

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC068206

DGT: 16-02-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0406/2018

### SUMARIO:

**IVA. Exenciones. Operaciones asimiladas a las exportaciones.** La mercantil consultante se dedica a la prestación de servicios de transporte de pasajeros por lo que comercializa rutas internacionales con origen o destino en el territorio de aplicación del Impuesto directas o con una escala. A estos efectos, cuando no dispone de una conexión directa comercializa como un único servicio de transporte el trayecto internacional con conexión, de tal forma que los pasajeros deben realizar escala en una ciudad del territorio de aplicación del Impuesto donde cambian de avión.

Aplicación de la exención contenida en el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992, al referido servicio de transporte.

### PRECEPTOS:

Ley 37/1992, arts. 22.Trece y 91.Uno.2.1.º.

#### Descripción sucinta de los hechos:

La mercantil consultante se dedica a la prestación de servicios de transporte de pasajeros por lo que comercializa rutas internacionales con origen o destino en el territorio de aplicación del Impuesto directas o con una escala. A estos efectos, cuando no dispone de una conexión directa comercializa como un único servicio de transporte el trayecto internacional con conexión, de tal forma que los pasajeros deben realizar escala en una ciudad del territorio de aplicación del Impuesto donde cambian de avión.

#### Cuestión planteada:

Aplicación de la exención contenida en el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992, al referido servicio de transporte.

#### Contestación:

1. El artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

Adicionalmente, el artículo 5 del mismo texto legal dispone que:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

Dos. 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.

(...).”.

De conformidad con lo anterior, la consultante tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto y las prestaciones de servicios de transportes de viajeros que realiza estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

2. Por otra parte, el artículo 70.Uno.2º establece que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

“2º. Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discorra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste se define en el artículo 3 de esta Ley:

- a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.  
(...).”.

No obstante, lo anterior debe tenerse en cuenta que la Ley 37/1992 supone la transposición al Derecho interno de las previsiones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 371 de la Directiva armonizada establece, dentro de las excepciones aplicables al régimen general del Impuesto, que “los Estados miembros que, el 1 de enero de 1978, dejaban exentas las operaciones cuya lista figura en la parte B del anexo X, podrán seguir dejándolas exentas, en las condiciones existentes en cada Estado miembro de que se trate en esa misma fecha.”.

En este sentido, en dicha parte B del anexo X se incluyen los servicios de “transporte de personas y transportes de bienes, tales como los equipajes y los vehículos automóviles, acompañados de viajeros, o la prestación de servicios ligados al transporte de personas, en la medida en que el transporte de estas personas esté exento;”.

La Ley 37/1992 haciendo uso de dicha posibilidad incluye en su artículo 22.Trece la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido a:

“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.”.

De esta forma, tradicionalmente mediante el establecimiento de una exención, se ha favorecido al transporte aéreo internacional con origen o destino en el territorio de aplicación del Impuesto, dentro de los límites de la propia Directiva.

3. Con independencia de lo anterior, la consultante manifiesta que como consecuencia de la evolución del tráfico aéreo internacional se ha generalizado la posibilidad de que un viajero pueda adquirir un título único de transporte para realizar un trayecto internacional cuyo inicio o destino se sitúa en un país tercero pero que exige una conexión aérea y cambio de avión en un aeropuerto situado en el territorio de aplicación del Impuesto. A efectos, es importante señalar que la propia operativa de las compañías aéreas ha derivado en la creación de grandes “aeropuertos hub” o centros de distribución que son aquellos aeropuertos que una aerolínea usa como punto de conexión para cubrir sus destinos. De esta forma, los pasajeros que viajan entre aeropuertos que no son servidos por vuelos directos cambian de aeronave para llegar al destino final.

En estas circunstancias, los viajeros amparados por un único título de transporte realizan dos vuelos, uno interno con origen o destino en el territorio de aplicación del Impuesto hasta el “aeropuerto hub” situado en dicho territorio, y otro internacional con origen o destino en dicho aeropuerto. Es evidente que, si se analizan de forma independiente los dos vuelos, el servicio de transporte interno con origen o destino en el “aeropuerto hub” hacia, o desde, otro punto del territorio de aplicación del Impuesto quedará gravado por el Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, tratándose del servicio de transporte internacional, con origen o destino en un aeropuerto situado fuera del territorio de aplicación del Impuesto hacia, o desde, el “aeropuerto hub” no quedará gravado por el Impuesto en aplicación de lo establecido en el referido artículo 22.Trece de la Ley 37/1992.

