

**Tribunal Supremo****TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num.  
424/2017 de 10 marzo****JUR\2017\63345**

Impuesto especial sobre determinados medios de transporte.- Exención rogada del artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, para las aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea.- Interpretación del contrato y valoración de la prueba.

**Jurisdicción:** Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 828/2016

**Ponente:** Excmo Sr. JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

**SENTENCIA**

En Madrid, a 10 de marzo de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 828/2016 interpuesto por la entidad Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A., representada por la procuradora D<sup>a</sup>. María del Carmen Palomares Quesada, bajo la dirección letrada de D. Ángel García Ruiz, contra la sentencia de 22 de enero de 2016, de la Sección Séptima, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 275/2014 . Ha sido parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

**ANTECEDENTES DE HECHO****PRIMERO**

En el recurso contencioso-administrativo n.º 275/2014, seguido en la Sección Séptima, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 22 de enero de 2016, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. Que estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo n.º 275/2014 interpuesto por la representación procesal de la entidad Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central

(TEAC), de fecha 24 de abril de 2014 (R.G. 4775/2011 y 1873/2012), a que la demanda se contrae, la cual anulamos como no ajustada a derecho en cuanto a la sanción impuesta, confirmándola en cuanto a la liquidación por IEDMT. Sin efectuar expresa condena en costas».

Esta sentencia fue notificada a la procuradora D. D<sup>a</sup>. María del Carmen Palomares Quesada, en nombre y representación de la entidad Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A., el día 28 de enero de 2016.

## **SEGUNDO**

La procuradora D. D<sup>a</sup>. María del Carmen Palomares Quesada, en nombre y representación de la entidad Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A., presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 11 de febrero de 2016, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencia de ordenación de fecha 22 de febrero de 2016, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

## **TERCERO**

La procuradora D<sup>a</sup>. María del Carmen Palomares Quesada, en nombre y representación de la entidad Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A., parte recurrente, presentó con fecha 21 de marzo de 2016, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y las alegaciones que estimó pertinentes, esto es:

1<sup>a</sup>) El primero, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infringir el artículo 67.a) de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre ( RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , de Impuestos Especiales , en relación con el artículo 65 de la misma Ley , así como la doctrina del Tribunal Constitucional recogida en su sentencia número 16/2003, de 20 de enero y con la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en las sentencias de 14 de julio de 2010 ( RJ 2010, 6252 ) (rec. cas. 4003/2004 ) , 16 de marzo de 2011 ( RJ 2011, 2166 ) /rec. cas. 212/2007 ) y 19 de mayo de 2011 ( RJ 2011, 4473 ) (rec. cas. 2825/2008 ) .

2<sup>o</sup>) El segundo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción del artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales , en relación con los artículos 135 y 136 del Reglamento de Impuestos Especiales aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio ( RCL 1995, 2212 y 2594) .

3<sup>o</sup>) El tercero, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los artículos 13 y 115.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre ( RCL 2003, 2945 ) , General Tributaria , en relación con los artículos 1281 y siguientes del Código Civil ( LEG 1889, 27 ) (relativos a la interpretación de los contratos) y los artículos 1543 , 1554 y 1555 del Código Civil (relativos al contrato de arrendamiento; con sus

correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que, estimando los motivos de casación expuestos en el presente escrito, case y anule la sentencia recurrida, dictando otra más ajustada a Derecho.- Igualmente se suplica que, en el caso de que sea estimado el presente recurso de casación ordinario, condene expresamente a la Administración recurrida, con independencia de la condena en costas que pueda proceder, a indemnizar a mi representada en el gasto en que ha tenido que incurrir para la formalización del presente recurso de casación correspondiente a la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en el orden contencioso- administrativo, creada por el artículo 35 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre ( RCL 2002, 3081 y RCL 2003, 933) ».

#### **CUARTO**

La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, compareció y se personó, en concepto de parte recurrida.

