

Criterio 1 de 1 de la resolución: 06594/2014/00/00

Calificación: Doctrina

Unidad resolutoria: Vocalía Cuarta

Fecha de la resolución: 24/05/2017

Asunto:

IVA. Exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones. Transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto. Transportes interiores en conexión con transportes internacionales operados por otras compañías en virtud de acuerdos interline o code-share.

Criterio:

Transportes interiores en conexión con transportes internacionales operados por otras compañías en virtud de acuerdos interline o code-share. Se trata de billetes que comprenden varios vuelos (cupones) operados por distintas compañías, ocupándose una de ellas de la comercialización de los billetes de cara al viajero. Cada vuelo figura perfectamente especificado en el billete, con indicación de su número, punto y hora de salida, punto y hora de llegada y compañía que opera el vuelo. Si alguno de dichos vuelos discurre entre aeropuertos situados en el territorio de aplicación del impuesto, no está amparado por la exención, aunque exista conexión entre dicho vuelo y otro internacional. Se trata de dos servicios de transporte independientes. El carácter previo y/o necesario del primero respecto del segundo no conlleva que se trate de un servicio accesorio. La compañía que comercializa los billetes debe repercutir al viajero el IVA correspondiente al vuelo interior.

Referencias normativas:

- Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
 - o 22.13
- RD 1624/1992 Reglamento Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
 - o 10.3

Conceptos:

- Exenciones
- Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
- Operación accesoria/principal
- Regímenes especiales: agencias de viajes
- Transporte

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en las reclamaciones económico-administrativas que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestas por X NP SA, con NIF ..., actuando en su nombre y representación Dña. Mx... y con domicilio a efectos de notificaciones en ... (Balears), contra los siguientes actos dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria):

- Acuerdo de resolución de recurso de reposición interpuesto contra acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-... por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2008/2009, por importe de 614.105,34 euros.
- Desestimación presunta de recurso de reposición y acuerdo de resolución de recurso de reposición interpuesto contra acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-... por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2010/2011, por importe de 9.196.971,10 euros.
- Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2008/2009, por importe de 241.859,72 euros.

- Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2010/2011, por importe de 741.238,35 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: En fecha 31 de julio de 2012 se notifica a la entidad X NP SA por parte de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 07/2008 a 12/2011, posteriormente ampliadas a los periodos 01/2008 a 06/2008, mediante notificación de comunicación de ampliación de actuaciones el 28 de septiembre de 2012. La comprobación afecta asimismo al Impuesto sobre Sociedades y a Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo y de capital mobiliario.

En fecha 28 de mayo de 2013, se dicta por el Inspector Jefe acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras por doce meses adicionales, notificado el 29 de mayo de 2013. Previamente, el 3 abril de 2013, se notificó la propuesta de ampliación de plazo y trámite de alegaciones.

En los periodos objeto de comprobación, X NP SA tributa en régimen especial de grupos en el Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que la comunicación de inicio se dirige a la citada entidad como dominante del Grupo de entidades IVA a/2008, en su condición de representante del mismo.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas, se incoan actas de disconformidad A02-... por los ejercicios 2008/2009 en fecha 2 de julio de 2014 y A02-... por los ejercicios 2010/2011 en fecha 28 de agosto de 2014, junto con los correspondientes informes ampliatorios.

Formuladas alegaciones por la entidad, en fechas 25 de agosto de 2014 y 9 de octubre de 2014 se dictan acuerdos de liquidación derivados, respectivamente, de actas de disconformidad A02-... y A02-..., acuerdos que confirman las propuestas de regularización contenidas en las actas.

Respecto al acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2008 y 2009, los hechos y fundamentos de derecho que motivan la regularización practicada son, en síntesis, los siguientes:

1. De la comprobación realizada a Y... SA, entidad dependiente integrada en el Grupo de entidades IVA a/2008 en el ejercicio 2009, resulta que dicha entidad establece un suplemento de combustible que se refleja bajo la referencia Tasa YQ en los billetes de avión emitidos. La entidad no incluye en sus autoliquidaciones cuotas de IVA devengadas por este concepto, ni en su contabilidad o Libros registro.

La Inspección considera que el suplemento de combustible (Tasa YQ) debe formar parte de la base imponible de IVA devengado, por lo que regulariza las cuotas devengadas por este concepto que no fueron incluidas en las autoliquidaciones de la entidad en los periodos comprendidos en el ejercicio 2009, tomando como base imponible los importes íntegros de los suplementos de combustible percibidos.

La sujeción al impuesto del suplemento de combustible no es cuestión controvertida, sino el importe de la base imponible. Señala la entidad que el importe percibido por este concepto ya incluye las cuotas de IVA. La Inspección no admite esta alegación, indicando que la entidad no ha aportado prueba alguna respecto a la inclusión del impuesto en los importes percibidos de los pasajeros, antes bien, la documentación aportada permite concluir que las cuotas de IVA no estaban incluidas en los importes cobrados por Y... SA.

A estos efectos, se analizan en el acuerdo de liquidación dos ejemplos de los que resulta la no inclusión de cuotas de IVA en los importes de los suplementos de combustible. En el primero de ellos se hace referencia a una factura emitida por Y... SA a Z, entidad con la que ha suscrito un acuerdo interline, y en el segundo ejemplo se analiza un billete de avión emitido por Y... SA.

2. En el curso de las actuaciones de comprobación, la entidad Y... SA presenta solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por los periodos mensuales incluidos en los ejercicios 2008 y 2009, a efectos de que se reconozca el derecho a la devolución de las cuotas repercutidas declaradas correspondientes a vuelos entre aeropuertos situados en el ámbito territorial de aplicación del impuesto cuando se trate de vuelos operados en el marco de acuerdos interline suscritos con diversas compañías aéreas. Este tipo de acuerdos le permite ofrecer a sus clientes destinos internacionales mediante la combinación de vuelos de ambas compañías realizando conexiones entre vuelos nacionales e internacionales.

Señala la entidad en sus solicitudes que, dado que los vuelos internacionales se encuentran exentos del impuesto de conformidad con el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992, debe aplicarse el mismo régimen de exención para los vuelos entre aeropuertos situados en el territorio de aplicación del impuesto relacionados con los vuelos internacionales, al ser accesorios de éstos y prestarse en el marco de un servicio de transporte único de carácter internacional.

Con el fin de resolver la cuestión planteada, la Inspección acude a pronunciamientos del Tribunal Supremo (sentencia de 14 de enero de 2006, recurso 959/2001), de la Audiencia Nacional (sentencia de 25 de mayo de 2005, recurso 848/2002) y del Tribunal Económico-Administrativo Central (resolución de 6 de noviembre de 2002), en supuestos en los que se plantea

exclusivamente la facturación entre compañías aéreas y se concluye que la compañía aérea que opera el vuelo interior debe facturar con IVA español a la compañía aérea que emite el billete. Asimismo, tanto el Tribunal Supremo como la Audiencia Nacional consideran que el hecho de que el transporte internacional constituya un único servicio a efectos mercantiles no implica un tratamiento único de los diferentes trayectos a efectos de IVA, aunque no se pronuncian sobre la facturación al pasajero del trayecto entre dos puntos del territorio de aplicación del impuesto.

En relación con esta cuestión, la Inspección considera que de los acuerdos interline se deriva que existen dos trayectos, uno nacional, con inicio y llegada en el territorio de aplicación del impuesto, y otro internacional, con inicio en dicho territorio y llegada en un punto situado fuera del mismo, o viceversa, sin que se trate en ningún caso de vuelos internacionales con escala técnica en el territorio de aplicación del impuesto, entendida como escala para repostar o para subida de viajeros.

Cita además el acuerdo adoptado por el Comité IVA en su 57ª reunión de 16 de diciembre de 1998 sobre la consideración de la parte de un transporte de pasajeros efectuado en la Comunidad que incluya escalas entre su punto de partida y su punto de llegada como un único viaje, siempre que la escala sea de corta duración y, una vez terminada, el viaje se reanude con el mismo aparato y el mismo número de vuelo, en definitiva, con una misma tarjeta de embarque, como aclaración para el caso de vuelos con código compartido.

En consecuencia, concluye la Inspección, el trayecto entre dos puntos en el territorio de aplicación del impuesto en las circunstancias concurrentes, es decir, con desembarque de pasajeros en el punto interior de llegada, con cambio de avión y de número de vuelo para continuar el viaje, esto es, con distinta tarjeta de embarque, constituye un transporte aéreo interior, sujeto y no exento de IVA, debiendo repercutir el impuesto correspondiente al viajero. Procede, por tanto, a denegar la solicitud formulada por la entidad, añadiendo que incluso si procediera la devolución solicitada, en todo caso correspondería a los adquirentes de los vuelos que soportaron las cuotas repercutidas y no a la entidad solicitante.

3. Además de los motivos de regularización expuestos, se recogen otros en el acuerdo de liquidación respecto a los que la entidad manifiesta expresamente su conformidad:

3.1. Respecto a la entidad Y... SA, se acuerda la improcedencia tanto de la inclusión entre las cuotas devengadas de las cuotas repercutidas a los clientes por la Tasa de Seguridad Aeroportuaria como de la deducción de las cuotas soportadas por el mismo concepto repercutidas por AENA, en aplicación de la Resolución 4/1997 de la Dirección General de Tributos, según la cual las compañías aéreas satisfacen a AENA la Tasa de Seguridad Aeroportuaria y el IVA correspondiente a la misma en nombre y por cuenta de los pasajeros.

Asimismo, la Inspección accede a la solicitud de la entidad realizada durante las actuaciones inspectoras relativa a la rectificación de sus autoliquidaciones con el objeto de minorar las cuotas de IVA devengadas consignadas en las mismas, por el importe de los viajes de los empleados por razones de trabajo respecto a los que se repercutió IVA, al considerar que se trata de operaciones no sujetas al impuesto.

