



FACULTAD DE DERECHO

**EL MARCO FISCAL DE LA GRAN EMPRESA
(CASO PRÁCTICO)**

Autor: María Rey Trancho

5ª Curso del Doble Grado en Derecho y Business Analytics

Área de Derecho Fiscal

Tutor: Dr. Antonio Palou Bretones

Madrid
Marzo 2025

ÍNDICE

ÍNDICE DE ABREVIATURAS.....	7
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN.....	10
1. OBJETIVO DEL TRABAJO DE FIN DE GRADO	11
2. METODOLOGÍA DEL TRABAJO DE FIN DE GRADO	12
CAPÍTULO II. DEFINICIÓN Y MARCO LEGAL DE LA GRAN EMPRESA.....	13
1. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS NACIONALES E INTERNACIONALES	13
2. REFERENCIAS EN DERECHO MERCANTIL Y NORMATIVA ESPECIALIZADA	14
3. ALCANCE EN EL MERCADO NACIONAL E INTERNACIONAL	16
3.1 La estructura de socios	16
3.2 El objeto social.....	16
4. CARACTERIZACIÓN DE LA COMPAÑÍA AÉREA COMO EMPRESA A NIVEL NACIONAL E INTERNACIONAL.....	17
CAPÍTULO III. FISCALIDAD APLICABLE A LA GRAN EMPRESA.....	19
1. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	22
2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	24
3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	26
3.1 La Regla de la Prorrata General	27
3.2 Ejemplo práctico de aplicación de la regla de la Prorrata General en el sector del transporte aéreo.....	28
3.3 Exenciones plenas y no plenas en la Gran Empresa.....	29
4. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	29
4.1 Distribución de dividendos a un socio residente en la UE.....	30

4.1.1	<i>Colisión entre la Directiva de la UE y el CDII</i>	30
4.1.2	<i>La Directiva de la UE sobre la distribución de dividendos.....</i>	30
4.2	Distribución de dividendos a un socio no residente en la UE	31
5.	CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN Y TRATADOS BILATERALES	32
5.1	Convenios de Doble Imposición Internacional.....	32
5.2	Acuerdos sobre los servicios aéreos.....	33
6.	ACUERDOS MARCO DE LA OCDE.....	33
6.1	Proyecto Base Erosion and Profit Shifting	34
6.2	Integración de las directrices de la OCDE en el sector aéreo	35
CAPÍTULO IV. DESARROLLO COMPARATIVO Y CASUÍSTICA DEL SECTOR AÉREO		36
1.	FISCALIDAD DEL SECTOR AÉREO EN RELACIÓN CON OTROS SECTORES	36
1.1	Diferencias en el Impuesto sobre Sociedades	36
2.	TASAS Y COSTES ESPECÍFICOS DE LAS AEROLÍNEAS	37
2.1	Costes operativos y tasas aeroportuarias.....	39
2.2	Tasas de servicios de asistencia en tierra a las aeronaves	42
2.3	Tasas de navegación aérea	43
2.3.1	<i>Exención en el pago del IVA/IGIG en las tasas de navegación aérea</i>	45
2.4	Tasas de seguridad aérea.....	45
2.5	Tasas medioambientales.....	46
2.6	Impuestos propios del sector del transporte aéreo	47
2.7	Resumen de los Impuestos del sector aéreo	50
CAPÍTULO V. CASO PRÁCTICO DE TRIBUTACIÓN EN UNA COMPAÑÍA AÉREA.....		52

1.	CONSTITUCIÓN DE UNA COMPAÑÍA AÉREA	52
1.1	Planificación estratégica y aspectos legales	52
1.2	Financiación y adquisición de la flota	53
1.3	Operaciones y gestión de personal.....	55
1.4	Implementación de medidas de seguridad aérea, estrategias de marketing y aplicaciones tecnológicas	57
1.5	Lanzamiento de la aerolínea e inicio de las operaciones	59
2.	RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA	59
3.	COMPOSICIÓN ACCIONARIAL Y PARTICIPACIÓN EXTRANJERA	60
4.	CUENTAS ANUALES	60
4.1	Balance de Situación	61
4.2	Cuenta de pérdidas y ganancias	62
4.3	Estado de Flujos de Efectivo	64
5.	CÁLCULO DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES DEL AÑO 2023	65
5.1	Resultado de la Contabilidad y Modificaciones	65
5.2	Determinación de la Base Imponible.....	65
5.2.1	<i>Aplicación del Régimen de Empresas de Reducida Dimensión.....</i>	<i>65</i>
5.3	Ajustes Fiscales Extracontables Positivos.....	66
5.3.1	<i>Amortización de un Avión.....</i>	<i>66</i>
5.3.2	<i>Deterioro de Créditos por Insolvencia</i>	<i>66</i>
5.3.3	<i>Provisión para Indemnizaciones por Despidos</i>	<i>66</i>
5.3.4	<i>Gastos de Atenciones a Clientes</i>	<i>67</i>
5.3.5	<i>Multa por incumplimiento de la Normativa Aeronáutica.....</i>	<i>67</i>
5.3.6	<i>Cuadro resumen de los Ajustes Fiscales Extracontables Positivos.....</i>	<i>67</i>
5.4	Ajustes Fiscales Extracontables Negativos	68

5.4.1	<i>Exención de los dividendos percibidos</i>	68
5.4.2	<i>Cuadro resumen de los Ajustes Fiscales Extracontables Negativos</i>	68
5.5	Base Imponible y Base Imponible Previa	69
5.5.1	<i>Compensación de Bases Imponibles Negativas de Ejercicios Anteriores</i>	69
5.5.2	<i>Aplicación de la Reserva de Nivelación</i>	70
5.5.3	<i>Cálculo de la Base Imponible</i>	71
5.6	Cálculo del Impuesto sobre Sociedades	71
5.6.1	<i>Aplicación del Tipo de Gravamen</i>	71
5.6.2	<i>Cálculo de la Cuota Íntegra</i>	71
5.6.3	<i>Deducciones por Doble Imposición</i>	72
5.6.4	<i>Bonificaciones en la Cuota Íntegra</i>	72
5.6.5	<i>Deducciones para la Realización de determinadas Actividades</i>	73
5.6.6	<i>Cuota Líquida</i>	74
5.6.7	<i>Retenciones practicadas, pagos a cuenta y pagos fraccionados</i>	74
5.6.8	<i>Cuota a ingresar o a devolver</i>	75
6.	REPARTO DE BENEFICIOS DEL AÑO 2023	75
6.1	Dotación de las Reservas Legal y Voluntaria	76
6.2	Distribución de Beneficios	76
7.	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES	76
CAPÍTULO VI. CONCLUSIÓN		78
CAPÍTULO VII. BIBLIOGRAFÍAS Y REFERENCIAS		80
1.	MANUALES Y OBRAS ESPECIALIZADAS	80
2.	JURISPRUDENCIA Y CONSULTAS APLICABLES	80
2.1	Consultas de la Dirección General de Tributos	81
2.2	Sentencias del Tribunal Supremo	82