#### **QUINTO**

Por providencia de fecha 19 de mayo de 2016, la Sala Tercera -Sección Primera- acordó, admitir a trámite el presente recurso de casación, y remitir las actuaciones a la Sección Segunda, de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

#### **SEXTO**

Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, parte recurrida, presentó escrito de oposición con fecha 15 de julio de 2016, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es:

1º) Respecto al primer y al segundo motivo de casación, sostiene la recurrente que no se ha efectuado a su nombre la primera matriculación del medio de transporte gravado, pese a que es quien, como propietaria, ha realizado la primera inscripción en el Registro de Matrícula de Aeronaves. Así ha de ser en cuanto la primera inscripción en el registro ha de ser siempre de dominio, practicándose a nombre de quien aparece como propietario, esto es, la recurrente. Resulta por ello indiferente a los efectos del Impuesto especial que tras la inmatriculación se haga constar un arrendamiento financiero. Lo cierto es que la propietaria era la recurrente y a su nombre se inscribió el dominio, como era legalmente obligado. Como pone de relieve la Sala de instancia, la adquisición del dominio por el arrendatario financiero (subarrendador de la aeronave), eventual y ulterior, debe hacerse constar en su caso en el Registro de Matrícula de Aeronaves dentro de la vigencia de la primera matriculación, lo que confirma coherentemente que la primera matriculación únicamente pueda hacerla el propietario, aun cuando no sea el poseedor, aunque no exista inconveniente en que consten inscritos los demás poseedores de la aeronave. Pero estos no constarán como propietarios, hasta que realmente lo sean. El sujeto pasivo no

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

2ª) Respecto al tercer motivo de casación, la recurrente considera que los contratos relacionados con la aeronave han sido incorrectamente interpretados. Al respecto, baste con recordar, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que la interpretación de los contratos es tarea que corresponde a los tribunales de instancia, salvo que, al desarrollarla, incurran en arbitrariedad ofreciendo un resultado ilógico, contradictorio o contrario a algún precepto legal, proceder que está ausente en este caso. Y, en el presente caso, ni la relación fáctica de la que parte la Sala de instancia, ni la interpretación que hizo de los distintos contratos, de sus cláusulas y del entramado de relaciones jurídicas entre las partes implicadas pueden reputarse irracionales, arbitrarias o manifiestamente erróneas. Así, el contrato de arrendamiento suscrito con INVERAVANTE no es un contrato de arrendamiento a una empresa de navegación aérea, y el contrato de subarriendo entre INVERAVANTE y TAG es un negocio jurídico que debe calificarse como de arrendamiento de servicios, procediendo, en consecuencia, la liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte devengado por la primera matriculación definitiva de la aeronave; suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que desestime el recurso, con confirmación de la sentencia recurrida».

## **SÉPTIMO**

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 7 de marzo de 2017, fecha en la que tuvo lugar el acto.

## **OCTAVO**

Con fecha 8 de marzo de 2017, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **PRIMERO**

*Objeto del presente recurso de casación.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 22 de enero de 2016, estimatoria parcial del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del TEAC, de fecha 24 de abril de 2014, que a su vez desestimó la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de fecha 5 de septiembre de 2011, por el concepto de Impuesto Especial sobre Determinados Medios de

Transporte, ejercicio 2.008 y cuantía de 5.605.714,74 €, y contra el acuerdo sancionador derivado del anterior, de fecha 27 de febrero de 2.012 y cuantía de 2.393.486,75 €.

La sentencia impugnada anula la sanción impuesta y ratifica la liquidación girada.

Los hechos relevantes fueron los siguientes conforme se transcriben en la sentencia de instancia tomadas del acta levantada por la Inspección:

«a) Con fecha 15 de julio de 2008 se suscriben los siguientes documentos que tienen por objeto la referida aeronave objeto del expediente:

- Mandato de compra de la aeronave de INVERAVANTE INVERSIONES UNIVERSALES, S.L. (IIU) como vendedor, futuro arrendatario de la misma, a BBVA por un precio de 59.429.637 dólares USA (equivalente a 37.530.557 euros).