3.2. Respecto a la entidad dependiente Q SL, X NP SA presenta solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por los periodos mensuales comprendidos en los ejercicios 2008 y 2009, correspondientes a la incorrecta repercusión de cuotas de IVA por la entrega sin cargo de tarjetas SIM a los clientes de servicios de telefonía móvil. La Inspección acuerda la procedencia de disminuir las cuotas devengadas declaradas por este concepto en cada periodo mensual.

El acuerdo de liquidación se notifica a X NP SA el 26 de agosto de 2014.

Contra el acuerdo de liquidación descrito, la entidad interpone recurso de reposición el 26 de septiembre de 2014, que es desestimado mediante acuerdo de fecha 30 de octubre de 2014, notificado a la entidad el 31 de octubre de 2014.

SEGUNDO: Respecto al acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-... por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2010 y 2011, los hechos y fundamentos de derecho que motivan la regularización practicada son, en síntesis, los siguientes:

1. En relación con la entidad Y... SA, se regularizan, al igual que en el ejercicio 2009, las cuotas devengadas por el suplemento de combustible que la entidad cobra a sus clientes con la emisión de los billetes, cuotas que no habían sido incluidas en sus autoliquidaciones. La sujeción al impuesto del suplemento de combustible no es discutida, sino la base imponible. La entidad alega que el importe percibido por este concepto ya incluye las cuotas de IVA, alegación que no es admitida por la Inspección, que regulariza aplicando el tipo impositivo al importe total percibido del cliente.

Por otra parte, la entidad Y... SA solicita la rectificación de cuotas repercutidas en sus autoliquidaciones presentadas por el ejercicio 2010 correspondientes a vuelos nacionales operados en el marco de acuerdos interline en las condiciones descritas en el punto 2 del antecedente de hecho anterior. Respecto al ejercicio 2011, la entidad realiza ajustes negativos en el Libro registro de facturas emitidas correspondientes a las cuotas repercutidas por el concepto señalado y declaradas en sus autoliquidaciones. No consta que las cuotas citadas hayan sido reintegradas a los pasajeros adquirentes de los vuelos en ninguno de los dos ejercicios.

La Inspección considera improcedentes tanto la rectificación realizada por la entidad mediante la consignación de apuntes negativos en el Libro registro como la solicitada respecto al ejercicio 2010, por haberse devengado correctamente las cuotas repercutidas por vuelos nacionales, en los términos señalados en el punto 2 del antecedente de hecho anterior.

2. Las entidades dependientes integradas en el Grupo de entidades IVA a/2008 J K SA y J W SA, cuya actividad fundamental es la de agencias de viajes minoristas, prestan servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena en la venta de viajes organizados por la entidad X VB SPAIN SLU con destino Unión Europea, excluidas Islas Canarias. Ninguna de las dos entidades ha repercutido IVA en las comisiones cobradas a X VB SPAIN SLU, por localizar los servicios prestados en Canarias, lugar en el que esta última entidad tiene su domicilio, en aplicación del artículo 69.Uno.1.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La cuestión planteada, por tanto, no es el importe de las comisiones cobradas, sino su sujeción al impuesto.

En actuaciones de comprobación realizadas sobre X VB SPAIN SLU, que finalizan con la incoación de acta de disconformidad A02-... y acuerdo de liquidación de fecha 5 de septiembre de 2014, se pone de manifiesto que la entidad, a pesar de estar domiciliada en Canarias, dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto desde el que organiza los viajes combinados con destino a Europa, establecimiento permanente que determina el lugar de realización de las prestaciones de servicios de conformidad con el artículo 144 de la Ley 37/1992 relativo al concepto de establecimiento permanente conformado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, basado en la existencia de una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos con un grado suficiente de permanencia, concepto asimismo acogido por el Tribunal Supremo.

La regularización practicada a la entidad X VB SPAIN SLU ha sido objeto de reclamación económico-administrativa .../2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

3. Las entidades dependientes integradas en el Grupo de entidades IVA a/2008 X RT SLU, dedicada a la prestación de servicios administrativos, contables, jurídicos y financieros, fundamentalmente a empresas del grupo, y X SC SLU, cuya actividad principalmente consiste en la prestación de servicios informáticos a empresas del grupo, prestan servicios en los ejercicios 2010 y 2011 a la entidad X VB SPAIN SLU. Por la prestación de dichos servicios, las entidades no repercuten IVA por considerar que el destinatario está establecido en las Islas Canarias y que los servicios se prestan mediante establecimientos permanentes de las entidades prestadoras en el citado territorio, por lo que se repercute el IGIC.

Si bien ambas entidades prestadoras de los servicios tienen su sede y su domicilio fiscal en el territorio de aplicación del impuesto, manifiestan que disponen de establecimientos permanentes en Canarias, desde los que se habrían prestado los servicios de los que es destinataria X VB SPAIN SLU.

La Inspección, por el contrario, considera que los servicios se han prestado desde las sedes de ambas entidades radicadas en el territorio de aplicación del impuesto, concretamente en Madrid y Baleares, donde el grupo empresarial dispone de sus dos sedes más importantes, y no desde establecimientos permanentes en Canarias, territorio en el que la presencia de ambas entidades es marginal respecto a la que existe en Madrid y Baleares. Por otra parte, la Inspección ubica en el territorio de aplicación del impuesto a la entidad destinataria de los servicios, X VB SPAIN SLU, tal como se expone en el punto 2 de este antecedente de hecho segundo.

Por tanto, los servicios prestados por X RT SLU y X SC SLU se localizan en sus sedes radicadas en el territorio de aplicación del impuesto y han tenido como destinatarios los centros de trabajo situados en Península y Baleares desde los que opera X VB SPAIN SLU. Procede, de acuerdo con lo anterior, aumentar las bases imponibles y cuotas de IVA devengado por los servicios prestados por ambas entidades.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad X NP SA el 14 de octubre de 2014.

Contra el acuerdo de liquidación descrito, la entidad interpone recurso de reposición, que es desestimado mediante acuerdo de resolución de 15 de abril de 2015, notificado el 16 de abril de 2015.

TERCERO: A partir de las actuaciones inspectoras desarrolladas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2008 y 2009, en fecha 17 de noviembre de 2014 se notifica a la entidad X NP SA acuerdo de inicio de expediente sancionador, tramitado por el procedimiento ordinario. Notificada la propuesta de resolución, el 4 de mayo de 2015 se dicta acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, del que resulta un importe total de sanción a ingresar de 241.859,72 euros.

Las infracciones tributarias cometidas son las siguientes:

1. Infracción regulada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, consistente en 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, cometida en los periodos 06/2009, 07/2009, 08/2009 y 09/2009. Las infracciones se califican como leves al no apreciarse ocultación y las sanciones consisten en multa pecuniaria proporcional del 50 por cien de la base en cada periodo.
2. Infracción regulada en el artículo 193.1 de la Ley 58/2003, consistente en obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, cometida en el periodo 12/2009. La infracción se califica como leve al no apreciarse ocultación y la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 50 por cien de la base en el periodo.
3. Infracción regulada en el artículo 195.1 de la Ley 58/2003, consistente en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras,

propias o de terceros, cometida en los periodos 01 a 05/2009, 10/2009 y 11/2009. Las infracciones se califican como graves y las sanciones consisten en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento de la base en cada periodo.

El acuerdo de resolución del procedimiento sancionador se notifica a la entidad X NP SA el 4 de mayo de 2015.

CUARTO: En relación con la comprobación inspectora realizada por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2010 y 2011 que dio lugar a la incoación de acta de disconformidad A02-..., en fecha 2 de enero de 2015 se notifica a la entidad X NP SA acuerdo de inicio de expediente sancionador, tramitado por el procedimiento ordinario. Notificada la propuesta de resolución, el 19 de junio de 2015 se dicta acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, del que resulta un importe total de sanción a ingresar de 741.238,35 euros.

Las infracciones tributarias cometidas son las siguientes:

1. Infracción regulada en el artículo 193.1 de la Ley 58/2003, consistente en obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, cometida en los periodos 12/2010 y 12/2011. Las infracciones se califican como leves y las sanciones consisten en multa pecuniaria proporcional del 50 por cien de la base en cada periodo.

2. Infracción regulada en el artículo 195.1 de la Ley 58/2003, consistente en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros, cometida en los periodos 01 a 11/2010 y 01 a 11/2011. Las infracciones se califican como graves y las sanciones consisten en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento de la base en cada periodo.

El acuerdo de resolución del procedimiento sancionador se notifica a la entidad X NP SA el 22 de junio de 2015.

QUINTO: Contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición interpuesto contra acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-..., contra la desestimación presunta de recurso de reposición y el acuerdo de resolución de recurso de reposición interpuesto contra acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-..., y contra los acuerdos resolución del procedimiento sancionador por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2008/2009 y ejercicios 2010 y 2011, la entidad X NP SA interpone reclamaciones económico-administrativas 6594/2014, 2822/2015, 4372/2015, 4797/2015 y 6204/2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Notificado, para cada reclamación, el trámite de puesta de manifiesto del expediente administrativo, la entidad presenta los correspondientes escritos de alegaciones. En relación con los acuerdos de liquidación impugnados, las alegaciones formuladas son, en síntesis, las siguientes:

1. Respecto al acuerdo de liquidación por los ejercicios 2008 y 2009:

1.1. Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Exceso del plazo de 24 meses de duración de las actuaciones inspectoras. Improcedencia del cómputo de determinadas dilaciones.

1.2. Cálculo de la base imponible respecto al suplemento de combustible. El importe consignado en los billetes debe considerarse con IVA incluido. De acuerdo con el Real Decreto 1496/2003, la entidad no está obligada a consignar de forma separada la cuota repercutida, lo que no significa que no esté incluida en el precio total. Por el contrario, los precios de los vuelos se realizan siempre con IVA incluido. La Inspección se basa en supuestos no habituales para determinar que no se ha repercutido en impuesto, y extrae conclusiones erróneas.

