

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

<b>NUM-CONSULTA</b>	<b>V4182-16</b>
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	30/09/2016
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 arts. 11-Dos, 22-Cuatro, 22-Siete, 90, 91-
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>La sociedad mercantil propietaria de una aeronave (de ahora en adelante, la propietaria) ha formalizado contrato de subarrendamiento de la misma con otra mercantil (de ahora en adelante, la operadora) que dispone de certificado de operador aéreo y licencia para operar aeronaves con la finalidad de que incluya la aeronave dentro de su certificado de operador y, por tanto, pueda ser objeto de explotación comercial, recibiendo una contraprestación por dicha cesión. Por su parte, la operadora suscribe un contrato de gestión con la propietaria por lo que recibe una contraprestación por la realización de tales servicios, encargándose también de la explotación comercial de la aeronave facturando el servicio de transporte aéreo a los usuarios finales. Adicionalmente, la propietaria también recibe una contraprestación por la cesión a la operadora del derecho de comercialización, venta y programación de la aeronave determinada en función de los servicios de transporte que realiza la operadora.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<p>Tributación de las anteriores operaciones.</p>
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1922, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".</p> <p>El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:</p> <p>a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.</p> <p>b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."</p> <p>Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Uno. de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:</p> <p>"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>(...).".</p> <p>En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.</p> <p>En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas."</p>

En consecuencia, las sociedades mercantiles consultantes tendrán la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y estarán sujetas al mismo las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional que se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, de la información contenida en el escrito de consulta, se deduce que la propietaria de una aeronave ha formalizado un contrato para su cesión a otra entidad mercantil (en adelante, la operadora) que es quien dispone del necesario certificado de operador aéreo y licencia para operar aeronaves de transporte aéreo remunerado de pasajeros.

Esta cesión es necesaria para que la operadora incluya la aeronave dentro de su certificado de operador aéreo, de tal forma, que la misma pueda ser objeto de explotación comercial, percibiendo de la operadora una contraprestación por dicha cesión.

No obstante la referida cesión, la propietaria manifiesta que sigue disponiendo de la aeronave a su riesgo y ventura, por lo que la cesión no supone la transmisión del derecho de uso y disfrute de la aeronave, puesto que su utilización se supedita a las instrucciones y autorizaciones de la propietaria lo que determina que la misma supone una cesión instrumental para permitir que la aeronave pueda ser explotada comercialmente.

Por otra parte, propietaria y operadora suscriben, a su vez, un contrato de gestión mediante el cual la operadora aportará los medios materiales y humanos necesarios para la prestación de servicios de transporte aéreo comercial, que incluye, entre otros, los servicios necesarios para las operaciones de vuelo y mantenimiento de la aeronave, percibiendo una contraprestación de la propietaria por la realización de tales servicios. La explotación comercial de la aeronave se llevará a cabo por la empresa operadora que es quien va a prestar en nombre propio los servicios de transporte aéreo que factura a los usuarios finales.

Por último, la propietaria va a percibir de la operadora un porcentaje de los importes facturados en las operaciones de vuelo. Dicha contraprestación se determinará en función de los ingresos percibidos por los servicios de transporte prestados por la operadora con diferente ponderación según se trate de clientes generados directamente por la operadora o a instancias de la propietaria y que parece que constituye la contraprestación de la cesión del derecho de comercialización, venta y programación de la aeronave realizada a través de la operadora.

3.- En relación con las diferentes operaciones derivadas de los contratos objeto de consulta, debe tenerse en cuenta que el artículo 22.Cuatro de la Ley 37/1992 determina que estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

“Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento de las siguientes aeronaves:

1.º Las utilizadas exclusivamente por compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros.

2.º Las utilizadas por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas.

La exención está condicionada a que el adquirente o destinatario de los servicios indicados sea la propia compañía que realice las actividades mencionadas y utilice las aeronaves en el desarrollo de dichas actividades o, en su caso, la propia entidad pública que utilice las aeronaves en las funciones públicas.

(...).”

Por su parte, el apartado siete de dicho artículo 22 dispone que también estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“Siete. Las prestaciones de servicios, distintas de las relacionadas en los apartados anteriores de este artículo, realizadas para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves a los que corresponden las exenciones establecidas en los apartados uno y cuatro anteriores, o para atender las necesidades del cargamento de dichos buques y aeronaves.”

