratantes ante el notario las manifestaciones que este refleja en la escritura, pero no cubre la verdad intrínseca de tales declaraciones, las cuales pueden ser desvirtuadas por otros medios probatorios), o que el marco contractual haya sido puesto de manifiesto ante los diversos Registros públicos (*no así el contrato de opción de compra que no se inscribió ni en el Registro de Bienes Muebles ni en el Registro de Matriculación de Aeronaves*), no supone que no haya existido una “ocultación” de la realidad tributariamente relevante, pues, a juicio de esta Jefatura, ya erige un obstáculo quien presenta como realidad algo que sabe que luego, en la práctica, no se va a adecuar al presupuesto habilitante de la exención.

A juicio de esta Jefatura, la empresa TRANSPORTES AÉREOS era plenamente consciente desde el mismo día en el que suscribe los contratos detallados (y por ende, desde que presenta el modelo 06 acogándose a la exención), de que la finalidad del mismo NO era dotarle de una aeronave “mas” con la que desarrollar su actividad económica como “empresa de navegación aérea”, sino que su finalidad era dotar a TIA de una nueva aeronave de largo alcance para la satisfacción de sus necesidades, dando significado al hecho de que este asumiera toda la carga financiera relacionada con el avión y firmara el contrato de adquisición de horas de vuelo.

En todo caso y para terminar con la alegación relativa a la ocultación debe señalarse que concurren en el presente caso las circunstancias determinantes de la ocultación tal y como la misma se define expresamente en la norma, por cuanto se han incumplido con los requisitos determinantes de la exención y sin embargo no se ha presentado declaración alguna para autoliquidar e ingresar el impuesto. En efecto:

1. Según el artículo 184, apartado 2 **de la LGT** existe ocultación de datos a la Administración tributaria **cuando no se presenten declaraciones** o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10%.
2. TRANSPORTES AÉREOS ha declarado la aplicación de la exención establecida para las aeronaves cuya titularidad corresponda a empresas de navegación aérea, **exención que se condiciona a que su utilización no pueda calificarse de aviación privada de recreo.**
3. Como se ha expuesto, el uso de la aeronave debe calificarse de aviación privada de recreo, por lo que **al no concurrir el requisito al que se vincula la exención declarada, TRANSPORTES AÉREOS debió presentar autoliquidación del impuesto e ingresar la cuota tributaria correspondiente y al no hacerlo incurrió en ocultación tal y como se define en el artículo 184.2 de la Ley General Tributaria.**

En resumen, lo relevante a la hora de valorar la concurrencia de ocultación, tal y como la misma es definida en el artículo 184.2 de la LGT es que con posterioridad a que se declara la exención se han incumplido los requisitos determinantes de la misma sin que se haya presentado autoliquidación por el impuesto.



### Delegación Especial de MADRID

Por ello, y al no ser supuestos idénticos no son aplicables las sentencias de la Audiencia Nacional que cita el interesado, órgano que por otra parte no ha cuestionado la existencia de ocultación en otros supuestos de aplicación indebida de exenciones.

**En definitiva**, y desde esta perspectiva, no ha existido ocultación en el proceso de declaración de la exención pero si se produce en un momento posterior a la declaración de la exención ante la AEAT, **esto es, desde el momento en que comienza la utilización de la aeronave en los desplazamientos privados y profesionales del personal y propietarios TIA (aviación privada de recreo) y en consecuencia**, se produce el incumplimiento de uno de los requisitos a que se condiciona la exención declarada a la AEAT; por ello, la empresa debió **presentar autoliquidación del impuesto** y al no hacerlo se produce ocultación tal y como la misma se define expresamente en la norma.

En consecuencia, las alegaciones formuladas por el interesado deben ser desestimadas, siendo procedente la imposición de una sanción tributaria en los términos desarrollados en el presente acuerdo.

### **PAGO DE LA DEUDA**

Mediante el documento de pago que se adjunta, en los plazos y lugares que especifican en el mismo.

### **RECURSOS Y RECLAMACIONES**

Contra el presente Acuerdo podrá interponer alternativamente:

- Recurso de reposición, mediante escrito dirigido al órgano que dicta el presente acto, el cual deberá contener la siguiente información:
  - Su nombre o razón social, NIF y, en caso de que actúe a través de representante, también el nombre y NIF de éste. Si desea que las notificaciones que se produzcan en relación con el recurso, se dirijan a lugar distinto a su domicilio fiscal, indique el domicilio al que quiera que se le dirijan.
  - El acuerdo que recurre, su fecha y el número de expediente.
  - Mención expresa de que no ha presentado reclamación económico-administrativa.
  - Las razones por las que no está conforme con el acuerdo. Si necesita conocer el expediente para formular las alegaciones, podrá acudir a esta oficina durante el plazo de interposición del recurso para que se le ponga de manifiesto.
  - El lugar, fecha y firma.

Puede presentar este recurso por los siguientes medios:

Por Internet, para lo que podrá acceder a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria ([www.agenciatributaria.gob.es](http://www.agenciatributaria.gob.es)), seleccionando la opción "Contestar requerimientos o presentar



### Delegación Especial de MADRID

documentación relacionada con una notificación recibida de la AEAT", mediante el Código Seguro de Verificación de este documento o utilizando otro sistema de firma electrónica admitido.

**La presentación por medios electrónicos es la única posible si, de acuerdo con la normativa vigente, se encuentra obligado a relacionarse con las Administraciones Públicas a través de dichos medios.**

En las oficinas de asistencia en materia de registros. En la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria se encuentra disponible la relación de oficinas de asistencia en materia de registros de la Agencia Tributaria.

- Reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de MADRID, o bien directamente ante el Tribunal Económico Administrativo Central si el importe que es objeto de reclamación es superior a 150.000 euros, con carácter general, o a 1.800.000 euros, si se refiere a comprobaciones de valor o a la fijación de valores o bases imponibles.

En cualquiera de los dos supuestos, el plazo será de un mes a contar desde el día siguiente al de notificación de este acuerdo, sin que puedan simultanearse ambos recursos.