1.3. Improcedencia de la denegación de la devolución de cuotas de IVA devengadas en vuelos efectuados entre aeropuertos situados en el ámbito de aplicación del impuesto en conexión con vuelos internacionales operados por otras compañías aéreas. Se trata de vuelos exentos de conformidad con el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992 por ser accesorios a vuelos internacionales. Se ha recibido comunicación de la Dirección General de Aviación Civil del Ministerio de Fomento de la que resulta que en el caso controvertido existe una prestación de servicios única de carácter internacional y, por tanto, no puede recibir tratamiento fiscal diferente. Se añade que esta situación produce graves distorsiones en el mercado de transporte aéreo y pérdida de competitividad por aumento de precios, dado que en otros países de la Unión Europea se exime de pago de IVA a los vuelos internacionales con independencia del aeropuerto en el que hagan escala.

2. Respecto al acuerdo de liquidación por los ejercicios 2010 y 2011:

2.1. Cálculo de la base imponible respecto al suplemento de combustible.

2.2. Improcedencia de la denegación de la devolución de cuotas de IVA devengadas en vuelos efectuados entre aeropuertos situados en el ámbito de aplicación del impuesto en conexión con vuelos internacionales operados por otras compañías aéreas.

2.3. Improcedencia de someter a tributación los servicios prestados a X VB SPAIN SLU por J W SA, J K SA, X RT SL y X SC SL.

La regularización practicada en este caso está directamente relacionada con la practicada a X VB SPAIN SLU, recurrida mediante reclamación económico-administrativa núm. .../2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, de la que resulta que los servicios prestados por la citada entidad se localizan en el territorio de aplicación del impuesto y no en las Islas Canarias. Se reiteran las alegaciones formuladas en la citada reclamación.

En cuanto a los acuerdos sancionadores, las alegaciones formuladas son las siguientes:

1. Respecto al acuerdo sancionador por los ejercicios 2008 y 2009:
 - 1.1. Improcedencia de la sanción derivada de la nulidad de la liquidación.
 - 2.2. Inexistencia del elemento subjetivo. No concurre ni consta probada la culpabilidad.
2. Respecto al acuerdo sancionador por los ejercicios 2010 y 2011:
 - 2.1. Improcedencia de sanción por concurrencia de interpretación razonable de la norma.
 - 2.2. Inexistencia del elemento subjetivo. No concurre ni consta probada la culpabilidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

SEGUNDO: La primera cuestión que corresponde analizar es la alegada prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como consecuencia de haber excedido el plazo ampliado de 24 meses de duración de las actuaciones inspectoras ante la improcedencia del cómputo de determinadas dilaciones.

En primer lugar, debemos hacer constar que la entidad no cuestiona la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones a 24 meses, pero sí determinadas dilaciones (10 por un total de 408 días) que le imputa la Inspección, de los que 319 días corresponden a dos dilaciones por retrasos en la aportación de documentación y otros 89 días a 8 aplazamientos concedidos a solicitud de la entidad; la entidad cuestiona las dos dilaciones por retrasos en la aportación de documentación y 4 de las 8 por aplazamientos concedidos a su solicitud.

Respecto a las dos dilaciones de 319 días en total que la Inspección determina por retrasos en la aportación de documentación, la entidad alega, en síntesis:

- La documentación no impedía la continuación de las actuaciones inspectoras:

La documentación exigida de la que trae causa la dilación se ciñe a la información para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en el régimen de agencias de viajes al que estaban sometidas las entidades J K SA Y J W SA. Sin embargo, finalmente, la Administración ni siquiera regularizó la aplicación del régimen de agencias de viajes a dichas sociedades, por lo que es evidente que la falta de aportación de esa documentación no resultaba imprescindible para la continuación normal de las actuaciones.

Para la imputación de dichas dilaciones no cabe oponer el carácter unitario del procedimiento inspector, pues ha sido la propia Administración la que no ha respetado dicha unidad al incoar multitud de actas a diferentes sociedades del grupo desde julio de 2014 hasta octubre de 2014.

- La falta de aportación de la documentación no impidió ni obstaculizó las actuaciones inspectoras.

Analizamos a continuación cada uno de los argumentos formulados por la entidad. En primer lugar, manifiesta que la información que motivó las dilaciones cuestionadas no era relevante porque ese tema no se regularizó finalmente. El argumento no puede considerarse válido. La relevancia de una documentación debe ponerse en consonancia no con lo que al final se regulariza sino con lo que se comprueba e investiga y con la obtención de las pruebas que se consideran relevantes; lo mismo que ocurre a la hora de determinar si en unas actuaciones hay "complejidad", o no. Si se está comprobando o investigando un tema de enjundia, y la Inspección solicita una información para ello relevante y no se aporta en plazo, habrá una "dilación", y ello con independencia de que al final lo así comprobado o investigado dé lugar a una regularización o no.

Por otra parte, la Inspección abrió la dilación por no haber aportado una documentación que había solicitado, y la cerró cuando constató que no se iba a aportar. J K SA y J W SA no aportaron esa documentación a la Inspección, ya porque no disponían de ella o, si la tenían, ya porque consideraron que no debían aportarla o, sencillamente, porque no quisieron hacerlo; pues bien tanto en un caso como en los otros, si no la iban a aportar porque no la tenían, porque consideraron que no debían aportarla o porque no querían hacerlo, no tenían que haber esperado casi un año (desde el 21/03/2013 al 15/01/2014) para comunicarlo a la Inspección. Por el contrario, una "buena fe" procesal habría requerido que así se lo hubieran comunicado a la Inspección poco después de aquel 21/03/2013. Uno de los principios que informan el Ordenamiento Jurídico se basa en que "los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe" (artículo 7º.1 del Título Preliminar del Código civil); principio que, según el Tribunal Supremo en sentencia de 29 de enero de 1965, se infringe o falta cuando "se finge ignorar lo que se sabe... se realiza un acto equívoco para beneficiarse intencionadamente de su dudosa significación o se crea una apariencia jurídica para contradecirla después en perjuicio de quien puso su confianza en ella"; principio general del que

ha venido haciendo uso frecuente la jurisprudencia contencioso-administrativa, declarando que “el principio de buena fe es inspirador tanto para los actos de la Administración como para los del administrado” (sentencia de 23 de enero de 1976).

En segundo lugar, la entidad hace referencia a la falta de carácter unitario de las actuaciones desarrolladas por el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido. No puede admitirse la alegación de la entidad, pues, como establece nuestra resolución de 18 de julio de 2013, RG 5877/10:

“En relación a esta cuestión, viene siendo criterio reiterado de este Tribunal (entre otras, 30 de abril de 2009, RG 4365/08 o 28 de octubre de 2005, RG 3032/03), el considerar que las actuaciones inspectoras se hallan sujetas al principio de uniformidad o procedimiento único, “en el sentido de afirmar que la comprobación inspectora que abarca los conceptos impositivos y períodos reseñados en la comunicación de inicio de la comprobación ha de considerarse como un todo, resultando eficaces las actuaciones que en la misma se desarrollen indistintamente en cualquiera de las áreas afectadas por la inspección. Es decir, la normativa reguladora fija unos plazos máximos, en este caso para culminar las actuaciones inspectoras desde que se inician, este plazo se refiere a las actuaciones inspectoras tomadas en su totalidad, como el conjunto de actos que realiza la Inspección desde la comunicación de inicio de las mismas hasta que se dicta el acto de liquidación y se notifica y que tienen por objeto regularizar la situación tributaria del contribuyente respecto de los tributos que estén siendo objeto de comprobación, en función del alcance de dichas actuaciones. (...) en todo caso son liquidaciones que resultan de una misma actuación inspectora y las dilaciones que se produjeron en el transcurso de las mismas afectan a todos los tributos a los que ésta se extendiese”.

El principio de procedimiento único fue objeto de pronunciamientos contradictorios durante la vigencia de la Ley 230/1963, General Tributaria, de 28 de diciembre, que han sido zanjados por la Sentencia de 13 de enero de 2011 del Tribunal Supremo, que, recopilando su jurisprudencia anterior y reconociendo vacilaciones en este punto, concluye (Fundamento de Derecho Quinto, letras B) a E), lo siguiente: (...). “

Criterio del Tribunal Supremo reiterado en su sentencia de 16 de junio de 2011 (recurso de casación 3331/2006), y en otra reciente de 23 de junio de 2016 (recurso de casación 2309/2015):

“En el caso presente, la sentencia reconoce la jurisprudencia de esta Sala acerca del carácter unitario del procedimiento de inspección y hace una referencia expresa a las Sentencias de 12 de julio de 2012 -recurso de casación 2825/2010- y 13 de enero de 2011 -recurso de casación 164/2007- así como a las que en ella se citan.

Pero indica también que pueden ocurrir casos excepcionales en que tal doctrina no tenga lugar, citándose la Sentencia de 13 de diciembre de 2012 -recurso de casación 987/2010- en la que se dijo:

“Como ya se ha comentado se inicia el procedimiento inspector abarcando en exclusividad a los ejercicios 1994 a 1997 por el Impuesto sobre Sociedades, y a la fecha en que se amplía el procedimiento al Impuesto sobre Sociedades e IVA ejercicio de 1998, las actuaciones inspectoras referidas a aquellos ejercicios y concepto, únicos a los que se refería el acuerdo de inicio del procedimiento, habían finalizado, ninguna diligencia se hace a partir de 4 de septiembre de 2001, fecha de la ampliación, referente al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994 a 1997, referida al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994 a 1997, las diligencias posteriores sólo afectaron al Impuesto sobre Sociedades e IVA ejercicio de 1998 (...).”

Por tanto, el criterio general es el de que el procedimiento de inspección tiene carácter unitario, salvo en casos excepcionales en que pueda que no sea así porque haya una disociación respecto de algunos conceptos y/o períodos por razones evidentes.

También sostiene la entidad que las actuaciones no tuvieron “carácter unitario” porque fue la propia Administración la que no respetó esa unidad, ya que incoó multitud de actas a diferentes sociedades del Grupo desde julio hasta octubre de 2014. Tampoco podemos considerar válido este argumento.