- Póliza de compraventa en la que IIU, que es propietario de la aeronave en el momento de la aceptación, acuerda vender y BBVA comprar la aeronave en cuestión por el precio de 59.429.637 dólares USA que será ingresado en la cuenta del vendedor en el momento en que el comprador acepte la aeronave.

- Contrato de arrendamiento financiero suscrito entre BBVA como arrendador financiero y IIU como arrendatario financiero por el que la entidad bancaria confiere a IIU el goce o uso de la aeronave para su subarriendo a la compañía aérea TAG AVIATION ESPAÑA S.L. (TAG) o a otro tercero en las condiciones particulares fijadas en el contrato y mediante el pago de las cuotas determinadas en el anexo 1 al mismo.

- Contrato de subarrendamiento por el que IIU, actuando como subarrendador, entrega en exclusiva la aeronave a TAG en subarrendamiento para su utilización en el transporte público nacional e internacional y no regular de pasajeros. En la misma fecha ambas sociedades firman un addendum al contrato de subarrendamiento en el que se especifican y concretan los servicios que TAG va a realizar sobre la aeronave, así como el régimen económico derivado de la explotación de la misma y un contrato de arrendamiento en el que acuerdan que IIU proveerá a TAG con los miembros de la tripulación.

b) La aeronave fue despachada a consumo al amparo del DUA 08ES00390130000602 de 29 de agosto de 2008, siendo inscrita en el Registro de Aeronaves con matrícula ....-.... a nombre del BBVA, como propietario, IIU como arrendatario financiero y TAG como subarrendatario, según consta en el certificado de matrícula de 15 de diciembre de 2008 unido como anexo II a la diligencia de 31 de marzo de 2011.

c) Los requisitos que se exigen para aplicar la exención contenida en el artículo 66.1.k) de la Ley de Impuestos Especiales es que la aeronave tenga por único uso o destino el alquiler y que dicho alquiler se realice exclusivamente a favor de una empresa de navegación aérea. Y la Inspección considera que la sociedad IIU, arrendataria financiera y subarrendadora, no es una empresa de navegación aérea, condición de la que goza la sociedad TAG subarrendataria de la aeronave. Por lo tanto, el contrato de

arrendamiento celebrado entre BBVA y la sociedad IIU, con independencia de su auténtica naturaleza, no genera el hecho determinante de la exención.

En cuanto al contrato de subarrendamiento suscrito entre IIU y TAG se considera que la voluntad de las partes no era ceder la aeronave en subarrendamiento, pues no se transmite el uso o disfrute de la misma, facultades que conserva el subarrendador asegurándose la disponibilidad de la aeronave en cualquier momento.

Del análisis de los contratos la Inspección concluye que el subarrendador mantiene el poder de disposición sobre la aeronave, siendo necesaria su autorización previa para que el subarrendatario la use con terceros; contrata por su cuenta a la tripulación de la aeronave, elemento necesario e indispensable para el uso y goce la cosa, para cedérsela a la subarrendadora y se hace cargo de los gastos de mantenimiento y reparaciones de la cosa cedida en importes superiores a los mínimos necesarios para la conservación de la cosa a efectos de su uso por el subarrendatario.

Por otra parte, también se incumple el límite horario establecido para el uso de la aeronave por personas vinculadas (5% de las horas de vuelo durante un periodo de 12 meses consecutivos). En este sentido, D. Andrés , D<sup>a</sup>. Nuria , D<sup>a</sup>. Tomasa y D. Celso son socios de IIU y, de acuerdo con los cuadros que constan en el acta, han empleado la aeronave ..... en los años 2008 a 2010. En cualquier período consecutivo de 12 meses que se tome como referencia se incumple el límite del 5% de horas de vuelo realizadas por personas vinculadas. En términos globales, aproximadamente el 38% de las horas de vuelo totales durante el período estudiado se corresponden con el uso por las personas vinculadas.