De conformidad con lo establecido en el artículo 235 de la Ley General Tributaria, el escrito de interposición de las reclamaciones económico administrativas deberá presentarse ante el órgano que dicta el presente acto, el cual lo remitirá al tribunal competente. Para la interposición de este recurso es necesario seguir los medios de presentación citados anteriormente. El escrito indicará el Tribunal ante el que se interpone la reclamación y deberá contener, además, la información antes mencionada para el recurso de reposición (excepto la mención a que no se haya presentado la reclamación económico-administrativa), con la salvedad de que las alegaciones podrán ser efectuadas en el citado escrito o en un trámite posterior ante el propio Tribunal.

No obstante lo anterior cuando la reclamación se interponga directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, el escrito de interposición se remitirá al Tribunal Económico-Administrativo a quien corresponda la tramitación de la reclamación según lo establecido en el artículo 229.6 de la Ley General Tributaria.

De conformidad con el artículo 245 de la Ley General Tributaria, la reclamación económico-administrativa se tramitará por el procedimiento abreviado cuando el importe objeto de la reclamación sea inferior a 6.000 euros con carácter general, o a 72.000 euros si se refiere a comprobaciones de valor o a la fijación de valores o bases imponibles.

En este supuesto, cuando la reclamación económico-administrativa se tramite por el procedimiento abreviado y de conformidad a lo dispuesto por el artículo 246 de la Ley General Tributaria, las alegaciones necesariamente deberán contenerse en el propio escrito de interposición y además se adjuntará copia del acto que se impugna, así como las pruebas que se estimen oportunas.

## **SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LA SANCIÓN**



### Delegación Especial de MADRID

La presentación en tiempo y forma del recurso de reposición o de la reclamación económico administrativa contra esta resolución, producirá los siguientes efectos:

1. La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantía, sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa.
2. No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

Esta suspensión terminará en el momento en que solamente pueda interponerse recurso contencioso administrativo, ante los Tribunales de Justicia, sin perjuicio de que dichos Tribunales, a solicitud del interesado, puedan acordar también la suspensión.

### **PÉRDIDA DE LAS REDUCCIONES**

En el caso de que al importe de la sanción propuesta se le haya practicado alguna de las reducciones previstas en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el incumplimiento de las condiciones establecidas en dicho precepto dará lugar a la pérdida de la correspondiente reducción.

### **CONSECUENCIAS DE LA FALTA DE PAGO DE LA SANCIÓN**

Vencido el plazo de ingreso, sin que se haya efectuado éste, se iniciará el periodo ejecutivo y se devengarán los recargos de dicho periodo, y en su caso los intereses de demora hasta la fecha del ingreso de la deuda.

### **NORMAS APLICABLES**

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- Real Decreto 2063/2004, de 15 de Octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario
- Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

Madrid, 15 de noviembre de 2017

El Jefe de la Dependencia Regional Adjunto de Aduanas e I.I.EE.



## **ANEXO 3**

FINANCIADORES AERONÁUTICOS EFC, S.A.,  
como sucesor de FINANCING DREAMS, S.A.

### **COMUNICACIÓN**

De acuerdo con los antecedentes que obran en poder de la Administración Tributaria, usted consta como representante o sucesor del destinatario del documento que acompaña a esta comunicación, por lo que se procede a su notificación a los efectos legales.

### **INFORMACIÓN ADICIONAL**

**Si desea recibir más información podrá pedir cita previa y dirigirse a la Oficina de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que seleccione de entre las que se le ofrezcan.**

### **NORMAS APLICABLES**

**Ley General Tributaria (Ley 58/2003)**

Sucesores: Artículos 39 y 40

Representación legal: Artículo 45

Representación voluntaria: Artículo 46

Representación de personas o entidades no residentes: Artículo 47

Notificaciones: Artículos 109 a 112

### ANEXO 3



DEPENDENCIA REGIONAL DE RECAUDACIÓN

R9999.15

FINANCING DREAMS, S.A.  
CALLE MELANCOLÍA N.º 7  
28002 MADRID

#### **IDENTIFICACIÓN DEL OBLIGADO AL PAGO/DEUDOR PRINCIPAL**

Nombre o Razón Social: TRANSPORTES AÉREOS, S.L.  
N.I.F.: W19640301

#### **IDENTIFICACIÓN DEL PRESUNTO RESPONSABLE**

Nombre o Razón Social: FINANCING DREAMS, S.A.  
N.I.F.: Z19842021

#### **ACUERDO DE INICIO DE PROCEDIMIENTO Y PROPUESTA DE ACUERDO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN VIRTUD DEL ART. 42.1 A) DE LA LEY 58/2003 GENERAL TRIBUTARIA**

En este Equipo Regional de Recaudación n.º 53 de la AEAT de Madrid se sigue expediente ejecutivo frente a TRANSPORTES AÉREOS, S.L. (“**TRANSPORTES AÉREOS**”) con N.I.F. W19640301, por deudas a la Hacienda Pública. Entre otras, figuran las que cuyo origen, conceptos e importes se detallan a continuación:

Concepto	Clave liquidación	Deuda	Ingresos realizados	Importe pendiente
IEDMT 2012-2014 Actas 02	A2812345678910	5.826.493,15	-	5.826.493,15
IEDMT Sanción	A2811121314151	2.700.000,00	-	2.700.000,00
IEDMT Sanción pérdida red.	A2861718192021	900.000,00	-	900.000,00
				<b>9.426.493,15</b>



De las anteriores deudas, las que pueden ser objeto de declaración de responsabilidad por este Equipo Regional de Recaudación n.º 53 de la Dependencia Regional de Recaudación en Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, al amparo del apartado 1, letra a) del artículo 42 de la LGT, tal y como más adelante se justificará, son las siguientes:

Concepto	Clave liquidación	Deuda	Ingresos realizados	Importe pendiente
IEDMT 2012-2014 Actas 02	A2812345678910	5.826.493,15	-	5.826.493,15

Durante la tramitación del expediente se han puesto de manifiesto los siguientes:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **PRIMERO.- HISTORIA REGISTRAL DE LA DEUDORA TRANSPORTES AÉREOS.**

##### **1.º Constitución de la sociedad.**

La sociedad TRANSPORTES AÉREOS se constituye el día 15 de septiembre de 2000 mediante escritura pública formalizada ante el notario de Madrid D. José Francisco de Goya y Lucientes, número de su protocolo 1823, que fue objeto de inscripción en el Registro Mercantil de Madrid.