Este Tribunal repara en que para apoyar lo que argumenta la entidad no apela a norma alguna, ni legal ni reglamentaria. Y no lo hace porque no la hay. Ni en la Ley 58/2003, ni en el Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, ni en ninguna otra norma de las que regulan el procedimiento inspector se dice que todas las actas deban incoarse en la misma fecha. Los actuarios, funcionarios de la Inspección que llevan a cabo unas actuaciones en el marco de sus facultades y competencias, obviamente han de respetar las normas de procedimiento, pero la planificación de su desarrollo, su dirección y gestión se encuentran en su ámbito de decisión y constituyen su responsabilidad.

Además, puede haber casos en que sean los propios obligados los causantes de que todas las actas no se incoen el mismo día; así pensemos que, tras abrir el trámite de audiencia previo a la incoación de las actas (artículo 183 del Real Decreto 1065/2007), el obligado concernido solicita una ampliación del plazo para formular alegaciones respecto de un único concepto tributario; perfectamente cabe que la concesión de esa ampliación determine que no todas las actas se incoen al mismo tiempo. Otro tanto puede ocurrir en función de que el obligado presente alegaciones previas a las actas respecto sólo de algunos de los conceptos alcanzados por las actuaciones.

Por último, la entidad sostiene que la falta de aportación de la documentación por la que se le imputaron las dilaciones que no ocupan no impidió ni obstaculizó las actuaciones inspectoras. Esta alegación no puede admitirse teniendo en cuenta que “la no aportación de la documentación requerida en tiempo no permitía el desarrollo con “normalidad” de la actuación inspectora, pues una cosa es que se produzcan actuaciones y otra el desarrollo con “normalidad” de la actividad inspectora que requiere una continuidad temporal y de fines que se rompen cuando no se aporta en tiempo la documentación solicitada, si esta es

relevante y trascendente para la continuidad de la inspección, que es lo que aquí sucede, como hemos razonado”, párrafo éste que no es de este Tribunal, sino de una reciente sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2016 (recurso de casación 2553/2015), en la que el Tribunal Supremo ratificó que sí se habían producido las dilaciones que la Inspección había considerado, en unas actuaciones inspectoras en las que se habían extendido 58 diligencias, y que habían durado 1.010 días, de los cuales 861 transcurrieron entre el inicio de las actuaciones y el acta, 861 días de los que la Inspección consideró que sólo 37 días no habían estado afectados por dilaciones.

Por todo ello, este Tribunal considera que se han imputado correctamente a la entidad las dos dilaciones de 319 días en total por retrasos en la aportación de documentación.

La entidad también cuestiona cuatro periodos de dilación por aplazamiento de visitas de inspección, en particular: del 16 al 23 de enero de 2013 (7 días), del 27 de febrero al 6 de marzo de 2013 (7 días), del 10 al 13 de diciembre de 2013 (3 días) y del 8 al 15 de enero de 2014 (7 días). Las razones que la entidad expone se vertebran en dos líneas argumentales: una, que por lo que hace a la exigencia de que las distintas sociedades del Grupo comparecieran ante ella, la Inspección llevó a cabo las actuaciones de manera desproporcionada y abusiva; y, otra, que se exigía comparecer sin respetar en casi ningún caso el plazo de 10 días hábiles establecido en el art. 171.3 del Reglamento general.

Respecto al primer argumento, considera este Tribunal que debe ser rechazado. Antes de dar una primera respuesta al mismo, y puesto que, al transcribir la parte de las diligencias en que consta la concesión de esos aplazamientos, la entidad lo omite, este Tribunal hace reparar en que en esas diligencias se recogió cómo la Inspección al conceder tales aplazamientos ya advirtió expresamente que su concesión acarrearía la imputación de la pertinente dilación:

“Con fecha 16 de enero de 2.013 se respondió a la solicitud con el siguiente correo electrónico:

"Buenos días. En contestación a su solicitud del día de ayer realizada por el correo electrónico que se transcribe, le comunicamos la aceptación a la ampliación de plazo de la solicitud de aplazamiento de las actuaciones inspectoras que se efectúan por el equipo 07/01 de la DCGC en empresas del grupo X. Las visitas en nuestras oficinas, inicialmente programadas para el 16/01/2013 quedan aplazadas a la siguiente fecha y horarios:

Visitas aplazadas a 23 de diciembre de 2013:

11,30 H SLU

12,00 J W SA.

12,30 J K SA.

13,00 X DV SA.

De conformidad Con lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104 letra c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado tributario se considerará dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria. por el tiempo que medie entre la fecha inicialmente fijada para la comparecencia y la fecha fijada en segundo lugar."

En consecuencia se produce una dilación no imputable a la Administración por el periodo comprendido entre el 16 y el 23 de enero de 2.013”.

Por tanto, estamos ante unas dilaciones expresamente advertidas en su momento; en el que las distintas sociedades del Grupo deberían haber puesto en conocimiento de la Inspección todo lo que ahora X alega ante este Tribunal.

En cuanto a la alegación relativa al desarrollo de las actuaciones “de manera abusiva y tremendamente gravosa” por parte de la Inspección, pues “se hacía acudir a la Inspección y aportar documentación con una periodicidad manifiestamente desproporcionada”, no puede admitirse, teniendo en cuenta que X es un grupo consolidado formado por ella como dominante y 39 sociedades dependientes. El Grupo empresarial X constituye el primer grupo turístico español por volumen de facturación, tiene más de 11.000 empleados y está presente en más de 30 países y casi 9 millones de viajeros al año contratan servicios con alguna de las sociedades del Grupo. Frente a estas consideraciones, hay que valorar que las actuaciones inspectoras llevadas a cabo fueron una comprobación de carácter general.

Pues bien, realizar unas actuaciones así, en las que se comprobaron a la dominante y a 19 de las dependientes, exige de una actividad ímproba, de constantes visitas y solicitudes de información; y si -ex. artículo 142.3 de la Ley 58/2003- todos “los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones”, con independencia de su importancia económica o recursos, con mayor motivo deberá hacerlo el primer grupo turístico español por volumen de facturación, con más de 11.000 empleados y presente en más de 30 países. Dada su importancia económica y lo ingente del volumen de su actividad, fácil es colegir que X debe contar con los medios materiales y humanos necesarios para poder atender cuantos requerimientos le hiciera la Inspección.

Además, teniendo en cuenta la importancia económica y comercial del obligado tributario inspeccionado en una comprobación de "carácter general", el examen del expediente de las actuaciones permite constatar que lo actuado y requerido por la Inspección no es desproporcionado o abusivo en modo alguno.

La segunda línea argumental de la entidad se basa en la incorrecta actuación de la Inspección, "hasta el punto de hacer acudir a la Inspección con periodicidad semanal y con menos de 10 días de separación entre unas visitas y otras", asimismo se afirma que "entre los derechos del contribuyente en el procedimiento inspector está el recogido en el artículo 171.3 del RGAT cuya finalidad, indudablemente, es la de permitir al obligado tributario que disponga de un tiempo razonable, diez días, para atender los requerimientos de documentación".

Tampoco puede aceptarse esta segunda línea argumental. El artículo 171.3 del Real Decreto 1065/2007 dispone:

"3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración."

El sentido del precepto transcrito es el siguiente: la Inspección deberá conceder al obligado un plazo no inferior a 10 días cuando le requiera para que le aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de la Inspección. Y ello con una consecuencia inmediata: si tras no haberle concedido ese plazo mínimo, el obligado no aporta la documentación, la Inspección no podrá achacarle a él un incumplimiento, para, por ejemplo, imputarle una dilación; y no podrá hacerlo porque la que primero ha incumplido habrá sido la propia Inspección.

Esto no implica que la Inspección deba conceder un plazo de 10 días entre visita y visita de inspección. La tramitación del procedimiento inspector no se regula en el artículo 173 sino en el 180 del Real Decreto citado:

"1. En el curso del procedimiento de inspección se realizarán las actuaciones necesarias para la obtención de los datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario o para declararla correcta.

2. La dirección de las actuaciones inspectoras corresponde a los órganos de inspección. Los funcionarios que tramiten el procedimiento decidirán el lugar, día y hora en que dichas actuaciones deban realizarse.

Se podrá requerir la comparecencia del obligado tributario en las oficinas de la Administración tributaria o en cualquier otro de los lugares a que se refiere el artículo 151 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando exista personación, previa comunicación o sin ella, en el domicilio fiscal, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, se deberá prestar la debida colaboración y proporcionar el lugar y los medios auxiliares necesarios para el ejercicio de las funciones inspectoras.

3. Al término de las actuaciones de cada día que se hayan realizado en presencia del obligado tributario, el personal inspector que esté desarrollando las actuaciones podrá fijar el lugar, día y hora para su reanudación, que podrá tener lugar el día hábil siguiente. No obstante, los requerimientos de comparecencia en las oficinas de la Administración tributaria no realizados en presencia del obligado tributario deberán habilitar para ello un plazo mínimo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento.

4. Sin perjuicio del ejercicio de las facultades y funciones inspectoras, las actuaciones del procedimiento deberán practicarse de forma que se perturbe lo menos posible el desarrollo normal de las actividades laborales o económicas del obligado tributario."

El apartado 3 establece de manera diáfana un régimen completamente distinto: al término de las actuaciones de cada día que se hayan realizado en presencia del obligado tributario, el personal inspector que esté desarrollando las actuaciones podrá fijar el lugar, día y hora para su reanudación, que podrá tener lugar el día hábil siguiente; algo que decide exclusivamente el órgano actuante, pues como señala su apartado 2: "La dirección de las actuaciones inspectoras corresponde a los órganos de inspección. Los funcionarios que tramiten el procedimiento decidirán el lugar, día y hora en que dichas actuaciones deban realizarse".

Es cierto que el apartado 3 de ese artículo 180 también contempla la obligación de la Inspección de conceder "un plazo mínimo de 10 días", pero sólo para un supuesto muy específico: para aquellos casos en que, sin estar presente el obligado tributario, se requiera su comparecencia en las oficinas de la Inspección; con lo que, si en una visita de inspección en la que esté presente el obligado tributario, se le requiere para que vuelva a comparecer en esas oficinas, la Inspección podrá citar al obligado incluso para el día -hábil- siguiente.