3.	FUENTES NORMATIVAS NACIONALES.....	83
4.	FUENTES NORMATIVAS INTERNACIONALES	84
5.	FUENTES COMPLEMENTARIAS	85
5.1	Artículos de revista	85
5.2	Artículos digitales.....	87
CAPÍTULO VIII. ÍNDICE DE TABLAS E ÍNDICE DE GRÁFICOS		95
1.	ÍNDICE DE TABLAS	95
2.	ÍNDICE DE GRÁFICOS	96

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

ACI: Consejo Internacional de Aeropuertos

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

AENA: Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea

AESA: Agencia Estatal de Seguridad Aérea

AOC: Certificación de Operador Aéreo

BEPS: Base Imponible y el Traslado de Beneficios (Base Erosion and Profit Shifting)

BOE: Boletín Oficial del Estado

CCAA: Comunidad Autónoma

CCom: Código de Comercio

CDII: Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional

CE: Constitución Española

CEAC: Conferencia Europea de Aviación Civil

CEE: Comunidad Económica Europea

CIAAC: Centro Internacional de Adiestramiento de Aviación Civil

COVID-19: SRAS-CoV-2

CO₂: Dióxido de Carbono

DGAC: Dirección General de Aviación Civil

DGT: Dirección General de Tributos

EASA: European Union Aviation Safety Agency

EEE: Espacio Económico Europeo

EE. UU.: Estados Unidos de América

ENAIRE: Entidad Pública Empresarial Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea

ERD: Empresa de Reducida Dimensión

ETS: Emissions Trading System

IA: Inteligencia Artificial

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas

IATA: Asociación de Transporte Aéreo Internacional

ICAO: Organización de Aviación Civil Internacional

I+D: Investigación y Desarrollo

IGIC: Impuesto General Indirecto Canario

IRNR: Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades

LIVA: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

LSC: Ley de Sociedades de Capital

MAPA: Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación

MCOCDE: Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

MTMS: Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

OTLE: Observatorio de Transporte y la Logística en España

PGC: Plan General de Contabilidad

RD: Real Decreto

RDLeg.: Real Decreto Legislativo

RIS: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

RIVA: Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido

SAF: Sustainable Aviation Fuel

SEI: Sistema Español de Inventario

SESAR: Sistema de Gestión del Tráfico Aéreo de Cielo Único Europeo

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

TARIC: Tarifa Arancelaria Integrada de la Comunidad

TFG: Trabajo de Fin de Grado

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TRLRHL: Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

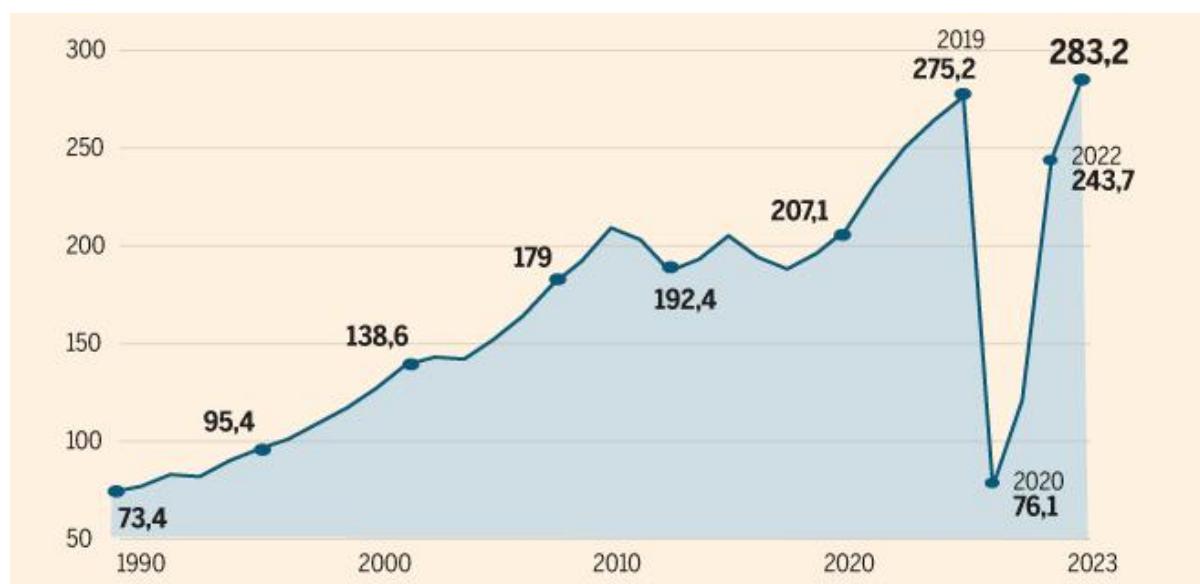
TRLIRNR: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

UE: Unión Europea

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

El sector aéreo ha sido uno de los más afectados por las restricciones de movilidad impuestas durante la crisis sanitaria del COVID-19. Como consecuencia de la disminución en el número de vuelos operados y la cancelación de muchas rutas a nivel nacional e internacional los ingresos de las aerolíneas descendieron significativamente. En el año 2020 se alcanzaron mínimos históricos en cuanto al número de pasajeros en los aeropuertos españoles (Expansión, 2024).

Gráfico 1: Evolución de los viajeros en los aeropuertos españoles (en millones de pasajeros).