##### **2.º Objeto social.**

El Objeto social viene descrito en el art. 2 de sus estatutos sociales: “La tenencia, explotación, mantenimiento, reparación, compraventa, alquiler, gestión y cesión de aeronaves de toda clase.

A tal efecto constaba, hasta su declaración de baja por fin de actividad en fecha 31 de diciembre de 2017, de alta en el epígrafe del IAE 742.3 Tte. Aereo Internac.Viajeros Charter.

##### **3.º Domicilio social.**

El domicilio social, según consta en el art. 3 de sus estatutos sociales, es en Madrid, calle del Ventorrillo, 42, ático 18.

##### **4.º Duración de la sociedad y fecha de comienzo de las operaciones.**

La sociedad se constituye con el carácter de indefinida y el comienzo de sus actividades se fija para el día siguiente de su constitución.

##### **5.º Capital social fundacional. Socios fundadores y partícipes.**

El capital social, según el art. 5 de sus estatutos sociales, se fija en ciento veinte mil euros, representado y dividido en participaciones sociales indivisibles y acumulables de 100 euros cada una.

##### **6.º Órgano de administración de la sociedad. Evolución.**



En el acto fundacional, los socios acuerdan que la sociedad esté administrada por un consejo de administración

Por Auto del Juzgado de lo Mercantil número 42 de Madrid, de 28 de diciembre de 2017, se declara a la mercantil TRANSPORTES AÉREOS en concurso de acreedores quedando en suspenso las facultades de administración.

### **7.º Disolución y liquidación. Situación actual en el Registro Mercantil.**

Por Auto del Juzgado de lo Mercantil número 42 de Madrid de 28 de diciembre de 2017 se declara a la mercantil TRANSPORTES AÉREOS en concurso voluntario de acreedores. Igualmente se acuerda abrir la fase de liquidación y declarar disuelta la citada entidad.

### **SEGUNDO.- ORIGEN DE LA DEUDA OBJETO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD Y ELEMENTOS ESENCIALES DE LA LIQUIDACIÓN.**

IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE 2012-2014 Actas 02 de disconformidad.

En fecha 27/10/2015 la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid inicia actuaciones inspectoras en relación al obligado tributario TRANSPORTES AÉREOS al objeto de comprobar los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria exigible al obligado tributario al amparo de lo dispuesto en la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, con ocasión de la matriculación en el Registro de Aeronaves de España de una aeronave.

La deuda que se exige tiene su origen en liquidación practicada por la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT. El acta fue firmada, el 30 de mayo de 2017, en disconformidad. El concepto impositivo objeto de regularización fue el de Impuestos Especiales de Determinados Medios de Transporte, ejercicios 2012 a 2014, siendo por un importe (intereses de demora incluidos) de 5.826.493,15 euros. El acuerdo de liquidación definitiva fue dictado por el Jefe de la Dependencia Regional Adjunto de Aduanas e IIEE el día 12 de septiembre de 2017 confirmando, en todos sus extremos, el acta de referencia.

En el citado acuerdo de liquidación definitivo se hace referencia a que la deuda tiene su origen en la acreditación inspectora, de forma fehaciente, “que la aeronave se ha destinado al desplazamiento del personal y propietarios de TIA, por lo que existe aviación privada de recreo para TIA tal y como la misma es definida en la norma nacional y europea y ha sido asimismo interpretado con carácter vinculante por el TJUE”. Entendió el órgano de inspección que “las alegaciones del interesado no desvirtúan ninguna de las consideraciones anteriores y, por tanto, al existir aviación privada de recreo, no es aplicable la exención establecida en el artículo 66.1.j) LIE siendo procedente regularizar la situación tributaria de la aeronave objeto del expediente en los términos desarrollados en el presente acuerdo”.

Mediante acuerdo notificado el 18 de septiembre de 2017 se le comunicó al obligado tributario el inicio del expediente sancionador que llevaba incorporada la propuesta de sanción, como consecuencia de la posible comisión de infracción tributaria.



Por acuerdo de fecha 18 de noviembre de 2017, del Jefe de Dependencia Regional Adjunto de Aduanas e IIEE, se liquida sanción por infracción tributaria grave, en la que se aprecia ocultación, por importe de 3.600.000,00 euros.

Frente a dichos Acuerdos, el obligado, presentó, en el plazo legal, reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, solicitando, sobre la base de los artículos 46 del Real Decreto 520/2005 y 212 LGT, la suspensión del Acuerdo de liquidación y el Acuerdo de sanción recurridos.

Por Resolución del TEAR de Madrid se desestima la reclamación y se confirma el acto impugnado.

La solicitud de suspensión sobre la base del artículo 46 del RD 520/2005 se denegó por el TEAR en fecha 26 de marzo de 2021, mediante resolución notificada al contribuyente en fecha 7 de abril de 2021. Por lo tanto, se ha levantado la suspensión de la deuda con el nuevo plazo de ingreso que finalizó el 20 de mayo de 2021. Sin embargo, sobre la base del art. 142 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal, no se han podido iniciar actuaciones ejecutivas.

Por lo que respecta a las deudas correspondiente a los expedientes sancionadores se encuentran, en la actualidad, suspendidas en aplicación del art. 212 LGT.

Actualmente, el obligado tributario, ha interpuesto recurso de alzada ante TEAC frente a la desestimación del TEAR.

### **TERCERO: COMISIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS**

Según los elementos de prueba puestos de manifiesto por esta Administración, queda acreditado que en los ejercicios 2011 a 2014 el obligado tributario ha dejado de ingresar la totalidad de la deuda tributaria correspondiente al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

La propuesta deriva del incumplimiento manifiesto del requisito de utilización de la aeronave en navegación que no pueda calificarse de “aviación privada de recreo”, declarando el obligado tributario exenta la primera matriculación de la aeronave al amparo de la exención prevista en el artículo 66.1.j) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, esto es, “las aeronaves cuya titularidad corresponda 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 infracción cometida se tipifica en el artículo 191 de la Ley 58/2003 (infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación) y se califica como grave (artículo 191.3) en función de la base de la sanción y la concurrencia de ocultación, según se detalla en la propuesta.