En estas condiciones, procede exigir el IEDMT por la primera matriculación definitiva de la aeronave, pues no resulta procedente la exención aplicada».

La Sala de instancia resuelve las cuestiones planteadas por la demandante en base a pronunciamientos anteriores recaídos en supuestos similares al que se enjuicia, los cuales fueron confirmados por el Tribunal Supremo en los recursos de casación que se interpusieron contra los mismos, «resaltándose que la primera sentencia en la que se apoya el TEAC, de 26 de mayo de 2008 -recurso 31/2007 interpuesto por BANSALEASE, ESTABLECIMIENTO FINANCIERO DE CREDITO, S.A.- ha devenido firme al haber inadmitido la Sala Tercera del Tribunal Supremo, mediante Sentencia de 2 de junio de 2011 ( RJ 2011, 4947 ) , el recurso de casación 4779/2008 contra ella interpuesto. Además, como queda dicho, esta Sala ya se pronunciado en otros supuestos análogos rechazando los recursos correspondientes y confirmando las resoluciones del TEAC, así, al menos, en Sentencias de 1 de febrero de 2010 ( JT 2010, 292 ) -recurso 481/2008 interpuesto por BANSALEASE, ESTABLECIMIENTO FINANCIERO DE CREDITO, S.A.-; 21 de noviembre de 2011 -recurso 298/2010 de BBVA RENTING, S.A.- y 19 de diciembre de 2011 -recurso 622/2010 interpuesto por la misma entidad hoy recurrente, BANCO BILBAO ARGENTARIA, S.A.-. Y, en la misma línea, las tres sentencias dictadas con fecha 27 de

febrero de 2012 en los recursos 706/2010 , 709/2010 y 711/2010 interpuestos por la entidad ROYAL SCOT LEASING LIMITED, así como las Sentencias de 23 de abril de 2012 ( PROV 2012, 161231 ) - recurso 710/2010 - y 21 de mayo de 2012 ( PROV 2012, 195563 ) -recurso 708/2010 - de la misma entidad , la Sentencia de 26 de marzo de 2012 ( PROV 2012, 141569 ) -recurso 625/2010 interpuesto por ESPACIO AVIATION MANAGEMENT, S.L.U.-, y la de 17 de diciembre de 2.012 -recurso 336/2011 interpuesto por ROYAL SCOT LEASING LIMITED-».

## SEGUNDO

*El sujeto pasivo en el Impuesto Especial Sobre Determinados Medios de Transportes.*

Formula la parte recurrente el primer motivo de casación al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA ( RCL 1998, 1741 ) , por infracción del art. 67.a) de la Ley 38/1992 ( RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150 ) , en relación con el art. 65 del mismo Texto, y doctrina del Tribunal Constitucional contenida en su sentencia 16/2003, y doctrina del Tribunal Supremo recogida en las sentencias de 14 de julio de 2010 ( PROV 2011, 91961 ) , rec. cas. 403/2004, 16 de marzo de 2011 ( RJ 2011, 2166 ) , rec. cas. 212/2007, y 19 de mayo de 2011 ( RJ 2011, 4473 ) , rec. cas. 2825/2008, pues considera que el BBVA no es sujeto pasivo del IEDMT.