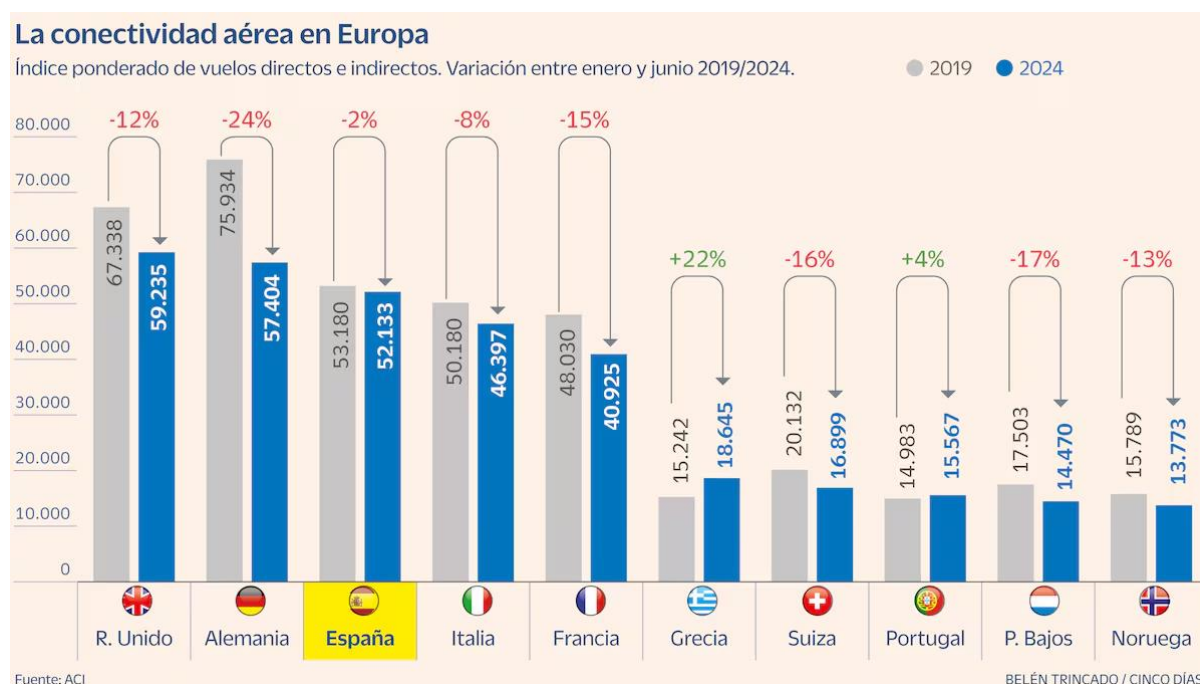
Fuente: Expansión con datos de AENA (2024).

La crisis sanitaria tuvo fuertes repercusiones no solo en el ámbito económico, si no también en la operativa de las empresas del sector aéreo. Concretamente impactó en la conservación y el mantenimiento de las flotas de aviones, provocó numerosos recortes de personal y obligó a reestructurar las rutas comerciales. Las bajadas en bolsa de las compañías fueron del 25% y las caídas de ingresos se estimaron en los 100.000 millones de euros entre Italia, España, Francia y Alemania (Cinco Días, 2022).

No obstante, a medida que la situación sanitaria mejoraba y el sector del turismo se reactivaba, las compañías aéreas comenzaron a recuperarse poco a poco. Fue necesario que las restricciones de viaje se flexibilizasen y la confianza de los pasajeros se recuperase para que la

demanda del sector aéreo alcanzase los niveles previos a la pandemia. En este escenario postpandemia, las compañías aéreas se enfrentan a un gran desafío: reducir los costes derivados de una estructura fiscal rígida y recuperar la estabilidad financiera que tenían antes de la crisis (Deloitte, 2022).

Gráfico 2: La conectividad aérea en Europa, evolución tras la pandemia del COVID-19.



Fuente: Alianza Cooperativa Internacional (2024).

1. OBJETIVO DEL TRABAJO DE FIN DE GRADO

El presente TFG tiene como objetivo analizar en profundidad la dinámica fiscal de una gran empresa incardinada en el sector del transporte aéreo, en su ámbito operativo tanto a nivel nacional como internacional. A tal fin, se tomará como marco de referencia una empresa residente fiscal en España, participada tanto por socios nacionales como extranjeros.

La actividad comercial de la gran empresa conlleva la aplicación en la práctica de cuatro escenarios tributarios: 1) el Impuesto sobre Sociedades; 2) el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes; 3) los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional y 4) el Impuesto sobre el Valor Añadido. Todos estos escenarios están integrados y reflejados en las

correspondientes cuentas anuales de la entidad: el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de flujos de efectivo.

El TFG busca comparar la fiscalidad del sector del transporte aéreo y la de otros sectores económicos. El caso práctico servirá de apoyo para analizar más en profundidad las particularidades de la normativa tributaria que, aplicadas al caso concreto, caracterizan a este sector. Dado que las aerolíneas operan a nivel global, están sujetas a múltiples jurisdicciones y a una amplia variedad de normas fiscales. Estas regulaciones tienen fuertes repercusiones en sus rentabilidades, por lo que es imprescindible identificar las áreas donde las aerolíneas pueden reducir su carga fiscal y ser más competitivas y eficientes.

De esta manera se pondrán de manifiesto las principales características de la fiscalidad del sector aéreo, poniendo el foco en optimizar la planificación tributaria de las empresas. Más concretamente se identificarán los incentivos fiscales que podrían reducir la carga tributaria y maximizar la rentabilidad de las aerolíneas. A modo de conclusión, se concluirá con un análisis de las complejidades fiscales que afrontan las compañías aéreas, haciendo énfasis en las diferencias respecto a otros sectores.

2. METODOLOGÍA DEL TRABAJO DE FIN DE GRADO

El TFG emplea una metodología que combina simultáneamente un enfoque deductivo con uno transversal. Esto permite obtener una visión más completa de la fiscalidad del sector aeronáutico.

Por un lado, su carácter deductivo consiste en la aplicación de un conjunto de normas tributarias referentes al sector del transporte aéreo a un supuesto práctico concreto. Este enfoque permite analizar el alcance económico y la incidencia que las leyes tributarias tienen en un escenario realista. Este escenario permite ilustrar la fuerte dependencia que la política fiscal internacional tiene sobre el sector aeronáutico y la complejidad que conlleva las constantes modificaciones normativas.

Por otro lado, el carácter transversal de la metodología permite revisar profunda y exhaustivamente la fiscalidad de la gran empresa. En lugar de limitar el análisis al caso práctico estudiado, se pone el foco en las entidades del sector aeronáutico internacional y su compleja fiscalidad desde un punto de vista más amplio. Esta perspectiva permite evaluar el impacto de

la normativa internacional e internacional en las aerolíneas y cómo deben adaptarse a un entorno fiscal en constante cambio.