Se propone la imposición de una sanción del 50% con un incremento del 25% por perjuicio económico, por un importe total de 3.600.000,00 euros. La cuantía de la sanción propuesta queda reducida a 2.700.000,00 euros por la aplicación de la reducción del 25% prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003.



A juicio de la Inspección de Aduanas, queda claramente acreditada la “culpabilidad” de TRANSPORTES AÉREOS en la defraudación de la cuota del IEDMT correspondiente a la Aeronave, ya que de manera consciente y voluntaria ha solicitado y se ha beneficiado de una exención conociendo, o como mínimo pudiendo sin dificultad conocer, que se incumple uno de los requisitos a que se condiciona la exención: que la aeronave no se destine a aviación privada de recreo.

Como expresamente se recoge en el Acuerdo de imposición de sanción “en cuanto al elemento subjetivo de la culpabilidad, la STS de 23 de febrero de 2015, recurso 3855/2013, señala que «En efecto, para determinar, en cada supuesto, si la resolución administrativa sancionadora cumple o no con la exigencia de motivar la culpabilidad es necesario tener en cuenta tanto las circunstancias fácticas que aquélla contempla como las normas tributarias que aplica»”.

Pues bien, a este respecto, debe considerarse en el presente caso que la conducta que lleva a cabo la interesada no es concebible sin la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia, por cuanto a esta Administración no le cabe ningún duda de que a) TRANSPORTES AÉREOS ha sido plenamente consciente desde el mismo día en el que suscribe el Contrato de Arrendamiento con Opción de Venta de que la finalidad de dicho contrato NO era dotar a TRANSPORTES AÉREOS de una nueva aeronave con la que desarrollar su actividad económica como “empresa de navegación aérea”, SINO que su finalidad era dotar a TIA de una nueva aeronave de largo alcance para la satisfacción de sus necesidades privadas o de negocio, y b) de que conocía (o al menos debía conocer) que dicho uso no podía justificar, en ningún caso, la exención aplicada en la matriculación de la Aeronave.”

Por ello, esta Administración, a la vista de las pruebas reunidas, concluyó que en el comportamiento de la entidad TRANSPORTES AÉREOS concurría el elemento subjetivo necesario para, con arreglo a lo dispuesto en la Ley 58/2003, considerar realizada una infracción tributaria sancionable.

La comisión de esta infracción es la que habilita el régimen de derivación de responsabilidad solidaria por ser causantes o colaboradores activos en la comisión de infracción tributaria (art. 42.1 a) de la Ley 58/2003).

#### **CUARTO - PARTICIPACIÓN ACTIVA DE FINANCING DREAMS EN LAS INFRACCIONES COMETIDAS POR TRANSPORTES AÉREOS.**

En el curso del procedimiento de inspección iniciado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid frente a TRANSPORTES AÉREOS, al objeto de comprobar los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria exigible al obligado tributario al amparo de lo dispuesto en la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, con ocasión de la matriculación en el Registro de Aeronaves de España de la Aeronave, se comprobó que dicha matriculación tuvo lugar el día 28/10/2012 a nombre de FINANCING DREAMS, como propietario, y TRANSPORTES AÉREOS, como arrendatario con opción de compra, si bien fue ésta última la que presentó en fecha 24/11/2012 ante la AEAT en concepto de “Obligado tributario” el Modelo 06 «Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Declaración de exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo» declarando que la primera matriculación de la aeronave se encontraba exenta al amparo del artículo 66.1.j de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales.



Consecuencia de dichas actuaciones inspectoras, en fecha 12/09/2017 se dicta acuerdo de liquidación por los periodos 2012 a 2014, en la que se determina una deuda a pagar por importe de 5.826.493,15 € por el Impuesto Especial de Determinados Medios de Transporte. Asimismo, en fecha 18/11/2017 se notifica a TRANSPORTES AÉREOS acuerdo de imposición de sanción en relación al citado impuesto.

A fecha de este Acuerdo de inicio de derivación de responsabilidad la deuda derivada del acta de Aduanas e IIEE, tras la desestimación de la reclamación económico-administrativa por el TEAR de Madrid, está recurrida ante el TEAC. La solicitud de suspensión de la deuda del acta de referencia fue denegada por el TEAR de Madrid, mediante resolución notificada al contribuyente, por ello se levantó la suspensión cautelar de la misma y se le dio nuevo plazo de ingreso en periodo voluntario. En cuanto a la sanción se encuentra suspendida por el art. 212 LGT.

La regularización administrativa practicada, según consta en el acta de referencia, se basa en lo siguiente:

“Así pues, la Inspección concluye, que a la Aeronave no le resulta de aplicación el supuesto de exención previsto en el artículo 66.1.j LIE, pues en la misma concurrió que:

- La “plena disponibilidad de la aeronave”, NO se encuentra en manos de la entidad TRANSPORTES AÉREOS SINO en manos de TIA, pues es TIA quien tiene plena capacidad de decisión sobre el destino de la misma, asumiendo de manera plena el “riesgo y ventura de la Aeronave”, al hacer suyos:

- a) tanto la totalidad de los gastos de “cuotas de arrendamientos” y demás gastos de operatividad y otros generados por su uso;
- b) como la plena garantía de los compromisos asumidos frente a la misma;
- c) como los ingresos que se derivan de dicha aeronave (ingresos extraordinarios e ingresos por vuelos charter salvo la parte de comisión pagada a TRANSPORTES AÉREOS).