La misma cuestión se ha planteado en numerosas ocasiones ante este Tribunal Supremo, a través de motivos de casación de un tenor sustancialmente idéntico al que ahora se formula; dado que las circunstancias fácticas en los casos resueltos son similares a las circunstancias del presente caso, sin que existan modificaciones normativas, ni nuevos argumentos que no se hayan analizados, procede remitirnos a lo dicho en las sentencias de este Tribunal de 16 de abril de 2015, rec. cas. 279/2013 , 2855/2012 , 2378/2012 y 1685/2012, de 20 de abril de 2015 , rec. cas. 1683/2012 , y 27 de abril de 2015, rec. cas. 1698/2012 , en las que se dijo que:

«Este primer motivo de casación se centra en la incorrecta exigencia del impuesto a quien ni es el dueño de la aeronave ni se dedica a la navegación aérea. Sin embargo, la reconocida compatibilidad entre el IVA y el IEDMT y la razón esencial de su pacífica coexistencia en el marco comunitario, es debida a la diferente configuración del hecho imponible, que la norma establece para diferenciar entre ambos tributos. Como establece el artículo 65.1.c) de la Ley, en el momento de su aplicación a los supuestos enjuiciados, se somete a tributación "La primera matriculación definitiva de aeronaves, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de Aeronaves (...)". Es decir, el hecho imponible es la matriculación, no la tenencia, titularidad o propiedad de la aeronave, por lo que no en nada influye que quien la matricule sea la persona física o jurídica que la explote.

Como resulta de la sentencia --fundamento de derecho tercero--: "El 18 de diciembre de 2007 se insta por la actora la matriculación de la aeronave en el Registro de Aeronaves del Ministerio de Fomento y se

inscribieron también los títulos de opción de compra y subarriendo. El 6 de marzo de 2008 se solicita la exención del Impuesto Especial correspondiente a la primera matriculación y el 11 de marzo de 2008 se le comunica la concesión de la exención solicitada. El 8 de mayo de 2008 se expide el certificado de matriculación definitiva de la aeronave ECKMS resultando la actora la propietaria de la aeronave, Itálica la poseedora de la compra y Tag arrendataria de la aeronave". Luego por aplicación del artículo 67. a) de la Ley 38/1992 , al ser la recurrente la titular de la inscripción definitiva en el Registro de Aeronaves, es ella a quien se debe girar la liquidación y por tanto, es el sujeto pasivo del Impuesto Especial. Por otro lado, por aplicación del artículo 17.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre ( RCL 2003, 2945 ) , la situación del sujeto pasivo no resulta alterable por acuerdos, pactos o contratos entre las partes, de lo que resulta que la liquidación está bien girada y no procede anular la misma para que figure como deudor de la liquidación ITÁLICA DE NAVEGACIÓN S.L.

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

El que la normativa del impuesto contemple un supuesto de exención, en su artículo 66.k) en aquellas "aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea", y que para ello deba acreditar el solicitante de la exención, en los términos exigidos por el artículo 137.1.b) del Real Decreto 1165/1995 ( RCL 1995, 2212 y 2594 ) , el desempeño de la actividad a la que va a afectar la aeronave, en nada desvirtúa lo dicho. Puede darse que sea la entidad cesionaria la que presente la solicitud y deba acreditar que en ella concurren los requisitos legales para que le sea aplicada la exención a quien realiza la primera matriculación».

### **TERCERO**

#### *Sobre la calificación de los contratos.*

El segundo motivo de casación se formula por el cauce que ofrece el art. 88.1.d) de la LJCA ( RCL 1998, 1741 ) , por infracción del art. 66.1.k) de la Ley 38/1992 ( RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150 ) , en relación con los arts. 135 y 136 del Real Decreto 1165/1995 ( RCL 1995, 2212 y 2594 ) .

El tercer motivo de casación insta al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA , por infracción de los arts. 13 y



115.2 de la Ley 58/2003 y 1281 y ss. del CC ( LEG 1889, 27 ) , en relación con los arts. 1543, 1554 y 1555 del mismo Texto.

Motivos los anteriores que han sido tratados y resueltos en las sentencias antes referidas y cuya solución pasa por reiterar lo dicho en aquellas al caso concreto que nos ocupa; debiendo dejar constancia de que la base argumental de la sentencia recurrida descansa en previos pronunciamientos en casos semejantes al que nos ocupa ratificados por el Tribunal Supremo en las sentencias anteriormente referidas.