CAPÍTULO II. DEFINICIÓN Y MARCO LEGAL DE LA GRAN EMPRESA

1. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS NACIONALES E INTERNACIONALES

En virtud del artículo 101 LIS, se entiende por ERD aquella que no supera los 10 millones de euros de cifra de negocios en el período impositivo inmediatamente anterior. La consideración de una entidad como ERD posibilita que se pueda acoger a determinados incentivos fiscales.

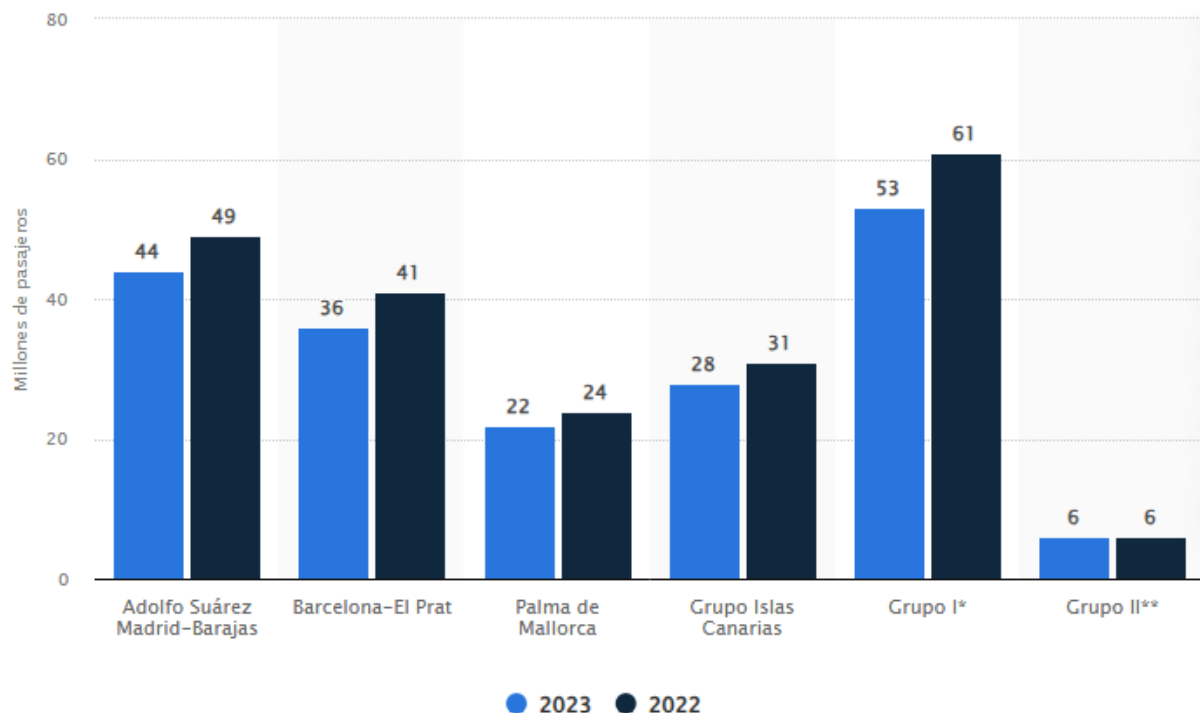
Por otro lado, cuando un empresario, profesional o sociedad supera los 6.010.121,04 euros de facturación durante un ejercicio económico, adquiere la consideración de gran empresa a partir del periodo impositivo siguiente. A efectos tributarios, esto conlleva la obligación de liquidar el IVA de forma mensual en lugar de trimestral y el cumplimiento de determinadas normativas internacionales como las recomendaciones de la OCDE.

Pese a ello, una entidad que cumpla los requisitos del artículo 101 LIS todavía puede beneficiarse de las ventajas de las ERD. Incluso en el caso de que asuma las obligaciones propias de las grandes empresas simultáneamente.

Como consecuencia de la naturaleza particular del sector del transporte aéreo y el carácter transnacional de sus operaciones, surgen obligaciones fiscales adicionales. Las aerolíneas están sujetas a tributación por los beneficios obtenidos en territorio español y de los ingresos provenientes de los vuelos que operan rutas internacionales.

Son aproximadamente 212 millones de pasajeros los que provienen del tráfico aéreo internacional en el año 2024 (Statista, 2025). Por añadidura, las aerolíneas deben asumir el pago de las tasas aeroportuarias, los impuestos especiales del sector aeronáutico y lo dispuesto en los CDIIs.

Gráfico 3: Número de pasajeros internacionales del transporte aéreo en España en 2023 y 2024, por aeropuerto (en millones de pasajeros).



* Alicante-Elche, Bilbao, Gerona, Ibiza, Málaga-Costa del Sol, Menorca, Sevilla y Valencia.

** A Coruña, Almería, Asturias, FGL Granada-Jaén, Jerez de la Frontera, Murcia-San Javier, Reus, Santiago, SB-Santander, Vigo y Zaragoza.

Fuente: Statista (2025).

2. REFERENCIAS EN DERECHO MERCANTIL Y NORMATIVA ESPECIALIZADA

La normativa jurídica que rige a las grandes empresas viene definida por varios factores, como la configuración de los socios, el reparto del capital social y la ubicación de las sedes sociales.

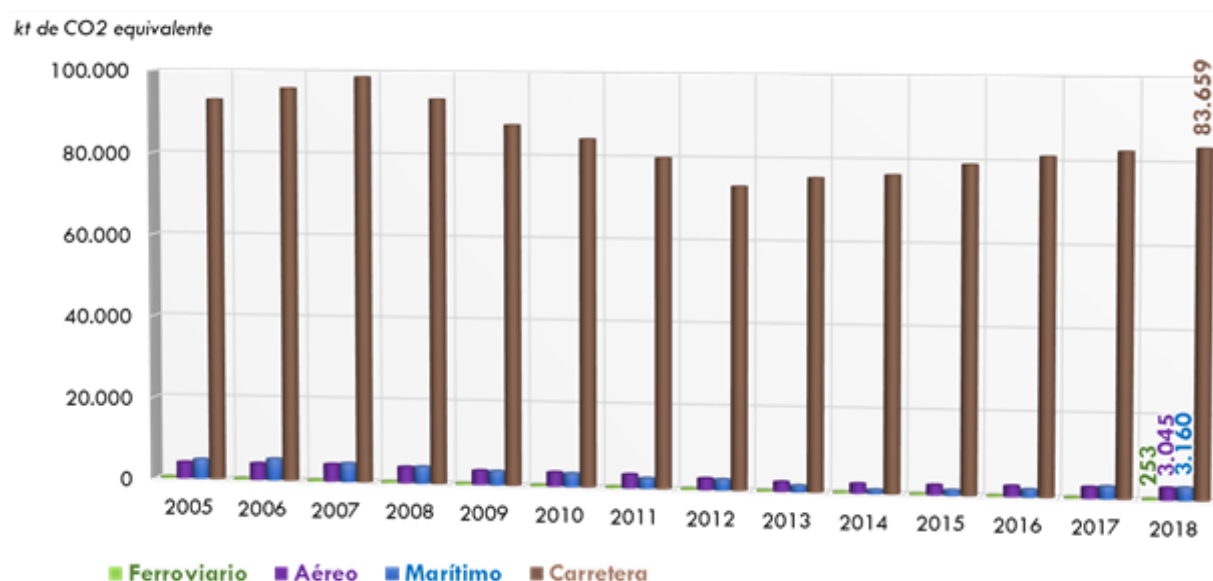
En primer lugar, el derecho mercantil establece las condiciones bajo las cuales las grandes empresas pueden operar fuera del territorio nacional, obligándolas a cumplir con las regulaciones internacionales y permitiendo el acceso a las ventajas fiscales previstas en los CDIIs. En este sentido, las empresas que combinan capital nacional con extranjero, como la que se analizará en el supuesto práctico, deben atender a las implicaciones fiscales dispuestas en los tratados internacionales y las directrices de la OCDE.

