

**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: 11-06-2025**

**N.º CONSULTA VINCULANTE: V0989/2025**

**SUMARIO:**

**II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Exenciones.** *Carburante para navegación aérea.* En la base imponible no cabe aplicar la exención prevista en el art. 51.2 a) Ley II.EE en los suministros de carburante realizados a una aeronave titularidad de una empresa o arrendada por la misma con el fin de trasladar a sus directivos o a los miembros de su consejo de administración para el ejercicio de las funciones que tienen encomendadas.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante es titular de un depósito fiscal de hidrocarburos desde el que se suministra carburante empleado en la navegación aérea.

**Cuestión planteada:**

La consultante pregunta si se puede aplicar la exención prevista en el artículo 51.2 a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales en los suministros de carburante realizados a una aeronave titularidad de una empresa o arrendada por la misma con el fin de trasladar a sus directivos o a los miembros de su consejo de administración para el ejercicio de las funciones que tienen encomendadas.

**Contestación:**

Tal y como se desprende del artículo 2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), el Impuesto sobre Hidrocarburos tiene la consideración de impuesto especial de fabricación. Además, conforme al primer apartado del artículo 1 de dicha Ley es un tributo de naturaleza indirecta que grava, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de los productos incluidos en su ámbito objetivo, el cual define el artículo 46 de la Ley de Impuestos Especiales.

Respecto de la utilización como carburante para la navegación aérea de los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, el artículo 51.2.a de la Ley de Impuestos Especiales prevé que:

“Además de las operaciones a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 53, las siguientes operaciones:

(...)

2. La fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a:

a) Su utilización como carburante en la navegación aérea, con excepción de la aviación privada de recreo.”

Por otra parte, el concepto de aviación privada de recreo se define en el artículo 4.4 de la Ley de Impuestos Especiales, que dispone que:

“A efectos de este título, se entenderá por:

(...)

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

Los preceptos anteriores son el resultado de la transposición al ordenamiento jurídico español de lo dispuestos en el artículo 14.1.b) de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre

Síguenos en...

de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283 de 31.10.2003, p. 51/70) que señala que:

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

(...)

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

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

(...).”.

Este precepto fue objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 1 de diciembre de 2011, *Systeme Helmholtz*, C-79/10, C:2011:797. El párrafo 21 de la sentencia argumenta que “de la expresión «distintos del transporte de viajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso» se deduce que la navegación aérea comprendida en el ámbito de aplicación de esta exención se refiere a la utilización del carburante cuando la aeronave se utilice directamente para la prestación de servicios aéreos a título oneroso. De este modo, el concepto de «navegación» exige que la prestación de servicios a título oneroso sea inherente a los desplazamientos de la aeronave.”.

En el párrafo 27 de la sentencia se especifica que “las operaciones de navegación aérea efectuadas por una empresa como *Systeme Helmholtz*, consistentes en transportar a su personal para visitar a clientes o asistir a ferias comerciales en un avión del que es propietaria, no pueden equipararse a la utilización de una aeronave con fines comerciales, en el sentido y a efectos de la aplicación del artículo 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96 y, en consecuencia, no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la exención fiscal para el carburante utilizado en la navegación aérea establecida en dicha disposición, en la medida en que se trata de operaciones de navegación aérea que no se utilizan directamente para la prestación de un servicio aéreo a título oneroso.”.

Y finalmente en la citada sentencia se declaraba que “la exención del impuesto sobre el carburante utilizado en la navegación aérea establecida en esa disposición no es aplicable a una empresa como la controvertida en el litigio principal, que, con el fin de llevar a cabo sus negocios, utiliza un avión que le pertenece para realizar los desplazamientos de los miembros de su personal destinados a visitar a clientes o a asistir a ferias comerciales, en la medida en que esos desplazamientos no se utilizan directamente para la prestación de servicios aéreos a título oneroso por esa empresa.”.

Aplicando los criterios anteriores al caso planteado por la consultante esta Dirección General considera que no cabe aplicar la exención prevista en el artículo 51.2 a) de la Ley de Impuestos Especiales en los suministros de carburante realizados a una aeronave titularidad de una empresa o arrendada por la misma con el fin de trasladar a sus directivos o a los miembros de su consejo de administración para el ejercicio de las funciones que tienen encomendadas.

Lo que comunico 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 Función Públicas.

Síguenos en...