Parafraseando lo dicho en ocasiones anteriores y adaptándolo al caso concreto ha de convenirse que la cuestión de fondo a dilucidar es la procedencia o no de la exención del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte en el presente supuesto, a tenor del artículo 66.1.k) de la Ley de Impuestos Especiales y, en concreto, si el contrato de subarriendo de la aeronave celebrado entre INVERANVANTE y TAG AVIATION (compañía de navegación aérea) es realmente un contrato de arrendamiento de cosa (como mantiene la recurrente) o si, por el contrario, se trata de un contrato de arrendamiento de servicios, como mantiene la Administración, que se encuentra por tanto fuera del ámbito del citado artículo 66.1.k), en lo que se refiere a dicha exención del impuesto.

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

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

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

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

Por tanto, y como el importe de la renta que recibe el subarrendador equivale al resultado económico de la explotación de la cosa, cabe concluir que el subarrendador de la misma sigue haciendo suyo el resultado económico derivado de su goce o uso. Y teniendo en cuenta, además, que el resultado económico de la explotación es algo inseparable del uso o goce de la cosa, puede también concluirse que si el subarrendador sigue haciendo suyo dicho resultado económico, es porque no ha habido cesión del goce o uso de la cosa y quien sigue explotándola y asumiendo el riesgo de dicha explotación es el subarrendador, «El subarrendador de la cosa, INVERAVANTE, hace suyo el resultado económico derivado de su uso o goce». Respecto de TAG AVIATION, como sus ingresos no dependen del resultado económico derivado del uso de la cosa, sino que están constituidos por una cantidad fija que le abona el subarrendador y por un mínimo porcentaje de la facturación, que no del resultado de la explotación a personas o entidades distintas del arrendador o ajenas al mismo, «El denominado subarrendatario, TAG, percibe una retribución en esencia independiente del resultado económico derivado del uso de la cosa», cabe asimismo afirmar que realmente no ha habido adquisición del uso o goce de la cosa, «El denominado subarrendatario simplemente presta al arrendador los servicios necesarios para que la cosa pueda ser usada».

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

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

Respecto de la interpretación de los contratos y negocios jurídicos celebrados entre las partes. Hemos reiterado que es tarea que corresponde a los tribunales de instancia, sin que este Tribunal deba intervenir salvo que, al desarrollarla, incurran en arbitrariedad ofreciendo un resultado ilógico, contradictorio o contrario a algún precepto legal, proceder que está ausente en este caso. Así lo hemos venido sosteniendo, haciendo nuestro un criterio jurisprudencial de la Sala Primera de este Tribunal Supremo [sentencias de 17 de febrero de 2003 ( casa. 2018/97 , FJ 1º), 7 de julio de 2006 ( casa. 4131/99, FJ 2 º), y 26 de junio de 2008 ( casa. 2227/01 , FJ 2º)], seguido por la nuestra entre otras, en las sentencias de 18 de enero de 2005 ( casa. 7321/01 , FJ 5º), 12 de julio de 2006 ( casa. 5609/01 , FJ 2º), 13 de noviembre de 2008 ( casa. 5442/04 , FJ 10º), 6 de marzo de 2009 ( casa. 2824/03 , FJ 3º), 8 de octubre de 2009 ( casa. unif. doctr. 234/04 , FJ 4º ), 29 de marzo de 2010 ( casa. 11318/04, FJ 22 º) y 23 de julio de 2012 ( casa. 599/10 , FJ 2º). En otras palabras, sólo podemos adentrarnos en ese terreno vedado cuando la que se discute contravenga manifiestamente la legalidad o resulte errónea, disparatada, arbitraria, contraria al buen sentido, pugne abiertamente con realidades suficientemente probadas o contenga conclusiones erróneas decisivas, sean irracionales o incluso adolezcan de una desproporcionalidad que no encaja en un normal raciocinio.