En segundo lugar, la normativa mercantil regula los aspectos fundamentales de los contratos de leasing operativo y de financiación de activos estratégicos (Martínez, 2024).

Además, en términos operativos, las grandes empresas están sujetas a un régimen de transparencia y rendición de cuentas cada vez más exigente (OCDE, 2015). Este régimen implica cumplir con ciertas obligaciones formales, como documentar las operaciones intragrupo, aplicar el principio de plena competencia en los precios de transferencia y preparar informes de la actividad económica de la entidad para el Country-by-Country Reporting (Deloitte, 2015). Estas herramientas, impulsadas por iniciativas globales como el Proyecto BEPS de la OCDE, pretenden asegurar que las grandes empresas cumplan con sus obligaciones legales de una manera ética y alineada con los estándares internacionales (Vasco, 2016).

Finalmente, las entidades con un gran volumen de operaciones deben prever los cambios regulatorios nacionales e internacionales para asegurar un constante cumplimiento con la normativa tributaria. Destacan en este contexto las iniciativas globales implementadas recientemente como el impuesto mínimo mundial del 15% en el IS (Europa Press, 2024) y las regulaciones sobre el medio ambiente, que impactan directamente en las entidades del sector aéreo (OCDE, 2022).

Gráfico 4: Emisiones de gases efecto invernadero (kt de CO2 equivalente). Sector Transporte (2005-2018).



Fuente: OTLE con datos del SEI y Proyecciones de Emisiones a la Atmósfera de gases de efecto invernadero y contaminantes atmosféricos (s.f.).

3. ALCANCE EN EL MERCADO NACIONAL E INTERNACIONAL

El alcance en el mercado nacional e internacional de las grandes empresas en el sector del transporte aéreo viene determinado por dos componentes fundamentales: la estructura accionarial y el objeto social.

3.1 La estructura de socios

La compañía objeto de este trabajo opera bajo un modelo de capitalización mixto que combina un 51% de participación por accionistas nacionales con un 49% de accionariado internacional, distribuidos entre inversores de Alemania y de EE. UU. Esta estructura responde a una necesidad de atraer capital extranjero para financiar proyectos de alto coste, como la adquisición de flotas de aeronaves, las inversiones en tecnología y el desarrollo de las infraestructuras aeroportuarias.

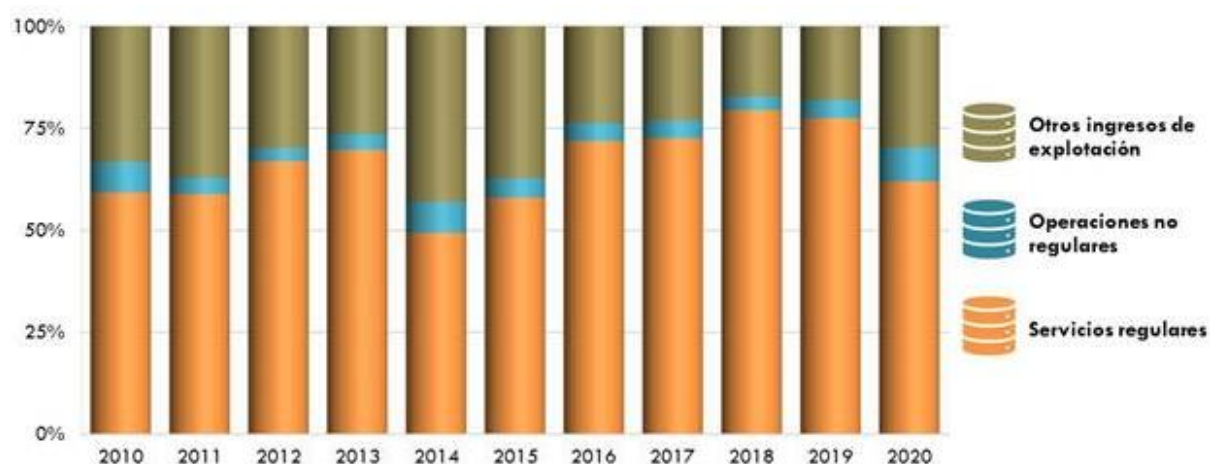
Los CDIIs firmados entre el Reino de España y otros países permiten aplicar retenciones reducidas sobre los dividendos que se distribuyen a los socios no residentes. Esta figura actúa como un incentivo a la inversión extranjera y permite que el reparto de beneficios esté sujeto a una tributación mucho más reducida (Magraner, 2010).

3.2 El objeto social

El objeto social de una compañía de este sector es el transporte aéreo de pasajeros y de mercancías. Esta actividad constituye el núcleo de su modelo de negocio y representa aproximadamente el 70% de sus ingresos. Además, la compañía presta también varios servicios auxiliares que constituyen el 30% restante.

Destacan entre ellos el handling, el cual consiste en la prestación de asistencia a las aeronaves en tierra y el catering, el cual ofrece servicios de restauración durante los trayectos y el mantenimiento y conservación de las aeronaves (OTLE, s.f.).

Gráfico 5: Distribución de los ingresos de las principales aerolíneas españolas (2010-2020).



Fuente: OTLE con datos de DGAC (s.f.).