- El “uso efectivo” dado a la Aeronave desde su puesta en funcionamiento, NO ha sido el propio de una “compañía de navegación aérea” como es TRANSPORTES AÉREOS, SINO el particularmente querido por TIA, para atender sus necesidades privadas de su personal directivo y necesidades empresariales (“Aviación privada de recreo”), es decir:

- a) Su uso por los directivos, sus familiares, investigadores y empresas asociadas a TIA u otras entidades específicamente designadas por la misma;
- b) Así como su uso en la realización de “vuelos charter” con terceros ajenos, con la finalidad de rentabilizar la aeronave en aquellos periodos de tiempo que no precise ser utilizada por las personas de la letra anterior. Solo por la realización de estos vuelos, la entidad TRANSPORTES AÉREOS recibe una contraprestación que se fija normalmente en el 10% del importe facturado”

Según consta en el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid:

“Pues bien, la determinación de quien es la persona que tiene de manera efectiva y real la capacidad de decisión sobre la utilización de la aeronave objeto del expediente se desprende de un entramado



contractual muy complejo, que aparece detallado minuciosamente en los apartados siguientes del presente acuerdo. El análisis de dichos contratos, todos suscritos de forma simultánea en la misma fecha, y ante el mismo notario, D. Francisco de Goya y Lucientes, permite concluir que es TIA la que tiene la capacidad real de decidir sobre la utilización del avión.

En efecto, debe tenerse en cuenta que el avión objeto del presente expediente iba a ser adquirido inicialmente por TIA, quien firmó el 15/06/2007 el contrato para su fabricación y una fecha de entrega prevista para finales de 2012. Sin embargo, unos días antes de la fecha prevista de entrega del avión, se firman un conjunto de contratos ante el mismo notario cuyo resultado principal a los efectos que estamos considerando son:

- Que TIA se desprende de sus derechos en la adquisición del avión.
- Que va a ser la empresa de navegación aérea TRANSPORTES AÉREOS la que va a matricular a su nombre el avión, beneficiándose de esta forma de la exención del impuesto establecida para las aeronaves cuya titularidad corresponda a empresas de navegación aérea.
- Que no obstante lo anterior va a ser TIA quien se reserva la última palabra en lo referente a la utilización del avión.

En efecto, TIA, el mismo día que se desprende de sus derechos en la adquisición de la aeronave, suscribe con TRANSPORTES AÉREOS un “acuerdo de venta de horas de vuelo” en el que se reserva unas horas de vuelo “básicas”, que deben pagarse a TRANSPORTES AÉREOS se vuelen o no y que son muy superiores al total de horas reales de vuelo de la aeronave. Así por ejemplo en el año 2013, primer año completo de utilización de la aeronave, TIA tiene reservadas 720 horas de vuelo (y paga por todas ellas a razón de 8.480 euros la hora) cuando la aeronave es utilizada en dicho año un total de 378:33:00 horas. Sin embargo y a pesar del evidente desfase, no hay un ajuste de las horas reservadas y pagadas a las horas reales utilizadas, como exigiría la lógica económica, lo que acredita una intención evidente de seguir manteniendo la capacidad de utilización del avión. En el año 2014 TIA tiene reservadas 720 horas de vuelo (y de nuevo paga por todas ellas a razón de 8.480 euros la hora) cuando la aeronave es utilizada en dicho año un total de 330:09:00 horas. De nuevo tampoco se produce un ajuste de las horas reservadas y pagadas a las horas reales utilizadas, lo que nuevamente acredita una intención evidente por parte de TIA de seguir manteniendo la capacidad de utilización del avión.

Pero es que es más, la capacidad de decisión sobre la aeronave por parte de TIA se ve reforzada más si cabe al haberse acreditado que entre los contratos celebrados, TIA suscribió a su favor una opción de compra de la aeronave en función de la cual puede quedarse con su propiedad en el momento que desee, con preferencia sobre cualquier derecho de TRANSPORTES AÉREOS sobre la aeronave, reforzando y completando de esta forma el derecho de uso del que ya dispone por el contrato de compra de horas de vuelo anteriormente mencionado.

El juego de los contratos anteriores determina de forma evidente a juicio de esta Jefatura que es TIA quien tiene la capacidad real y efectiva de utilización de la aeronave, por lo que para determinar si existe o no aviación privada de recreo habrá que determinar cuál es el fin al que TIA destina la aeronave.



En definitiva, una vez que se acredita que es TIA y no TRANSPORTES AÉREOS quien dispone de la capacidad real de utilización de la aeronave, la existencia de aviación privada de recreo NO se condiciona a un hipotético uso que le pudiese dar TRANSPORTES AÉREOS, SINO al uso que le da TIA.

Pues bien, desde esta perspectiva y como se desarrolla en los apartados siguientes del acuerdo es un hecho no controvertido que la aeronave se destina con carácter mayoritario al desplazamiento del personal de TIA.

Puesto que estos vuelos no tienen una finalidad comercial para TIA, que es la persona que como se ha señalado tiene la capacidad real de utilización del avión, es claro que estamos ante lo que el artículo 4.4 de la Ley de Impuestos Especiales define expresamente como aviación privada de recreo”.

Como pone de manifiesto la Inspección en el Acuerdo de Imposición de Sanción Tributaria, se articula una serie de contratos con único objetivo que es crear una situación tal que, aun cuando no se dan los requisitos legales, le sea, aparentemente, de aplicación uno de los supuestos de exención del Impuesto de Matriculación. En este sentido, y en relación a los distintos negocios y/o contratos, sigue manifestando la Inspección de Aduanas e IIEE:

“El primero de ellos se refiere al contrato en virtud del cual TIA cede su posición en el contrato de fabricación de la aeronave, a la entidad financiera FINANCING DREAMS, es decir, por este contrato TIA cede todos los derechos y obligaciones que derivan para ella del contrato con el fabricante de la aeronave, siendo FINANCING DREAMS quien adquiere la propiedad de la aeronave mediante su compra a la empresa fabricante.

Por su parte, la entidad financiera FINANCING DREAMS suscribe un contrato de arrendamiento con opción de venta con la obligada tributaria TRANSPORTES AÉREOS, por el cual la empresa TRANSPORTES AÉREOS solicita de FINANCING DREAMS la adquisición de la aeronave para que le confiera su uso en las condiciones particulares y pago de cuotas fijadas en dicho contrato de arrendamiento financiero y con la opción de que FINANCING DREAMS pueda, en cualquier momento, ejercitar su venta.