No obstante, lo anterior cuando el viajero adquiere mediante un título único de transporte un servicio de viajes con origen o destino el territorio de aplicación del Impuesto hacia, o desde, un aeropuerto situado fuera de dicho territorio haciendo uso de un vuelo de conexión, es necesario analizar si nos encontramos ante una única operación compuesta por varios elementos suscitándose la cuestión de si dichas operaciones han de fraccionarse para dar a cada una de ellas el tratamiento tributario que corresponda o si, por el contrario, han de tratarse como una operación única.

Resulta relevante a efectos de la contestación hacer referencia a lo señalado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 25 de febrero de 1999 en el asunto C-349/96, en la que dicho Tribunal se planteó cuáles deben ser “los criterios 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 dicha sentencia lo siguiente:

“27. Con carácter preliminar, es preciso recordar que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar el lugar de las prestaciones de servicios como para aplicar el tipo impositivo o, como en el presente asunto, para aplicar las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva. Además, hay que señalar que, debido a la diversidad de transacciones comerciales, es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la manera de abordar correctamente el problema en todos los casos.

28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate.

29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

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 accesorio 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).”.

A estos efectos, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en adelante) en su resolución de 24 de mayo de 2017 (referente a los asuntos, RG 6594/14, RG 2822/15, RG 4372/15, RG 4797/15 y RG 6204/15) ha analizado el carácter accesorio del vuelo interior respecto del trayecto internacional en servicios de transporte de la misma naturaleza de la que es objeto de consulta.

La Resolución del TEAC establece que un vuelo de conexión interior debe quedar sujeto y no exento del Impuesto al no tener su origen y destino en un aeropuerto situado fuera del territorio de aplicación del Impuesto. También analiza la posibilidad de que este vuelo de conexión sea accesorio al vuelo internacional y concluye que el vuelo interior no es accesorio al vuelo internacional porque no es equiparable que la prestación sea inevitable con que sea accesorio; que la aplicación del criterio cuantitativo no determina un desequilibrio notable de tarifas; el hecho de que el billete contenga más de un cupón no implica que los vuelos sean inmediatos en el tiempo; y por último, 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.

En consecuencia, concluye el TEAC que “no se trata de prestaciones de distinta naturaleza sino de la misma.”.

4. De esta forma, partiendo de la resolución del TEAC será necesario analizar en el supuesto objeto de consulta si estas dos prestaciones que comportan la misma naturaleza y que en sí, mismas, no son accesorias la una de la otra, pueden tener la consideración de una única operación a efectos de su tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, o en términos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que varios elementos constituyan la prestación principal.

En este sentido, será necesario analizar las circunstancias en las que se desarrolla el servicio de transporte objeto de consulta, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones de transportes distintas e independientes, o de una prestación única.

De la información aportada en el escrito de consulta y el análisis de la normativa interna e internacional aplicable a los servicios de transporte internacional amparados en un único título de transporte, en los que una parte del mismo se realiza necesariamente, cuando la compañía no dispone de una ruta directa, mediante un vuelo interno de conexión con el “aeropuerto hub”, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- Las compañías aéreas comunican a sus pasajeros que se trata de una única operación de transporte cuando ofrecen un billete a destinos en los que no ofrecen un vuelo directo sino a través de un vuelo de conexión.

En este sentido, el Convenio de Montreal, de 28 de mayo de 1999, para la unificación de ciertas reglas para el Transporte Aéreo Internacional, ratificado por España el 20 de mayo de 2004, establece que: "Las escalas convenidas son aquellos puntos que se indican en el "billete de pasaje" o que figuran en los horarios del transportista como escalas previstas en el itinerario del pasajero; el transporte a realizar en virtud de este contrato por varios transportistas sucesivos se considerará como una sola operación."

- Cuando un pasajero adquiere un billete a través de la página web de la consultante, o su servicio de venta telefónica, canales habituales para la contratación de este tipo de servicios, el viajero deberá introducir únicamente en la misma el origen y el destino final y las fechas de vuelo, o comunicar únicamente estos datos al operador de venta telefónica. El propio sistema, u operador, le ofrecerá las combinaciones posibles, en su caso a través de un vuelo de conexión, pero sin que el viajero haya manifestado en ningún momento su intención de efectuar tal conexión.

- Cuando la consultante muestra o comunica la oferta de servicios de transporte lo hace para los días y destinos seleccionados y solo informa, en el viaje de ida, de la hora de salida y la hora de llegada al destino final, y, en el viaje de vuelta, de la hora de salida y la hora de llegada al destino final. En ambos casos, se señala al viajero si el servicio de transporte es directo o con escala, pero no se especifica el aeropuerto en que va a realizarse la escala de conexión, que únicamente será conocido por el viajero, cuando este demande el detalle del vuelo.