En el plano internacional, los CDIIs eliminan la carga fiscal duplicada en los ingresos generados por las operaciones internacionales, asignando la potestad tributaria para gravarlos al país de residencia fiscal de la aerolínea (Magraner, 2010). Además, la exención del IVA en vuelos internacionales, contemplada en la Directiva 2006/112/CE, reduce la carga fiscal por asimilar la operación a una entrega intracomunitaria de bienes (Pereira, 2008).

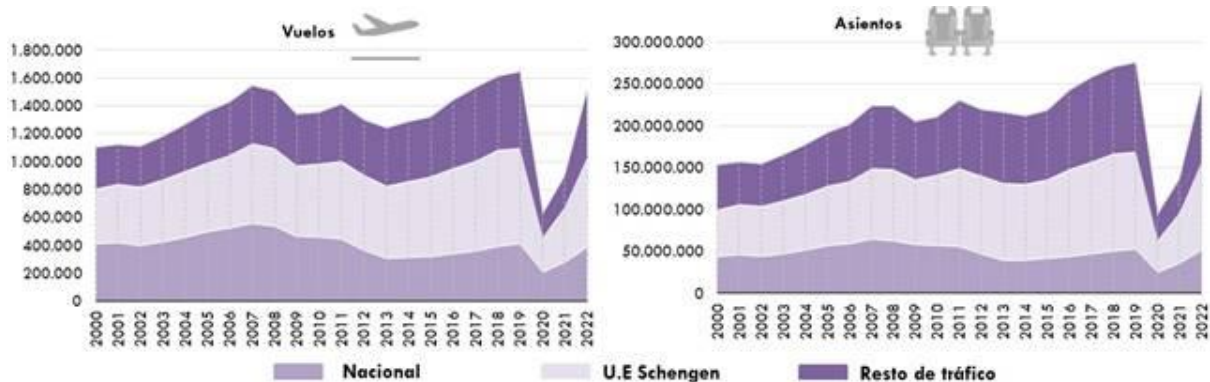
Por otra parte, las tasas aeroportuarias y de navegación aérea, reguladas por la ICAO y demás normativas nacionales, representan una parte significativa de los gastos operativos de la compañía. Sus importes son destinados a la financiación de infraestructuras y a cubrir determinados servicios de los aeropuertos (ENAI, 2025). Por último, existen tributos destinados a sufragar las iniciativas internacionales para el desarrollo sostenible del transporte aéreo, como los impuestos sobre el carbono, sobre el ruido o sobre la contaminación en las zonas próximas a los aeropuertos (Soriano, 2021).

4. CARACTERIZACIÓN DE LA COMPAÑÍA AÉREA COMO EMPRESA A NIVEL NACIONAL E INTERNACIONAL

En primer lugar, a nivel nacional, la actividad principal de la compañía es el transporte de pasajeros y mercancías dentro de España. El amplio abanico de rutas domésticas que opera

abarca aproximadamente 400.000 vuelos anuales, ofertando alrededor de 50 millones de asientos. La evolución de los vuelos y asientos ofertados para los años 2020, 2021 y 2022 ha sido prácticamente igual para los vuelos nacionales, del espacio U.E. Schengen y demás destinos internacionales, con un incremento del 7,8% entre los dos últimos años (OTLE, s.f.).

Gráfico 6: Tráfico aéreo de pasajeros (número de vuelos y asientos ofertados) en los aeropuertos de la red AENA (2000-2022).



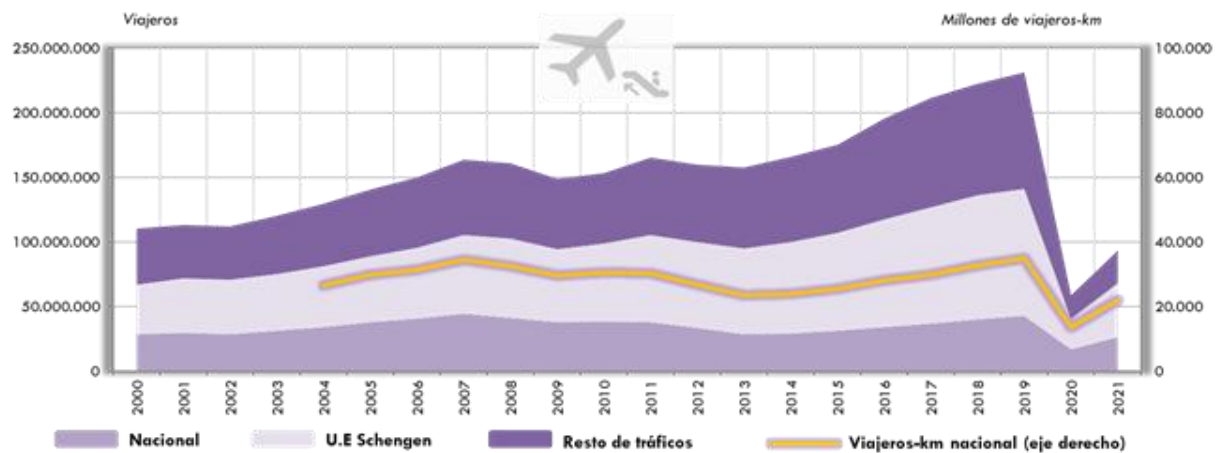
Fuente: OTLE con datos de AENA (s.f.).

La operativa a nivel nacional conlleva el cumplimiento de las regulaciones locales en las que desarrolla su actividad. Los tributos locales son principalmente las tasas aeroportuarias y de navegación aérea, que se gestionan por los organismos nacionales, y se destinan al mantenimiento de la infraestructura aeroportuaria y a garantizar la seguridad en los vuelos domésticos (ENAI, 2025).

En segundo lugar, en el plano internacional, la compañía amplía el alcance de su operativa, prestando servicios transfronterizos tanto dentro como fuera del espacio Schengen. Por un lado, tiene como objetivo la expansión geográfica y el crecimiento económico, y por otro lado su integración en el comercio global y servir a su objeto social facilitando el transporte de pasajeros y el abastecimiento de bienes.

Como empresa internacional, la compañía debe operar de conformidad con la normativa internacional de seguridad y de sostenibilidad ambiental. Estos preceptos incluyen el Convenio de Montreal para unificar las reglas del transporte aéreo internacional, los criterios de la ICAO, las directrices de la IATA y el cumplimiento de las directrices europeas, como el sistema de comercio de emisiones aplicado a las aerolíneas (DGAC, 2025).