Es de destacar que la resolución de este contrato de arrendamiento se liga con la resolución del contrato de compraventa de horas de vuelo) que TRANSPORTES AÉREOS suscribe con TIA en ese mismo momento, para adquirir un determinado “número de horas de vuelo”, ello, sin perjuicio de otros elementos de vinculación, acreditados por la Inspección, entre los pagos de las cuotas fijadas en el contrato de arrendamiento que ha de realizar TRANSPORTES AÉREOS y los cobros derivados del contrato de venta de horas de vuelo que TRANSPORTES AÉREOS ha de percibir de TIA.

Asimismo, en el citado contrato de arrendamiento financiero se autoriza que el arrendador financiero pueda suscribir con un tercero un contrato de opción de compra sobre la aeronave. Pues bien, dicha opción de compra a favor de un tercero se materializa en el contrato de opción de compra sobre la aeronave) que FINANCING DREAMS firma con TIA.



A su vez, y también de forma simultánea se suscriben varios documentos de garantías entre las distintas partes; así, se firma un contrato de prenda entre la entidad financiera FINANCING DREAMS y TRANSPORTES AÉREOS.

Adicionalmente, y para asegurar la satisfacción de los pagos relativos a la aeronave se le atribuyen al acreedor FINANCING DREAMS nuevos derechos de garantía suscribiendo FINANCING DREAMS y TIA un contrato marco de garantía en cuya virtud esta última asume al otorgamiento de unas garantías ejecutables ante cualquier incumplimiento derivado del contrato de cesión de posición contractual para la compra de la aeronave y de los pagos de TRANSPORTES AÉREOS respecto al contrato de arrendamiento y opción de venta.

La Inspección concluye que no parece que haya dudas sobre la posición realmente mantenida por TIA y TRANSPORTES AÉREOS respecto a la Aeronave, en el sentido de considerar que es el primero, y no la segunda, el que mantiene las facultades de plena disponibilidad y uso de la aeronave, con una consideración adicional: que los tres contratos suscritos entre FINANCING DREAMS y TIA, no fueron aportados, ni mencionados por TRANSPORTES AÉREOS en el curso de las actuaciones inspectoras.

En el presente caso, concurre además el antecedente de otra aeronave cuya propiedad correspondía a otra entidad financiera (LEASING LIMITED) la cual suscribió un contrato de venta a plazos con reserva de dominio en favor de TIA, quien a su vez firmó un contrato “denominado” de arrendamiento de aeronave, primero con otra compañía de navegación aérea pero, a partir de 2006, con TRANSPORTES AÉREOS, por el cual esta asumía la obligación de realizar todas las operaciones relativas a su operatividad, gestión, mantenimiento y conservación de la aeronave.

Estos contratos fueron objeto de inspección que finalizaron con la incoación del acta de fecha 14-03-08, emitiéndose liquidación definitiva por parte de la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE de Madrid, el día 23-05-09, por un importe total de 4.750.000 euros, que sido ratificado por el TEAC y la Audiencia Nacional. Esta última se apoya en la sentencia del Tribunal Supremo de 27-04-2015; al considerar que no era de aplicación la exención prevista en el artículo 66.1.k (actual 66.1.m) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE): “Exención por cesión en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea”, ya que el negocio jurídico pactado no era un arrendamiento de cosa (negocio jurídico al que está vinculada la exención del artículo 66.1.k) sino la contratación de una serie de servicios a prestar sobre la aeronave por la empresa de navegación aérea.

El uso físico, prioritario y efectivo de la Aeronave, es el que se ha llevado a cabo por TIA (en cuanto a las horas adquiridas ya sean re-facturadas o no re-facturadas), lo que también se deduce de la plena disponibilidad y el control de la utilización de la aeronave de la que goza dicho grupo a través del mecanismo de contratación de las “horas básicas de vuelo” y del contrato suscrito de opción de compra sobre la aeronave, el cual prevalece sobre la opción de venta de FINANCING DREAMS a favor de TRANSPORTES AÉREOS.

En la medida en que estos vuelos no tienen una finalidad comercial para TIA, que es el grupo de empresas que como se ha señalado tiene la capacidad real de utilización del avión, estamos ante lo que



el artículo 4.4 de la Ley de Impuestos Especiales define, expresamente, como “aviación privada de recreo”.

Por consiguiente, a la aeronave no le resultaba de aplicación el supuesto de exención previsto en el artículo 66.1.j) LIE (en su redacción vigente durante el año 2011, a partir de 12 de enero): las aeronaves cuya titularidad corresponda a empresas de navegación aérea, siempre que su utilización no pueda calificarse de aviación privada de recreo”, puesto que el “uso efectivo” dado a la misma, desde su puesta en funcionamiento, NO ha sido el propio de una “compañía de navegación aérea” como es TRANSPORTES AÉREOS, SINO el particularmente querido por TIA (y que resulta ser idéntico al del precedente ya enjuiciado por los tribunales de justicia), para atender sus necesidades privadas y empresariales (“aviación privada de recreo”), y no para prestar servicios a título oneroso.

No obstante lo anterior, pese a no resultar en ningún caso de aplicación la exención establecida en el artículo 66.1.j) LIE, por los motivos anteriormente mencionados, TRANSPORTES AÉREOS, como sujeto pasivo del impuesto, acogió la matriculación de la Aeronave, a dicho supuesto de exención mediante la presentación del Modelo 06 «Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Declaración de exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo, y sin que en ningún momento procediera a la cuantificación y pago de la cuota del Impuesto mediante la presentación del correspondiente modelo 576 (en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 71.1 del mencionado texto legal).

Es más, a través de los hechos y circunstancias puestos de manifiesto se considera que los indicios son más que razonables para concluir que de forma consciente y voluntaria se articuló un complejo entramado contractual con el fin de lograr fraudulentamente la matriculación de la aeronave sin pagar el IEDMT.

Como ya advierte la Inspección de Aduanas, TIA ya habría intentado con anterioridad, con otra aeronave, la obtención de exención en el Impuesto de Matriculación siendo el resultado la detección por la Inspección de Aduanas de la irregularidad de dicha exención y su liquidación administrativa siendo ésta confirmada por los tribunales en distintas instancias. Ello supone, por lo tanto, que estamos ante una conducta reiterada, consciente e irregular con la intención de beneficiarse de una exención tributaria aun cuando se incumplen sus requisitos legales.