Además, la posibilidad de que las actuaciones se sucedan día tras día tampoco impide que en cada uno de esos días la Inspección pueda requerir de los obligados tributarios la aportación de toda la documentación que considere pertinente, ya sea documentación que deba estar a disposición de la Inspección o no, aunque si no es documentación que deba estar a su

disposición, la Inspección le concederá un plazo no inferior a 10 días para aportarla. Así, si tras no habérselo concedido, el obligado no aporta la documentación, la Inspección no podrá achacarle a él un incumplimiento, para imputarle una dilación.

Por todo ello, también se desestiman las alegaciones de la entidad sobre la improcedencia de las cuatro dilaciones imputadas por la Inspección por aplazamientos concedidos a solicitud de las sociedades del Grupo comprobadas.

En los mismos términos se ha pronunciado este TEAC en resolución ..., de la reclamación económico-administrativa ..., interpuesta contra el acuerdo de liquidación relativo a la tributación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 y 2008, del Grupo de sociedades b/98, cuya entidad dominante es la entidad reclamante y que se dictó en el mismo procedimiento inspector que los acuerdos de liquidación que constituyen el objeto de la presente resolución.

TERCERO: Desestimada la alegación de la interesada en cuanto a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante liquidación, corresponde a continuación analizar la adecuación a Derecho de cada uno de los motivos de regularización contenidos en el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2008 y 2009, respecto a los que la entidad manifiesta su disconformidad. El primero de ellos afecta a la entidad del grupo Y... SA y consiste en la exigibilidad de las bases imponibles y cuotas de IVA devengado correspondientes al suplemento de combustible que la entidad incluye en los billetes de avión emitidos, tal como se expone en los antecedentes de hecho. La entidad no incluye en sus autoliquidaciones cuotas de IVA devengadas por este concepto, ni en su contabilidad o Libros registro.

La cuestión controvertida en este caso no es la sujeción al impuesto de dicho suplemento, sino si el impuesto se encontraba o no incluido en los importes percibidos de los pasajeros.

A estos efectos, la Inspección analiza los dos ejemplos siguientes:

- Billete emitido por Y por importe total de 171,52 euros, de los que se obtiene el siguiente desglose: tarifa por 130,56 euros, cuota de IVA al 8% sobre la tarifa por 10,44 euros, tasa de seguridad de AENA por 1,57 euros, tasa por uso de infraestructuras de AENA por 5,67 euros, cuota de IVA al 8% sobre tasa de seguridad y sobre tasa por uso de infraestructuras por 0,28 euros y suplemento de combustible por 23 euros. Es decir, la entidad repercute IVA por la tarifa y por las cuotas de seguridad, pero no ha repercutido IVA por el suplemento de combustible.

- Billete emitido por Z, facturándole Y... SA por el vuelo por ella operado en el territorio de aplicación del impuesto por acuerdo interline. El importe total cobrado a Z es de 59,72 euros, que comprende la tarifa por 41 euros (resultado de minorar el importe de la tarifa IVA incluido de 54 euros en la comisión por interline service charge del 18% de la tarifa por 9,72 euros y la cuota de IVA repercutida por 3,28 euros), la cuota de IVA al tipo impositivo del 8% sobre la tarifa por 3,28 euros y las tasas por 15,44 euros, que incluyen el suplemento de combustible. Concluye la Inspección, de acuerdo con lo anterior, que no se ha repercutido IVA por el suplemento de combustible.

Frente a las conclusiones inspectoras, la entidad alega que el importe del suplemento de combustible consignado en los billetes debe considerarse con IVA incluido, sin que exista obligación de consignar separadamente la cuota repercutida, lo que no significa que no esté incluida en el precio total. Manifiesta asimismo que la no inclusión de las cuotas en los Libros registro obedece a un error y que la Inspección se ha basado en supuestos no habituales para determinar que no se ha repercutido el impuesto y que extrae conclusiones erróneas.

En primer lugar, establecida y no discutida la procedencia de incluir en la base imponible del impuesto el importe cobrado a los clientes en concepto de suplemento de combustible, en aplicación del artículo 78. Uno y Dos de la Ley del Impuesto, coincidimos con la Inspección en que frente a los ejemplos analizados de los que no resulta la inclusión del impuesto por el suplemento de combustible, la entidad no ha aportado ningún supuesto en sentido contrario. Por otra parte, la alegada inexistencia de obligación de consignar separadamente las cuotas repercutidas en el correspondiente documento no implica, efectivamente, que dichas cuotas no estén incluidas en el precio total, pero tampoco implica que lo estén, cuestión que no podemos considerar probada por la entidad. Asimismo, no debemos olvidar que la entidad ha incumplido la obligación de incluir en el libro registro de facturas expedidas las facturas o documentos sustitutivos correspondientes a este concepto, y que, con aún mayor trascendencia, tampoco desvirtúa la afirmación de la Inspección en cuanto a la no consignación de las cuotas en sus autoliquidaciones.

Todo lo anterior nos lleva a confirmar el motivo de regularización analizado.

CUARTO: También en relación con la entidad del grupo Y... SA, se plantea la procedencia de la devolución de cuotas repercutidas por vuelos entre aeropuertos situados en el ámbito territorial de aplicación del impuesto cuando se trata de vuelos operados en acuerdos interline. En virtud de estos acuerdos bilaterales ambas partes están autorizadas a comercializar billetes correspondientes a vuelos operados por la otra parte, con el fin de completar determinados tramos no operados por la primera y con el fin de ampliar el rango de vuelos en conexión ofrecidos al pasajero, de forma que un determinado trayecto es operado en parte por una compañía y en parte por otra.

La entidad solicitó la devolución de las cuotas repercutidas a los viajeros en los ejercicios 2008 y 2009 por vuelos entre aeropuertos situados en el ámbito territorial de aplicación del impuesto alegando la exención de los vuelos internacionales

de conformidad con el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992, al ser accesorios de éstos y prestarse en el marco de un servicio de transporte único de carácter internacional.

La Inspección deniega la solicitud basándose en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y en la doctrina del Tribunal Central relativas a la facturación entre compañías aéreas, por las que se concluye que la compañía aérea que opera el vuelo interior debe facturar con IVA español a la compañía aérea que emite el billete. La Inspección considera que de los acuerdos interline se deriva que existen dos trayectos, uno nacional, con inicio y llegada en el territorio de aplicación del impuesto, y otro internacional, con inicio en dicho territorio y llegada en un punto situado fuera del mismo, de forma que el primero constituye un transporte aéreo interior, sujeto y no exento de IVA, debiendo repercutir el impuesto correspondiente al viajero.

Procede, por tanto, a denegar la solicitud formulada por la entidad, añadiendo que en todo caso la devolución correspondería a los adquirentes de los vuelos que soportaron las cuotas repercutidas de conformidad con el artículo 14 del Real Decreto 520/2005.

Las alegaciones de la entidad se basan en la procedencia de aplicar a los vuelos que se inician y finalizan en el ámbito espacial del impuesto la exención prevista en el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992 por ser accesorios a vuelos internacionales. Cita una comunicación de la Dirección General de Aviación Civil del Ministerio de Fomento de la que resulta, señala, que en el caso controvertido existe una prestación de servicios única de carácter internacional y, por tanto, no puede recibir tratamiento fiscal diferente. Se añade que esta situación produce graves distorsiones en el mercado de transporte aéreo y pérdida de competitividad por aumento de precios, dado que en otros países de la Unión Europea se exime de pago de IVA a los vuelos internacionales con independencia del aeropuerto en el que hagan escala.

La cuestión controvertida, de acuerdo con lo expuesto, consiste en determinar si, en un transporte aéreo entre dos aeropuertos situados en el territorio de aplicación del impuesto que se encuentra en conexión con otro vuelo internacional operado por otra compañía aérea, con desembarco de los viajeros y continuación del viaje en otro avión, debemos considerar que existen dos transportes, uno interior, sujeto y no exento del impuesto, y otro internacional, sujeto y exento del impuesto, o bien un único transporte internacional y por tanto exento del Impuesto sobre el Valor Añadido en su totalidad.

A lo largo de las actuaciones inspectoras se ha analizado el tipo de servicios a que se refieren las cuotas de IVA que la entidad considera indebidamente repercutidas, obteniendo las siguientes conclusiones que no han sido rebatidas por la entidad:

- Las cuotas repercutidas controvertidas se refieren a billetes cuya numeración comienza siempre por ..., que es el código identificativo de billetes emitidos por Y. Por tanto, es dicha compañía quien asume la función de trasladar al pasajero la cuota de IVA que en su caso deba satisfacerse por todo el billete.

- Los billetes emitidos comprenden siempre más de un cupón, que es uno de los componentes del billete y que se define como el documento en papel o electrónico que autoriza al pasajero a cuyo nombre figura a viajar en el vuelo identificado en él. Por tanto, son los cupones los que determinan los vuelos que el pasajero va a realizar dentro de un billete concreto.

- En el caso que nos ocupa, teniendo en cuenta que deben expedirse tantos cupones como vuelos diferentes contenga el billete, existe más de un cupón en cada billete porque cada billete contiene siempre más de un vuelo diferente.

- La Inspección concluye que la relación de cupones aportada por la entidad contiene vuelos internacionales operados por otras compañías a partir de las siguientes consideraciones:

1. Los cupones o vuelos que se contienen en los billetes se corresponden con vuelos regulares y no charter porque éstos últimos son vuelos operados de punto a punto fletados ad hoc.

2. Analizados los códigos de aeropuerto que se incluyen en los cupones, se aprecia que la variedad de aeropuertos que se contienen en los cupones es elevadísima, desbordando con creces la red de trayectos de Y.