A estos efectos, en primer lugar deberá analizarse si las operaciones efectuadas por la propietaria a favor de la operadora, esto es, por una parte, la cesión instrumental de la aeronave para su inclusión dentro del certificado de operador aéreo, conjuntamente, con la propia cesión del derecho de comercialización, venta de pasajes y programación de la aeronave, constituyen dos o más servicios independientes o un único servicio efectuado por la consultante a favor de la operadora.

En una segunda fase deberá determinarse si este servicio único o alguno de estos servicios independientes estarán exentos del Impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el transcrito artículo 22.Cuatro de la Ley 37/1992.

En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestada, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, C-349/96, y de 29 de marzo de 2007, C-111/05, establece los criterios que deben analizarse para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente.

Señala el Tribunal en la primera de dichas sentencias lo siguiente:

“30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24.”.

Por su parte, la sentencia de 29 de marzo de 2007 señala que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí.

De acuerdo con estos criterios, los servicios prestados por la propietaria a la operadora constituyen una prestación de servicios única puesto que su finalidad es permitir a esta última la prestación de servicios de transporte aéreo de pasajeros de forma independiente.

No obstante, este servicio único complejo compuesto por una pluralidad de prestaciones relacionadas entre sí, debe ser analizado a la vista de la demás condiciones contractuales celebradas por las partes y las facultades que conserva la propietaria de la aeronave a pesar de que parte de este servicio complejo suponga la cesión instrumental de la aeronave en condiciones de operatividad.

En efecto, de la condiciones señaladas en el escrito de consulta parece deducirse que la cesión de la aeronave se realiza inicialmente para su inclusión dentro del certificado de operador aéreo de la operadora a la que conjuntamente cede también el derecho para la comercialización en nombre propio, venta de pasajes y programación de la aeronave, en condiciones operativas en la medida que la propia destinataria de este servicio único complejo, le presta, a su vez, a la propietaria un servicio de explotación, de tal forma que la cesión se establece en condiciones materiales para la operatividad de la aeronave. No obstante la consultante manifiesta que en todo caso conserva la disposición de la aeronave a su riesgo y ventura, por lo que la cesión no supone la transmisión del derecho de uso y disfrute de la aeronave en los términos derivados de un contrato de arrendamiento o fletamento a favor a de la operadora, aunque guarde algunas similitudes con los mismos.

En estas condiciones, puede deducirse que este servicio único complejo estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido y quedará grabado al tipo impositivo general del 21 por ciento, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 90 de la Ley 37/1992.

4.- Por otra parte, del referido contrato de gestión de la aeronave suscrito entre la partes, la operadora se obliga mediante contraprestación a aportar los medios materiales y humanos necesarios para la posibilitar la prestación de los servicios de transporte aéreo por un operador comercial habilitado y que contase con las necesarias licencias y autorizaciones administrativas. Esto es, de todos los servicios necesarios para la posterior cesión de la aeronave en condiciones de operatividad, así como, del mantenimiento de la aeronave, a favor de la propietaria. De este contrato, se derivan igualmente una pluralidad de obligaciones que deben también considerarse como una prestación de servicios única según los criterios señalados en el apartado anterior de esta contestación.

Esta operación estará también sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y le será de aplicación el tipo impositivo general del 21 por ciento.

Es importante señalar que, en la medida que la consultante y la operadora van a realizar prestaciones de servicios a favor la una de la otra parte y, a su vez, van a ser destinatarias de prestaciones de servicios prestados por su propio cliente, aunque unas posibiliten en su destinatario la prestación de un servicio de la que sea destinatario el prestador anterior y se encuentren íntimamente relacionadas, unas y otras constituyen prestaciones de servicios independientes y no podrán minorar las unas el precio de las otras.

5.- Por último, la operadora prestará en nombre propio servicios de transporte aéreo a terceros que constituirán, igualmente, servicios independientes, de conformidad con lo dispuesto en el número 8º del artículo 11.Dos de la Ley 37/1992.

Estos servicios de transporte quedarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo reducido del 10 por ciento, en los términos planteados por el apartado 2 del artículo 91.Uno de la Ley 37/1992, según el cual:

“Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

(...)

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

1.º Los transportes de viajeros y sus equipajes.

(...).”.

No obstante, en el caso de servicios de transporte aéreo que se presten con origen o destino fuera del territorio de aplicación del Impuesto, será de aplicación el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992 según el cual se encontrarán exentos del Impuesto:

“Trece. 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.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se contiene en el Reglamento del Impuesto, aprobado Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 31 de diciembre), que establece en el apartado 3 del artículo 10 lo siguiente:

“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.”.

6.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.