La Inspección, a lo largo de todo el Acta de Disconformidad de referencia, analiza una serie de documentos que plasman los distintos contratos y actos cuyo objetivo final era articular un “complejo entramado contractual” con la única finalidad de lograr fraudulentamente la matriculación de la aeronave sin pagar el IEDMT.

Con todo el entramado y complejo conjunto de contratos y actos jurídico, realizados, en su casi totalidad, el mismo día y ante el mismo notario autorizante, se intenta dar una apariencia con el único objetivo de dejar de pagar los tributos correspondientes a la compra y uso de la aeronave de referencia. Detrás de todas estas personas, físicas y jurídicas, intervinientes en este entramado, está TIA, que era la beneficiaria del uso y disfrute de la aeronave y, en última instancia, de la aplicación de la exención tributaria regularizada por la Inspección.



Por otra parte, el hecho concreto de formalizarse casi todos los contratos en la misma fecha y ante el mismo notario autorizante es un indicio más en la implicación, de todos y cada uno de los intervinientes, en la colaboración, directa y consciente, para la comisión de la infracción tributaria objeto de sanción a la entidad TRANSPORTES AÉREOS.

Es, sin duda, TIA la beneficiaria última de la pretendida exención del Impuesto sobre Matriculación objeto de regularización y sanción, pero sin la participación activa de todos y cada uno de los intervinientes, que además eran conscientes del porqué de este entramado de negocios jurídicos, no se podría haber cometido la infracción tributaria objeto de sanción. Todos los intervinientes son causantes y colaboradores activos en la realización de la infracción tributaria y, como tales, presuntos responsables en los términos del art. 42.1.a) LGT.

Así, pese al acuerdo suscrito entre la vendedora, FINANCING DREAMS y TIA por el que esta última reasigna el contrato de compra de la aeronave, de la lectura conjunta de dichos acuerdos, se deduce claramente que TIA:

1. Sigue controlando el destino final de dicha aeronave.
2. Sigue asumiendo frente a la vendedora, toda la responsabilidad hasta que la aeronave en los términos inicialmente pactados, siendo el papel que FINANCING DREAMS juega en esta operación, NO el de una entidad que se subroga en la posición de TIA para adquirir por decisión propia la aeronave, SINO el de una “entidad financiera” que se subroga en dicha posición, a los solos efectos de adquirir dicha aeronave por previo encargo de TIA, para facilitar a esta última, la financiación de su compra, tal y como expresamente se recogía en la Cláusula 21 del contrato original de 2007.

Todas estas cláusulas no hacen más que reafirmar que el resultado buscado, la exención indebida regularizada y sancionada, era conocida, querida y buscada por, entre otros, la mercantil FINANCING DREAMS que participaba en todos y cada uno de estos negocios jurídicos. Se prestó a formar parte de un entramado dirigido solo y exclusivamente a aparentar cumplir los requisitos de la exención, y como expresa la Inspección en el Acta: “Solo esta explicación de los hechos sucedidos, da sentido al hecho de que TIA hubiese presuntamente renunciado a adquirir de la vendedora la aeronave, en lugar de proceder a su compra y financiación directa”. La formulación concreta de la financiación realizada en este entramado solo se justifica para dar esa apariencia de cumplir con los requisitos de la exención regularizada. En lugar de plantearla de forma directa, se realiza de un modo tal que, ayuda y colabora en dar verisimilitud al cumplimiento de unos requisitos, los que dan derecho a la exención de referencia, que, en realidad no se cumplen generando la comisión de una infracción tributaria que es objeto de sanción por parte de la Inspección de Aduanas e IIEE.

En cuanto al contrato LEASE AND PUT OPTION AGREEMENT, se acuerda, entre otros extremos, que la entidad TRANSPORTES AÉREOS solicita de FINANCING DREAMS adquiera la aeronave en los mismos términos pactados anteriormente por TIA (incorpora como anexo de dicho contrato, las condiciones técnicas de la aeronave pactadas entre estas dos últimas sociedades). Según se establece en este contrato su objeto es que FINANCING DREAMS, a petición expresa de TRANSPORTES AÉREOS, adquiera como “propietaria” la aeronave, con la finalidad posteriormente de que la primera



transfiera la aeronave a la segunda, en virtud de un “contrato de arrendamiento sin tripulación”, siendo, por lo tanto, por cuenta de esta última la contratación de la tripulación, seguro y mantenimiento de la aeronave.

Por lo que respecta a la OPCIÓN DE VENTA, el propio contrato define la misma como el derecho de FINANCING DREAMS a vender la aeronave a TRANSPORTES AÉREOS y la obligación de ésta a adquirirla, si dicho derecho es ejercido por aquella. Especial relevancia, tiene la cláusula del contrato, en la que TRANSPORTES AÉREOS reconoce el derecho de FINANCING DREAMS a conceder, respecto a la aeronave, una “Opción de Compra de un Tercero”. Según las definiciones recogidas dicha “Opción de Compra de un Tercero”, se define como: “el derecho de un tercero de comprar la Aeronave al Arrendador (FINANCING DREAMS) y la obligación del Arrendador de vender la Aeronave si dicho derecho es ejercido por el tercero. Dicho derecho puede ser ejercido por el tercero en cualquier momento hasta la “Fecha de Vencimiento”.

FINANCING DREAMS participa, nuevamente, de forma activa, en el contrato de GARANTÍA entre TIA (como Garante) y FINANCING DREAMS (como Garantizado), formalizado ante el notario D. Francisco de Goya y Lucientes, que está plenamente relacionado con los anteriores ya que en dicho contrato se hace mención expresa a los siguientes contratos suscritos de manera simultánea y el mismo día:

1. Contrato en virtud del cual FINANCING DREAMS se subroga en la posición de TIA como comprador de la aeronave respecto al fabricante y
2. Contrato de Arrendamiento con Opción de Venta de la aeronave suscrito entre FINANCING DREAMS como arrendador y TRANSPORTES AÉREOS como arrendatario.