El pasajero, en igualdad de precio, prefiere en todos los casos un vuelo directo a otro con escalas.

- El precio del servicio de transporte es único, no desagregándose por cada uno de los vuelos que componen el transporte contratado. Las Compañías aéreas construyen sus tarifas teniendo en consideración el origen y destino y no las escalas asociadas a los mismos. A estas tarifas se las denomina "OD".

- En los vuelos con escala, y salvo excepciones impuestas por las autoridades competentes de otras jurisdicciones por motivos de seguridad, las compañías aéreas no devuelven a los pasajeros el equipaje facturado en la escala de conexión sino que lo hacen al llegar al aeropuerto de destino del servicio de transporte.

El viajero no puede recuperar su equipaje en el aeropuerto de conexión que se factura al destino final.

- El sistema de compensaciones por incumplimiento de las condiciones del contrato se establece en el Convenio de Montreal, que considera transporte internacional la totalidad del viaje que se efectúa entre dos puntos (de partida y de destino) situados en diferentes países, con independencia que se efectúe una escala de conexión en algún punto situado en alguno de ellos. A estos efectos señala:

"Para los fines del presente Convenio, la expresión "transporte internacional" significa todo transporte en que, conforme a lo estipulado por las partes, el punto de partida y el punto de destino, haya o no interrupción en el transporte o transbordo, están situados, bien en el territorio de dos Estados Partes, bien en el territorio de un solo Estado Parte si se ha previsto una escala en el territorio de cualquier otro Estado, aunque éste no sea un Estado Parte. El transporte entre dos puntos dentro del territorio de un solo Estado Parte, sin una escala convenida en el territorio de otro Estado, no se considerará transporte internacional para los fines del presente Convenio."

- El Reglamento (CE) nº 261/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de febrero de 2004, por el que se establecen normas comunes sobre compensación y asistencia a los pasajeros aéreos en caso de denegación de embarque y de cancelación o gran retraso de los vuelos, y se deroga el Reglamento (CEE) nº 295/91, establece en relación con los derechos del pasajero, como destino final, el destino que figura en el billete presentado en el mostrador de facturación o, en caso de vuelos sin conexión directa, el destino correspondiente al último vuelo. Establece así dicho Reglamento que los derechos del pasajero se rigen por dicho destino con independencia de los puntos intermedios en dicho billete. Las indemnizaciones se aplican igualmente a la totalidad del viaje del pasajero sin separar el tramo del vuelo interior del internacional, siendo única dicha indemnización que se calcula desde el punto de origen al punto de destino como un todo y sin tener en cuenta la escala, no siendo aplicable la compensación a cada uno de los tramos que conforman el viaje, pues se computa como un único viaje.

- El Real Decreto 1316/2001, de 30 de noviembre, por el que se regula la bonificación en las tarifas de los servicios regulares de transporte aéreo y marítimo, para los residentes en las Comunidades Autónomas de Canarias y las Illes Balears y de en las Ciudades de Ceuta y Melilla (BOE de 15 de diciembre), establece que los transportes directos bonificados incluyen los viajes con escala cuando las mismas no exceden de 12 horas de duración (salvo las impuestas por las necesidades técnicas del servicio o por razones de fuerza mayor, como por ejemplo, una avería o adversidades climatológicas) exigiendo como requisito que dichos vuelos que dan lugar al servicio de transporte con escalas intermedias estén incluidas dentro del mismo y único billete de transporte. De esta forma, no son bonificadas las tarifas a los residentes en las Islas Baleares y las Islas Canarias por la parte del vuelos de conexión con origen o destino dentro de la Península, cuando su origen o destino final se sitúa en un país tercero, al considerarlos un vuelo internacional único, a pesar de la escala peninsular, que queda excluido en su conjunto de la bonificación.

5. De todo lo anterior, una vez analizadas las circunstancias y la regulación aplicable a los servicios de transporte objeto de consulta parece deducirse que constituyen, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, una

única prestación de transporte de viajeros y sus equipajes por vía aérea procedente de o con destino a un aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del Impuesto.

En consecuencia, la consultante no deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido con ocasión de la prestación del servicio de transporte objeto de consulta amparado en un único título de transporte al quedar exentos del mismo por aplicación de la exención contenida en el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992.

**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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.