3. Además, existen cupones cuyo inicio y fin tiene lugar fuera de España que, o bien son realizados dentro de España o bien tiene su origen o destino en España, pero no existen vuelos con origen y destino simultáneamente en un aeropuerto extranjero.

4. En algunos billetes existen tantísimos cupones con otros tantos aeropuertos que ninguna compañía del mundo estaría en disposición de ofertar semejante red de trayectos con sus propias aeronaves. Por otra parte, un billete multicupón no implica necesariamente un viaje de ida y otro de vuelta, es decir, un viaje con destino a un punto concreto, sino que son meras combinaciones de cupones para que el pasajero pueda desplazarse cuando y como quiera con un solo billete.

De las consideraciones anteriores se desprende que la relación de billetes aportada incluye:

a) Billetes emitidos por Y que contienen cupones de vuelos operados exclusivamente por Y, tanto el trayecto nacional como el internacional.

b) Billetes emitidos por Y que contienen simultáneamente cupones de vuelos operados por Y y también por otras compañías.

Dada la red de destinos de Y, lo más frecuente es que el tramo nacional dentro de España haya sido operado por Y y el tramo internacional por otra compañía, lo que es posible en virtud de la suscripción de acuerdo interline o de code share en los que

Y puede emitir y vender billetes que contengan también vuelos operados por otras compañías y anudarlos a vuelos operados por ella al fin de ampliar la red de destinos de las compañías involucradas en el acuerdo.

En todo caso, la tributación de los vuelos nacionales que se contienen en la relación de billetes no se va a ver afectada porque en dichos billetes coexistan vuelos internacionales operados por otras compañías con las que existan acuerdos de code share o interline, porque la tributación que se discute es la de los vuelos nacionales que se contienen en tales billetes, no siendo cuestión controvertida que los vuelos nacionales son operados por Y.

- Los billetes no se refieren a vuelos con escala técnica, término que se refiere al avión y no al pasajero. El avión realiza una escala técnica cuando por motivos técnicos o cuasi forzosos tiene que realizar una parada intermedia entre el punto de origen y destino generalmente para reposar combustible por el alcance de la aeronave o para descargar pasajeros.

Debe descartarse que la relación de billetes contenga vuelos con escala técnica por que cuando una misma compañía con un mismo avión realiza n vuelo y este tiene que hacer una breve parada, sólo hay un cupón o número de vuelo.

- Las normas IATA en relación con los billetes multicupón permiten que los cupones no sean consecutivos en horario.

De todo lo anterior se deduce que el supuesto de hecho y la relación de billetes aportada se refiere a billetes que:

a) han sido comercializados, emitidos y cobrados al pasajero íntegramente por Y.

b) contienen más de un vuelo o cupón.

c) los vuelos o bien son todos operados por Y o bien alguno de los vuelos es operado por Y (generalmente el tramo nacional) y otro u otros vuelos operados por otras compañías (el tramo internacional).

d) las paradas intermedias que realiza el pasajero no se deben a escalas técnicas sino a cambios de vuelo, es decir, el pasajero desembarca del avión y coge otro vuelo diferente. Ese otro vuelo diferente exigirá en el 99% de los casos un cambio de puerta de embarque y de avión, salvo que por razones de programación de la compañía el mismo avión opere justo el otro vuelo.

Dicho lo anterior, se trata de determinar si los citados vuelos con inicio y fin dentro de Península y Baleares que se contienen en los billetes están exentos o no de IVA.

El artículo 22.Trece de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece la exención del impuesto de los "transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto". Por su parte, el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1624/1992, dispone:

"3. La exención de los transportes internacionales por vía marítima o aérea de viajeros y sus equipajes se ajustará a las siguientes condiciones:

1º. La exención se extenderá a los transportes de ida y vuelta con escala en los territorios situados fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto.

2º. La exención no alcanzará a los transportes de aquellos viajeros y sus equipajes que habiendo iniciado el viaje en territorio peninsular o Islas Baleares, terminen en estos mismos territorios, aunque el buque o el avión continúen sus recorridos con destino a puertos o aeropuertos situados fuera de dichos territorios".

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 14 de enero de 2006, analiza la tributación de vuelos nacionales realizados en conexión con vuelos internacionales, cuando los primeros se facturan por la compañía que opera el vuelo a la compañía que vende el billete que comprende tanto el vuelo nacional como el internacional:

Dado que el transporte exento se refiere a viajeros y sus equipajes, es claro que no debe verse afectado por el beneficio de la exención el servicio en escalas intermedias dentro del ámbito del IVA, aunque el viaje suponga la entrada o salida de él. La exención se refiere al trayecto que realiza el viajero y no al de la aeronave; por eso el Reglamento aborda el problema de la interrupción por escalas en la navegación aérea intencional aclarando que los viajeros que inicien y terminen su recorrido sin tocar territorio exterior al Impuesto no originan la exención, aunque la aeronave continúe su recorrido con destino a aeropuertos situados en territorio exterior al Impuesto. Por eso se ha podido decir que en los casos en que las aeronaves realicen dos escalas consecutivas en el territorio de aplicación del Impuesto con bajada y subida de pasajeros, no se considerará de navegación aérea internacional la parte de vuelo realizada entre las escalas interiores (Resolución de la D.G.T. publicada en el B.O.E. de 23 de diciembre de 1986).

En el caso que nos ocupa, de lo que se trata es de, como bien indica el Abogado del Estado, determinar el régimen fiscal que una operación realizada dentro de España tiene respecto del régimen tributario español, sin valorar la cuestión desde el punto de vista del Derecho Mercantil o administrativo internacional. En consecuencia, hay que estar a las delimitaciones que del hecho imponible haya llevado a cabo el Ordenamiento español, y en este caso concreto la Ley del IVA, de modo que los vuelos de los pasajeros contemplados en el presente recurso son, inequívocamente, vuelos nacionales con arreglo a la Ley del IVA, porque su punto inicial y su punto final están situados en el territorio de la imposición, sin que exista ningún punto intermedio con escala en territorios situados fuera de ámbito territorial de aplicación del Impuesto, con lo que ese vuelo ha

de calificarse como nacional a todos los efectos, especialmente cuando era prestado por una compañía, como AVIACO, que iniciaba su actividad dentro del territorio del Impuesto y la concluía también dentro del territorio de la imposición.

Por tanto, el Tribunal Supremo precisa que la tributación del vuelo nacional no debe quedar afectada por la exención que se predica del vuelo internacional.

En el caso que nos ocupa, no se trata de determinar la tributación de la facturación de los vuelos nacionales entre compañías, sino cuando se venden al pasajero por Y ejerciendo un doble rol, como compañía que vende el billete y opera el vuelo nacional.

Pero la conclusión no puede ser diferente a la que llega el Tribunal Supremo puesto que la naturaleza del servicio sigue siendo la misma, se trata de un vuelo inequívocamente nacional con arreglo a la Ley del IVA porque su punto inicial y su punto final están situados en el territorio de la imposición.

Esta conclusión es alcanzada también por el Comité IVA en su reunión celebrada los días 16 y 17 de diciembre de 1998 cuando, al analizar la interpretación del artículo 8 de la 6ª Directiva, señala expresamente que el único caso en el que un vuelo con paradas puede considerarse como único será el caso en el que el número de vuelo sea el mismo y la parada de corta duración.

Por tanto, no existe obstáculo alguno para que los vuelos o cupones que se refieren a trayectos con inicio y fin dentro del territorio de aplicación del impuesto queden sujetos y no exentos de IVA. Es decir, el hecho de que dentro de un billete coexistan vuelos o cupones que se refieran a vuelos internacionales con vuelos o cupones que se refieran a vuelos nacionales no debe llevar a considerar que la exención de los primeros debe contaminar y prevalecer sobre la no exención de los segundos.

En primer lugar, porque la interpretación de las exenciones debe ser restrictiva y no debe llevar a extender aquellas más allá de su ámbito previsto.

En segundo lugar, porque el hecho de que los vuelos o cupones se encuentren agrupados en un único billete no debe provocar una alteración de la tributación respecto de la que se habría producido de haberse contenido en billetes diferentes.

Esto lleva a analizar la alegación de que todos los vuelos que se vendan bajo un único billete lleva necesariamente a que deba considerarse que existe una prestación única y por ende un solo régimen de tributación para todos ellos o, por el contrario, es factible que coexistan prestaciones diferenciables aún dentro de un mismo contrato.

En cuanto a la posibilidad de considerar el vuelo en conexión como prestación accesoria, conviene realizar matizaciones previas:

- Cronológicamente las compañías aéreas comenzaron vendiendo exclusivamente billetes que contenían un solo cupón o vuelo directo y vuelos operados sólo por ellas.

- La existencia de billetes que contienen más de un cupón se debe a una evolución de las prácticas comerciales con el fin de ampliar la red de destinos y aumentar las posibilidades de venta de billetes.

- La existencia de billetes que contiene vuelos operados por diferentes compañías se debe a una evolución de las prácticas comerciales de las compañías que mediante la suscripción de acuerdos code share o interline permiten igualmente ampliar la red de destinos.

- La existencia de billetes multicupón no ha sustituido la venta de billetes con un solo vuelo de punto a punto, que sigue siendo el producto natural de la oferta al pasajero. De hecho, la única forma de que una compañía pueda vender un billete multicupón es que los vuelos que se contienen en dicho billete sean vuelos que se comercializan también de forma independiente.

- La existencia de billetes multicupón no ha alterado la naturaleza de los vuelos que aisladamente considerados se contienen en los citados billetes. Dicho de otro modo, el valor añadido que aporta al pasajero un billete multicupón frente a la posibilidad de que tales vuelos sean adquiridos separadamente no tiene nada que ver con la propia esencia y naturaleza del servicio prestado, que en definitiva es el transporte del pasajero entre los puntos de origen y destino de cada cupón. El valor añadido son las garantías de la compañía de que las eventualidades o limitaciones acaecidas en el vuelo no van a perjudicar el disfrute de los demás vuelos que contiene el billete, que constituye la natural contrapartida para que el pasajero adquiera tales billetes en conexión frente a billetes sueltos o vuelos directos.