Gráfico 7: Transporte aéreo de pasajeros (número de viajeros y miles de viajeros-km para el tráfico nacional) por tipo de tráfico (2000-2021).



Fuente: OTLE con datos de AENA (s.f.).

Además, varias ventajas surgen de la colaboración entre aerolíneas extranjeras. La oferta de destinos ofertados se expande significativamente y las economías de escala y la optimización de los costes mejoran la eficiencia operativa de estas. Ejemplo de ello son las alianzas globales como Star Alliance, OneWorld y Sky team. A título de ejemplo, como consecuencia de su alianza con OneWorld, Iberia ha pasado a ofertar vuelos a más de 700 aeropuertos en todo el mundo. La cooperación entre Air France y KLM ha logrado ahorros de más de 400 millones de euros anuales reduciendo los costes operativos y optimizando la infraestructura de mantenimiento (Mateu, 2025).

Por último, la naturaleza internacional de las operaciones brinda ciertas ventajas fiscales que surgen de la aplicación de los CDIIs (Magraner, 2010) y de la exención fiscal de IVA en las rutas internacionales (Pereira, 2008).

CAPÍTULO III. FISCALIDAD APLICABLE A LA GRAN EMPRESA

Antes de proceder al supuesto práctico de la gran empresa se analizarán en detalle aquellos impuestos más relevantes para la aerolínea, siendo estos los que mayor impacto fiscal y económico tienen.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, define los tributos en su artículo segundo como *"los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos"*.

En cuanto a su clasificación, los tributos se dividen en tres grandes grupos: las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos (Pérez Royo, 2021).

En primer lugar, las tasas son aquellos tributos vinculados a la realización de actividades administrativas que benefician o afectan de manera directa a un sujeto determinado (Pérez Royo, 2021). Según el artículo 2.2.a LGT, las tasas se configuran como *"los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o benefician de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado"*.

En segundo lugar, las contribuciones especiales recogidas en el artículo 2.2.b LGT, gravan los beneficios derivados tanto de la realización de obras públicas como de la ampliación de los servicios públicos. Surgen al proporcionar ventajas concretas a un grupo determinado de individuos (Pérez Royo, 2021).

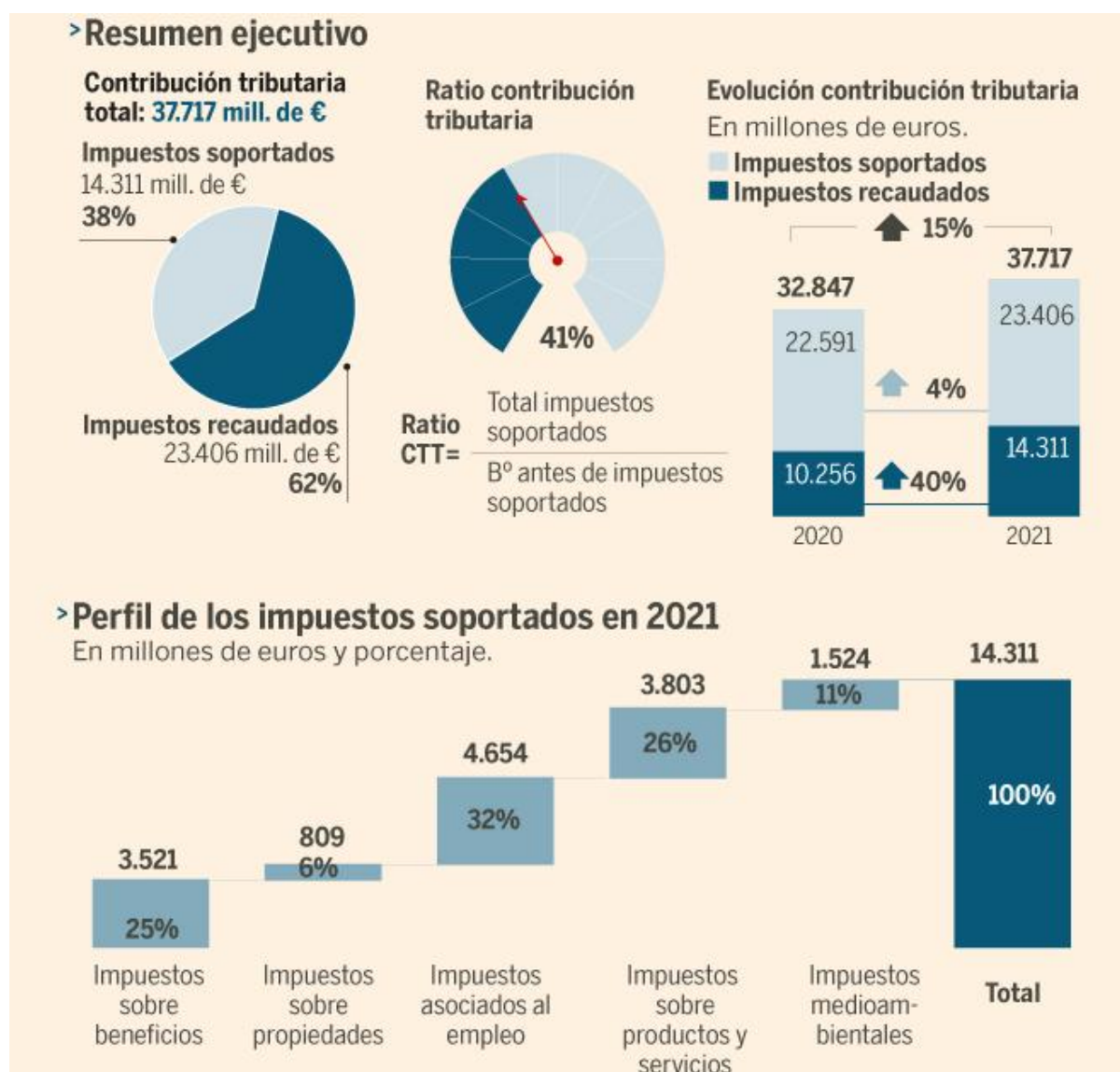
Por último, como figura más representativa del sistema tributario, el artículo 2.2.c LGT define los impuestos como los *"tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente"*. Se caracterizan por la unilateralidad de la prestación, sin que necesariamente se realice una acción recíproca por parte del gobierno (Pérez Royo, 2021).

Existen dos tipos de impuestos: los directos y los indirectos. Por un lado, los impuestos directos gravan la riqueza, es decir, los bienes o ingresos que el contribuyente ya posee o genera. Tienen como objeto gravar la manifestación directa de la capacidad económica, como lo hace el IS.