Según se manifiesta expresamente en dicho contrato: “TIA tiene interés en que el contrato de arrendamiento entre TRANSPORTES AÉREOS y FINANCING DREAMS no se resuelva por incumplimiento de la primera y, en consecuencia, se ha avenido a otorgar la presente garantía sin perjuicio de articular por su parte los mecanismos necesarios para no verse perjudicada por un eventual incumplimiento de TRANSPORTES AÉREOS”. Esto, entre otras muchas circunstancias, demuestra el total conocimiento de los intervinientes de lo irregular de la operación y de su finalidad. TIA es quien controla la operación y la que asume todos los costes de la misma y FINANCING DREAMS asume la financiación de este entramado negocial, pero la financiación no se articula directamente sino a través de una serie de contratos con la finalidad de ocultar la verdadera operación.

Contrato de PRENDA ENTRE FINANCING DREAMS (como Acreedor Pignoraticio) y TRANSPORTES AÉREOS (como Pignorante). Este contrato de prenda constituye la garantía prestada para garantizar el completo cumplimiento de las obligaciones asumidas por TRANSPORTES AÉREOS frente a FINANCING DREAMS, en el marco del Contrato de Arrendamiento con Opción de Venta.

En relación al contrato de OPCIÓN DE COMPRA SOBRE LA AERONAVE, suscrito entre FINANCING DREAMS y TIA, en virtud del cual, la primera concede “con carácter irrevocable” a favor de la segunda u otra sociedad de su grupo, una opción de compra sobre la aeronave, es de destacar, en relación a este contrato, que las partes renuncian a la inscripción de dicho contrato, por entender que



tiene un carácter “obligacional” y “no real”. Por lo tanto, este contrato no fue objeto de inscripción ni en el Registro de Bienes Muebles, ni en el Registro de Matriculación de Aeronaves, por lo que no fue comunicado en ningún momento a ninguna Administración Pública. Esto es, se trata de ocultar dicha información.

Como se recoge en el Acta de Inspección de Aduanas, “por lo tanto, la suscripción de este contrato por parte de TIA, tiene por finalidad anular desde el principio, el efecto de la Opción de Venta que FINANCING DREAMS tiene frente a TRANSPORTES AÉREOS, asegurándose al mismo tiempo, el derecho de ejercicio de la opción de compra sobre la aeronave a la finalización del Contrato de Arrendamiento con Opción de Venta suscrito entre TRANSPORTES AÉREOS y FINANCING DREAMS”.

La conclusión es clara, la entidad FINANCING DREAMS participó directa y conscientemente en la comisión de una infracción tributaria y como tal podría ser responsable en los términos del art. 42.1.a LGT de las deudas de TRANSPORTES AÉREOS antes detalladas.

### **QUINTO: INICIO DE PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD, TRÁMITE DE AUDIENCIA Y PUESTA DE MANIFIESTO DEL EXPEDIENTE**

Por tanto, no habiendo sido satisfechas las deudas tributarias y sanciones por TRANSPORTES AÉREOS y figurando FINANCING DREAMS como interesado en el procedimiento en calidad de posible responsable solidario, antes de dictar acto de declaración de responsabilidad por las deudas tributarias, sanciones e importes de dicha entidad susceptibles de derivación, en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 74.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 124.1 del Reglamento General de Recaudación ( R.D. 939/2005, de 29 de julio) y existiendo en el expediente datos que podrían determinar su condición de responsable, se le comunica el INICIO DE PROCEDIMIENTO Y PROPUESTA DE ACUERDO DE DECLARACION DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA al amparo de lo dispuesto en el artículo 42.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

La responsabilidad alcanzaría a la deuda tributaria dejada de ingresar por TRANSPORTES AÉREOS como consecuencia de la comisión de la infracción tributaria incluida la sanción correspondiente. Sin embargo, dado que la sanción se encuentra suspendida en el obligado principal sobre la base del art. 212 LGT, de las anteriores deudas, las que pueden ser objeto de declaración de responsabilidad por el Equipo Regional de Recaudación nº 24 de la Dependencia Regional de Recaudación en Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, al amparo del apartado 1, letra a) del artículo 42 de la LGT se limita al importe principal (excluida la sanción tributaria suspendida): 5.826.493,15 euros.

Asimismo, se le comunica que los derechos y obligaciones derivados del inicio del citado expediente se encuentran recogidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por otra parte, de conformidad con lo previsto en el artículo 81 del mismo texto legal, se le informa de la posibilidad de que sean adoptadas medidas cautelares cuando resulten indicios racionales que hagan presumir la existencia de riesgo recaudatorio.



Se procede a ponerle de manifiesto las actuaciones para cumplimentar el TRÁMITE DE AUDIENCIA a que se refiere el artículo 174.3 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el artículo 124 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en el plazo de quince días (no se computan sábados, domingos y festivos), contados a partir del siguiente al de recibo de esta notificación en las oficinas de este Equipo Regional de Recaudación, con el fin de que pueda examinarse el expediente de derivación de responsabilidad y, en su caso, formular las alegaciones y apartar los documentos que estime pertinentes.

Las alegaciones y documentos o justificantes podrán ser presentados por los siguientes medios:

- Por Internet, para lo que podrá acceder a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria ([www.agenciatributaria.gob.es](http://www.agenciatributaria.gob.es)), seleccionando la opción "Contestar requerimientos o presentar documentación relacionada con una notificación recibida de la AEAT", mediante el Código Seguro de Verificación de este documento o utilizando otro sistema de firma electrónica admitido.

La presentación por medios electrónicos es la única posible si, de acuerdo con la normativa vigente, se encuentra obligado a relacionarse con las Administraciones Públicas a través de dichos medios.

**SEXTO:** Atendiendo a lo señalado en el artículo 112 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento administrativo Común, la presente comunicación constituye un acto de trámite no susceptible de recurso o reclamación alguna, sin perjuicio de los que en su día puedan interponerse contra la resolución que ponga fin al procedimiento, en los que podrá plantear su oposición a la misma y formular las alegaciones que estime convenientes en defensa de sus derechos.