- Un billete multicupón puede contener trayectos que no tiene que ver con viajes de ida, o de ida y vuelta, sino que contiene las combinaciones de trayectos que el pasajero desee para moverse con un único billete.

Establecido lo anterior, valoramos a continuación la posibilidad de considerar el vuelo nacional como una prestación accesoria al vuelo internacional:

1. No es equiparable que la prestación sea inevitable con que sea accesoria.
2. La aplicación del criterio cuantitativo no determina un desequilibrio notable de tarifas.
3. El hecho de que el billete contenga más de un cupón no implica que los vuelos sean inmediatos en el tiempo.

4. No se produce infracción del principio de neutralidad del IVA ni pérdida de competitividad frente a otras compañías como alega la entidad, pues dicha pérdida no está causada por la no exención del IVA sino por la propia carencia del vuelo directo.

5. No se trata de prestaciones de distinta naturaleza sino de la misma.

Por todo lo anterior, se concluye, al igual que la Inspección, que los vuelos nacionales controvertidos están sujetos y no exentos de IVA al tratarse de cupones con inicio y fin en el territorio de aplicación del impuesto.

QUINTO: De acuerdo con lo anterior, debemos rechazar la pretensión de la entidad de devolución de las cuotas que considera indebidamente repercutidas a los viajeros por los vuelos nacionales que ella opera en conexión con vuelos internacionales que operan otras compañías. Dicha pretensión resulta improcedente porque las cuotas repercutidas lo fueron debidamente al devengarse con ocasión de la realización de vuelos nacionales sujetos y no exentos.

No obstante, al igual que hace la Inspección, debe precisarse que dicha pretensión también resulta improcedente porque la entidad no es titular de ningún derecho de crédito frente a la Hacienda Pública en el supuesto de que las cuotas hubiesen sido indebidamente repercutidas. La norma solo contempla un posible beneficiario de la devolución que pretende la reclamante. Dicho beneficiario es la persona o personas que hubiesen soportado la repercusión indebida del Impuesto, es decir, en nuestro caso los viajeros.

El artículo 89 de la Ley 37/1992 regula la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

(...).

Cinco. (...).

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

(...)”.

La entidad ha optado por el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones al que se refiere el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

“3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”.

El artículo 126 del Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección, relativo a la iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, establece en su apartado 2, párrafo segundo:

“El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación e investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite”.

En aplicación de este artículo, la Inspección ha evaluado la solicitud presentada en el procedimiento inspector.

Asimismo, el artículo 127 del citado Real Decreto regula la tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y establece en su apartado 1:

“1. En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación. Cuando junto con la rectificación se solicite la devolución de un ingreso efectuado, indebido o no, se comprobarán las siguientes circunstancias:

a) La realidad del ingreso, cuando proceda, y su falta de devolución.

b) Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2.b) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, en el caso de retenciones o ingresos a cuenta.

c) Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, cuando se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades.

d) La procedencia de su devolución, el titular del derecho a obtener la devolución y su cuantía”.

Acudimos, por tanto, al artículo 14 del Real Decreto 520/2005, según el cual:

“1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.

b) Además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido cuando consideren que la retención soportada o el ingreso repercutido lo han sido indebidamente. Si, por el contrario, el ingreso a cuenta que se considere indebido no hubiese sido repercutido, tendrán derecho a solicitar la devolución las personas o entidades indicadas en el párrafo a).

c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.

(...).

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

(...).

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.

3. En los supuestos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 1, el obligado tributario que hubiese soportado indebidamente la retención o el ingreso a cuenta o la repercusión del tributo podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.

4. Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión.

5. Cuando el derecho a la devolución corresponda a los sucesores, se atenderá a la normativa específica para determinar los legitimados para solicitar la devolución y sus beneficiarios y la cuantía que a cada uno corresponda”.

A partir de las normas expuestas se concluye que la solicitud de devolución de cuotas indebidamente repercutidas puede realizarse tanto por el obligado tributario que haya ingresado las cuotas como por la persona o entidad que haya soportado la

repercusión. No obstante, el derecho a obtener la devolución de dichas cuotas sólo corresponde a la persona o entidad que haya soportado la repercusión y siempre que se cumplan los requisitos establecidos por la norma, por lo que no correspondería a Y... SA el derecho a obtener la devolución que solicita.

SEXTO: A continuación procede analizar la adecuación a Derecho de cada uno de los motivos de regularización contenidos en el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2010 y 2011.

El primero de ellos afecta a la entidad del grupo Y... SA y consiste en la exigibilidad de las bases imponibles y cuotas de IVA devengado correspondientes al suplemento de combustible que la entidad incluye en los billetes de avión emitidos. Esta cuestión es idéntica a la resuelta en el fundamento de derecho tercero de la presente resolución para el acuerdo de liquidación por los ejercicios 2008 y 2009, por lo que reiteramos la confirmación del motivo de regularización.

En segundo lugar se plantea la rectificación de cuotas repercutidas correspondientes a vuelos nacionales operados en el marco de acuerdos interline. De nuevo se trata de una cuestión resuelta en los fundamentos de derecho cuarto y quinto de esta resolución, por lo que reiteramos los pronunciamientos contenidos en los mismos.

SÉPTIMO: El siguiente motivo de regularización afecta a las entidades dependientes J K SA y J W SA, en relación con los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena en la venta de viajes organizados por la entidad X VB SPAIN SL. Ninguna de las dos entidades ha repercutido IVA en las comisiones cobradas por este concepto por localizar los servicios fuera del territorio de aplicación del impuesto, concretamente en Canarias, donde se encuentra el domicilio de la entidad destinataria de dichos servicios, X VB SPAIN SLU.

La cuestión que se plantea, por tanto, es la sujeción de los servicios de mediación al Impuesto sobre el Valor Añadido en función del lugar de prestación de los mismos.

En relación con el lugar de realización de las prestaciones de servicios, el artículo 70 de la Ley 37/1992 establece en su apartado Uno, número 6.º una regla especial de localización de los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena:

“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...).

6.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley”.

Dado que la regla especial no es aplicable al caso que analizamos, por ser el destinatario de los servicios una empresa, acudimos a la regla general de localización de servicios de mediación que se recoge en el artículo 69 de la Ley del Impuesto:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y el lugar desde el que los preste.

(...)”.

Por tanto, de acuerdo con la regla general de localización de las prestaciones de servicios, los servicios de mediación se entienden realizados en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario tenga en dicho territorio un establecimiento permanente. En actuaciones inspectoras desarrolladas con la entidad destinataria de los servicios, X VB SPAIN SL, la Inspección ha concluido que la entidad dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto desde el que realiza la actividad de agencia de viajes mayorista consistente en la elaboración y comercialización de paquetes turísticos.

La entidad X VB SPAIN SL interpuso reclamación económico-administrativa .../2015 contra la regularización practicada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que en esta misma fecha dicta resolución por la que desestima la reclamación y confirma el acto impugnado, por considerar que la entidad X VB SPAIN SL desarrolla su actividad de agencia mayorista en el territorio de aplicación del Impuesto. Dicho pronunciamiento tiene como consecuencia necesaria que los servicios prestados por J K SA y J W SA se localicen en el territorio de aplicación del Impuesto y, por tanto, debe confirmarse la regularización consistente en la exigencia de las correspondientes cuotas devengadas.

OCTAVO: El último motivo de regularización consiste en el aumento de bases imponibles y cuotas de IVA devengado por los servicios que las entidades del grupo de entidades IVA a/2008 X RT SL y X SC SL prestan a la entidad X VB SPAIN SL. Se trata, respectivamente, de servicios administrativos, contables, jurídicos y financieros y servicios informáticos por los que las entidades prestadoras repercuten el Impuesto General Indirecto Canario por considerar a la entidad destinataria como establecida en Canarias y prestar los servicios desde establecimientos permanentes en Canarias. La Inspección, por el contrario, localiza las prestaciones en el territorio de aplicación del impuesto de conformidad con el artículo 69.Uno.1.º de la

Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, al prestar los servicios las entidades desde sus sedes en dicho territorio, en el que asimismo atribuye a la entidad destinataria un establecimiento permanente.

Frente a la regularización inspectora, la entidad formula alegaciones exclusivamente en relación con la localización en el territorio de aplicación del impuesto de X VB SPAIN SL, remitiéndose a las formuladas en la reclamación económico-administrativa.../2015 citada en el fundamento de derecho anterior.

Teniendo en cuenta que, como ya se ha indicado, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha confirmado el acuerdo de liquidación que concluye que la entidad X VB SPAIN SL dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto desde el que realiza la actividad de agencia de viajes mayorista, sólo cabe asimismo confirmar el motivo de regularización analizado en este fundamento de derecho.

NOVENO: Corresponde a continuación decidir sobre la conformidad a Derecho de los acuerdos sancionadores impugnados. En primer lugar, en relación con el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2008/2009, la entidad alega inexistencia del elemento subjetivo de la infracción, la culpabilidad. Esta alegación se formula asimismo respecto al acuerdo sancionador dictado por los ejercicios 2010/2011, así como la concurrencia de interpretación razonable de la norma.

No obstante, la primera cuestión que debemos plantearnos, teniendo en cuenta la aplicación en el presente caso del régimen especial de grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, es la identificación del sujeto infractor al que cabrá exigir las consecuencias de las infracciones cometidas así como las correspondientes sanciones.

En materia de sujetos infractores, el artículo 181 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece en su apartado 1:

“1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.

Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes:

- a) Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes.
- b) Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- c) Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
- d) La sociedad dominante en el régimen de consolidación fiscal.
- e) Las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros.
- f) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario”.

En este punto, además de la regulación de carácter general recogida en la Ley General Tributaria, debemos tener en cuenta las normas reguladoras del régimen especial de grupo de entidades, aplicables en el presente caso, que se encuentran en los artículos 163 quinquies y siguientes de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, el artículo 163 nonies regula las obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades:

“Uno. Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades tendrán las obligaciones tributarias establecidas en este Capítulo.