En el presente caso, ni la relación fáctica de la que parte la Sala de instancia, ni la interpretación que hizo de los distintos contratos y entramado de relaciones jurídicas entre las partes implicadas pueden reputarse irracionales, arbitrarias o manifiestamente erróneas. Al contrario, es lógico presumir, como hizo la Sala de instancia, que la recurrente era conocedora de la sucesión de contratos firmados entre INVERAVANTE y TAG, no sólo por la proximidad temporal de la venta a plazos, sino por el propio interés y práctica mercantil que las empresas de leasing tienen sobre el destino y uso de los bienes objeto de financiación.

Por lo demás, no existe revocación de la exención concedida, lo único que llevó a cabo la Administración no fue un acto de revocación, sino de simple comprobación a posteriori de que concurrían

los presupuestos para el otorgamiento del beneficio. En un principio, la Administración tributaria no podía conocer la verdadera naturaleza de las relaciones jurídicas o de los diferentes contratos celebrados y que no se pusieron de manifiesto en el momento en que la exención fue solicitada.

Sobre el alcance del acceso del contrato al Registro y su calificación, cabe recordar que no puede confundirse la función calificadora del registrador cuando un documento accede al Registro y su alcance. Baste para ello recordar algunos preceptos del Reglamento del Registro Mercantil ( RCL 1996, 2112 ) . En términos generales, el artículo 6 establece que «[l]os Registradores calificarán bajo su responsabilidad la legalidad de las formas extrínsecas de los documentos de toda clase en cuya virtud se solicita la inscripción, (...)e]l Registrador considerará faltas de legalidad en las formas extrínsecas de los documentos inscribibles, las que afecten a su validez, según las leyes que determinan su forma, siempre que resulten de los documentos presentados. Del mismo modo, apreciará la omisión o la expresión sin claridad suficiente de cualquiera de las circunstancias que necesariamente deba contener la inscripción o que, aun no debiendo constar en ésta, hayan de ser calificadas». Por último, continúa el artículo 59.1 añadiendo que «[l]a calificación del Registrador y, en su caso, la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado dictada en vía de recurso gubernativo se entenderán limitadas a los efectos de extender, suspender o denegar el asiento principal solicitado. [...]». De los preceptos transcritos se infiere que la calificación que realizan los registradores para permitir el acceso de determinados documentos a los registros públicos, se limita al control de los elementos «extrínsecos» en virtud de los cuales pueden o no inscribirse. Se trata de un control formal y no de un análisis del contenido material de los negocios jurídicos documentados. Por ello, nada impide a la Administración en el ejercicio de las potestades que le son propias, y concretamente al amparo de lo establecido en el artículo 13 de la Ley 58/2003 ( RCL 2003, 2945 ) , exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias «[c]on arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

En cuanto a la sentencia de este Tribunal de 4 de noviembre de 2015, rec. cas. 280/2014 , que la parte recurrente trae en auxilio de su tesis, como bien recoge la sentencia de instancia, en aquella se trataba de un supuesto distinto al contemplado en el caso que nos ocupa, pues se trataba de un contrato de arrendamiento de aeronave suscrito directamente entre la propietaria de la nave y una empresa de navegación aérea.

#### **CUARTO**

*Sobre las costas.*

Al desestimar el recurso, procede que impongamos las costas a la parte recurrente ( art. 139 de la LJCA ( RCL 1998, 1741 ) ), si bien haciendo uso de la potestad que nos otorga el mismo, fijamos en 8.000 euros la cifra máxima de las mismas por todos los conceptos.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido **1.-** Desestimar el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de 22 de enero de 2016, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 275/2014 . **2.-** Con imposición de las costas a la parte recurrente, con el límite que acordamos en el último Fundamento de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

FIDE