Dos. La entidad dominante ostentará la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria. En tal concepto, la entidad dominante deberá cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales específicas que se derivan del régimen especial del grupo de entidades.

Tres. Tanto la entidad dominante como cada una de las entidades dependientes deberán cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 164 de esta Ley, excepción hecha del pago de la deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución, debiendo procederse, a tal efecto, conforme a lo dispuesto en la obligación 2.^a del apartado siguiente.

Cuatro. La entidad dominante, sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones propias, y con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, será responsable del cumplimiento de las siguientes obligaciones:

1.^a Comunicar a la Administración tributaria la siguiente información:

- a) El cumplimiento de los requisitos exigidos, la adopción de los acuerdos correspondientes y la opción por la aplicación del régimen especial a que se refieren los artículos 163 quinquies y sexies de esta Ley. Toda esta información deberá presentarse en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que se vaya a aplicar el régimen especial.
- b) La relación de entidades del grupo que apliquen el régimen especial, identificando las entidades que motiven cualquier alteración en su composición respecto a la del año anterior, en su caso. Esta información deberá comunicarse durante el mes de diciembre de cada año natural respecto al siguiente.
- c) La renuncia al régimen especial, que deberá ejercitarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, tanto en lo relativo a la renuncia del total de entidades que apliquen el régimen especial como en cuanto a las renunciaciones individuales.

d) La opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, que deberá comunicarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

2.^a Presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda. Dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

(...).

3.^a Disponer de un sistema de información analítica basado en criterios razonables de imputación de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies.uno de esta Ley. (...).

Cinco. En caso de que alguna de las entidades integradas en el grupo de entidades presente una declaración-liquidación individual extemporánea, se aplicarán los recargos e intereses que, en su caso, procedan conforme al artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que a tales efectos tenga incidencia alguna el hecho de que se hubiera incluido originariamente el saldo de la declaración-liquidación individual, en su caso, presentada, en una declaración-liquidación agregada del grupo de entidades.

Cuando la declaración-liquidación agregada correspondiente al grupo de entidades se presente extemporáneamente, los recargos que establece el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se aplicarán sobre el resultado de la misma, siendo responsable de su ingreso la entidad dominante.

Seis. Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial.

Siete. La no llevanza o conservación del sistema de información a que se refiere la obligación 3.^a del apartado cuatro será considerada como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del volumen de operaciones del grupo.

Las inexactitudes u omisiones en el sistema de información a que se refiere la obligación 3.^a del apartado cuatro serán consideradas como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las sanciones previstas en los dos párrafos anteriores serán compatibles con las que procedan por la aplicación de los artículos 191, 193, 194 y 195 de dicha ley. La imposición de las sanciones establecidas en este apartado impedirán la calificación de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 193 de dicha ley como graves o muy graves por la no llevanza, llevanza incorrecta o no conservación del sistema de información a que se refiere la obligación 3.^a del apartado cuatro.

La entidad dominante será sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades. Las demás entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de estas sanciones.

Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias.

Ocho. Las actuaciones dirigidas a comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades se entenderán con la entidad dominante, como representante del mismo. Igualmente, las actuaciones podrán entenderse con las entidades dependientes, que deberán atender a la Administración tributaria.

Las actuaciones de comprobación o investigación realizadas a cualquier entidad del grupo de entidades interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto referente al total de entidades del grupo desde el momento en que la entidad dominante tenga conocimiento formal de las mismas.

Las actas y liquidaciones que deriven de la comprobación de este régimen especial se extenderán a la entidad dominante.

Se entenderá que concurre la circunstancia de especial complejidad prevista en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando se aplique este régimen especial".

En el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por los ejercicios 2008 y 2009 se hace constar que como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas el instructor sólo ha apreciado la existencia de infracción tributaria con respecto a la regularización efectuada a la entidad dependiente Y... SA, en relación a la exigencia de bases imponibles y cuotas devengadas por el concepto suplemento de combustible, tal como se expone en el antecedente de hecho primero.

Asimismo, en el acuerdo se realiza una remisión a la propuesta de resolución del procedimiento sancionador, en el que se identifica como obligado tributario presuntamente responsable de las infracciones a X NP SA, sociedad dominante del grupo IVA a/2008. En relación con los hechos regularizados, se indica en el acuerdo sancionador:

B.- Hechos relativos a la sociedad Y..., S.A.

(...).

2º.- El obligado tributario establece un suplemento de combustible que se refleja en los billetes emitidos bajo la referencia "Tasa YQ". El obligado tributario no consignó cuotas de IVA devengadas por este concepto en su contabilidad, sus libros registros ni en las autoliquidaciones mensuales del impuesto.

(...).

En cuanto al elemento objetivo de la infracción, se señala en el acuerdo impugnado:

Respecto al elemento objetivo de la infracción, debemos destacar que el obligado tributario ha reconocido expresamente que el suplemento de combustible está sujeto al IVA, y que no incluyó en sus autoliquidaciones mensuales las cuotas devengadas por dicho suplemento, refiriéndose su discrepancia exclusivamente a la cuantificación de las bases y cuotas.

Por último, respecto al sujeto infractor se indica:

El sujeto infractor es Y..., S.A., con NIF ..., de acuerdo con lo establecido en el artículo 181.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, en los siguientes términos:

(...).

Por todo lo expuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 211, apartado 5, letra d) de la Ley General Tributaria y 25, apartado 7 del Reglamento General del régimen Sancionador Tributario, SE ACUERDA imponer a Y..., S.A., por la comisión de las infracciones tributarias consistentes en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, obtener indebidamente devoluciones y acreditar improcedentemente cuotas a compensar en declaraciones futuras (...) la siguiente sanción: (...).

No obstante, en el acuerdo sancionador la sanción impuesta se exige a X NP SA como sujeto infractor.

En cuanto al acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por los ejercicios 2010 y 2011, se realiza una remisión a la propuesta de resolución del procedimiento sancionador, en el que se identifica como obligado tributario presuntamente responsable de las infracciones a X NP SA, sociedad dominante del grupo IVA a/2008. En relación con los hechos regularizados, se indica en el acuerdo sancionador:

No obstante, de acuerdo con el Instructor, por lo que respecta a la falta de repercusión del Impuesto por parte de Y... SA sobre los importes cagados al pasajero en concepto de suplemento de combustible, sí se cumple el requisito de encontrarnos ante una conducta típica, subsumible en el tipo de infracción descrito (artículo 193.1 y 195.1 LGT), toda vez que el obligado tributario, como consecuencia de los hechos regularizados, obtuvo indebidamente devoluciones o acreditó improcedentemente partidas a deducir en la cuota de declaraciones futuras. (...).

Respecto al sujeto infractor, el acuerdo establece:

El sujeto infractor es X NP SA, con NIF ..., de acuerdo con lo establecido en el artículo 181.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria (...).

Por todo lo expuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 211, apartado 5, letra d) de la Ley General Tributaria y 25, apartado 7 del Reglamento General del régimen Sancionador Tributario, SE ACUERDA imponer a X NP SA, con NIF ..., por la comisión de las infracciones tributarias consistentes en acreditar improcedentemente cuotas a compensar en declaraciones futuras y obtener indebidamente devoluciones (...) la siguiente sanción: (...).

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, por una parte, los acuerdos sancionadores identifican como sujeto infractor a X NP SA en su condición de sociedad dominante del grupo de entidades y, por otra, atribuyen a Y... SA la realización de las conductas que dan lugar a la comisión de infracciones tributarias merecedoras de sanción, lo que plantea una contradicción que se opone al principio de responsabilidad personal que rige en el Derecho sancionador, según el cual, las consecuencias de la infracción y, singularmente, la sanción, no pueden ser exigidas más que a quienes con su comportamiento han causado la lesión constitutiva de la infracción.

Esta consideración encuentra asimismo apoyo en el antes transcrito artículo 163 nonies de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, al especificar en su apartado siete que las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias, mientras que la entidad dominante es sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial, también recogidas en el citado artículo.

Los acuerdos sancionadores son muy claros tanto a la hora de enumerar y describir las conductas que considera constitutivas de infracción como al identificar a la entidad que las realizó, Y... SA, por lo que no cabe imputar las consecuencias de tales conductas a una entidad distinta. De acuerdo con la normativa reguladora del régimen especial de grupo de entidades, cada una de las entidades integradas en el grupo está obligada a presentar autoliquidaciones periódicas individuales, sin realizar el pago de la deuda tributaria ni solicitar compensación o devolución. Por su parte, la entidad dominante debe presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o

a la solicitud de compensación o devolución que proceda, de forma que dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Es decir, la norma aplicable establece para la entidad dominante la obligación de agregar los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades del grupo, pero no la de determinar dichos resultados individuales, obligación que sí corresponde a cada una de las entidades integrantes del grupo, que de esta forma llevan a cabo las operaciones de calificación y cuantificación precisas para alcanzar dichos resultados, realizando de forma individual las conductas que, en su caso, puedan ser consideradas constitutivas de infracción.

Este Tribunal concluye que los acuerdos de resolución del procedimiento sancionador no son conformes a Derecho, en cuanto consideran sujeto infractor a X NP SA en su condición de sociedad dominante del grupo de entidades, debido a que, en el presente supuesto, dicha entidad no ha causado la lesión constitutiva de la infracción y, por tanto, no se le pueden exigir las correspondientes sanciones.

El criterio expuesto constituye doctrina de este Tribunal Central recogida en resoluciones de 15 de octubre de 2015, 4381/14, y de 15 de julio de 2016, 5931/13.

Por lo expuesto,

FALLO

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, vistas las presentes reclamaciones económico-administrativas, ACUERDA desestimar las reclamaciones 6594/14, 2822/15 y 4372/15, confirmando los acuerdos de liquidación impugnados, y estimar las reclamaciones 4797/15 y 6204/15, anulando los acuerdos de resolución del procedimiento sancionador.

Fuente: <http://serviciosweb.meh.es/apps/doctrinateac/>