Por otro lado, los impuestos indirectos gravan el consumo y su manifestación en las transacciones económicas. Estos impuestos no tienen en cuenta la situación personal del

contribuyente para determinar su sujeción a un impuesto, como es el caso del IVA (Pérez Royo, 2021).

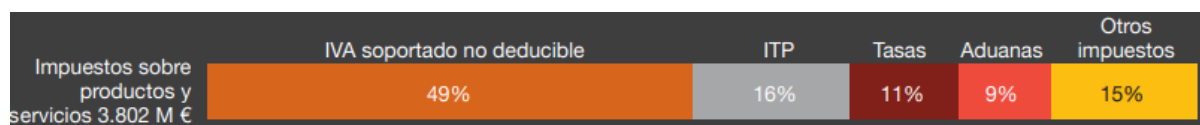
Gráfico 8: Impuestos que inciden en la Gran Empresa: contribución tributaria total del IBEX 35 (2021).



Fuente: Expansión con datos de PriceWaterhouseCoopers (2022).

De los 14.311 millones de euros soportados en impuestos por las grandes empresas del IBEX 35 en el año 2021, el 25% corresponde conjuntamente al IS y al IAE. El 32% abarca las cuotas satisfechas a la Seguridad Social asociadas al empleo y el 26% los diversos impuestos sobre los productos y servicios (PriceWaterhouseCoopers, 2022).

Gráfico 9: Desglose de los impuestos sobre productos y servicios soportados del IBEX 35 (2021).



Fuente: PriceWaterhouseCoopers (2022).

Estas compañías han incrementado en 4.870 millones de euros su contribución tributaria, es decir, un 15% con respecto al año 2020. Esto se debe principalmente al 40% de aumento en los impuestos recaudados por el crecimiento de los beneficios empresariales (PriceWaterhouseCoopers, 2022).

1. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo local que grava el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas dentro del territorio español. Este impuesto se encuentra regulado en los artículos 78 y siguientes TRLRHL. Se configura como un tributo de carácter directo y objetivo, aplicado sobre la actividad desarrollada por la empresa, sin atender al resultado económico efectivamente obtenido (Pérez Royo, 2021).

En el caso de la compañía objeto del caso práctico, que opera en el sector del transporte aéreo, la base imponible en el IAE viene determinada por la utilización de la infraestructura aeroportuaria y las oficinas administrativas, y por el volumen de operaciones realizadas en cada municipio.

El transporte aéreo se clasifica dentro de la agrupación 74 del Anexo del RDLeg. 1175/1990. En este grupo se incluyen todas las actividades relacionadas con el transporte aéreo y cabe diferenciar entre el transporte aéreo regular y no regular, son los grupos 741 y 742 respectivamente. Por último, el epígrafe asignado que determina la cuota a ingresar depende del objeto del transporte, diferenciándose entre viajeros y mercancías, y el carácter nacional o internacional de la actividad.

Tabla 1: Cuota a ingresar IAE por el Transporte Aéreo.

Grupo 741. Transporte aéreo regular	Epígrafe 741.1 Transporte aéreo nacional de viajeros	Cuota provincial de: Por cada aeronave y plaza: 1.046 pesetas. (6,286587 euros)
		Cuota nacional de: Por cada aeronave y plaza: 3.002 pesetas. (18,042383 euros)
	Epígrafe 741.3 Transporte aéreo internacional de viajeros	Cuota nacional de: Por cada aeronave y plaza: 3.002 pesetas. (18,042383 euros)
Grupo 742. Transporte aéreo no regular	Epígrafe 742.1 Transporte aéreo nacional de viajeros	Cuota provincial de: Por cada aeronave y plaza: 1.046 pesetas. (6,286587 euros)
		Cuota nacional de: Por cada aeronave y plaza: 3.002 pesetas. (18,042383 euros)
	Epígrafe 742.3 Transporte aéreo internacional de viajeros	Cuota nacional de: Por cada aeronave y plaza: 3.002 pesetas. (18,042383 euros)

Fuente: RDLeg, 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE.

En virtud del artículo 82.1 TRLRHL, las empresas cuya cifra de negocios sea inferior a 1 millón de euros están exentas del impuesto. No obstante, al tener un importe de facturación mayor de 6.010.121,04 euros, esta exención no aplica a las grandes empresas. Además, las compañías con múltiples bases operativas deben realizar varias declaraciones por cada uno de los municipios donde desarrollan su actividad.

Por último, la Consulta de la DGT nº 443/2002 determina que, en virtud de los artículos 79.1 y 80.1 TRLRHL, una compañía aérea extranjera estará sujeta al IAE por las actividades que

realice en territorio español, disponga o no de un local determinado para ello, siempre que suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.

El objeto social del transporte aéreo abarca desde la prestación de servicios de transporte de pasajeros y mercancías hasta la prestación de servicios auxiliares como el mantenimiento de aeronaves, el handling aeroportuario y el catering.

2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y personal que grava la renta obtenida por las personas jurídicas y otras entidades residentes en territorio español. La Ley 27/2014 y el RD 634/2015 establecen las bases para la determinación del resultado fiscal, los ajustes extracontables, los gastos deducibles, las bonificaciones y deducciones aplicables y los tipos impositivos.

El hecho imponible del IS grava la obtención de renta por parte de las entidades contempladas en el artículo 7 LIS. En virtud del principio de renta mundial se gravan las rentas generadas tanto en territorio español como en el extranjero, con independencia del lugar donde se hayan producido (Pérez Royo, 2021).

La base imponible se determina ajustando el resultado contable obtenido según las normas del CCom y el PGC, a las disposiciones de la LIS y el RIS. Las correcciones extracontables positivas aumentan el ingreso contable y las negativas lo minoran. Los ajustes recogen las diferencias temporales y reversibles y permanentes e irreversibles entre el resultado contable y el resultado fiscal (Pérez Royo, 2021). En las empresas del sector aéreo, estas diferencias se deben, entre otras cosas, a la amortización de aeronaves, las provisiones para mantenimiento y las operaciones de arrendamiento financiero.

En el IS existen determinados incentivos fiscales que disminuyen el ingreso fiscal y por ende, la carga tributaria. A título de ejemplo, la reserva de capitalización permite reducir la base imponible en un 10% del incremento de los fondos propios, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 25 LIS. Asimismo, la reserva de nivelación, aplicable a ERDs, permite minorar la base imponible positiva hasta un 10% de su importe, con el límite

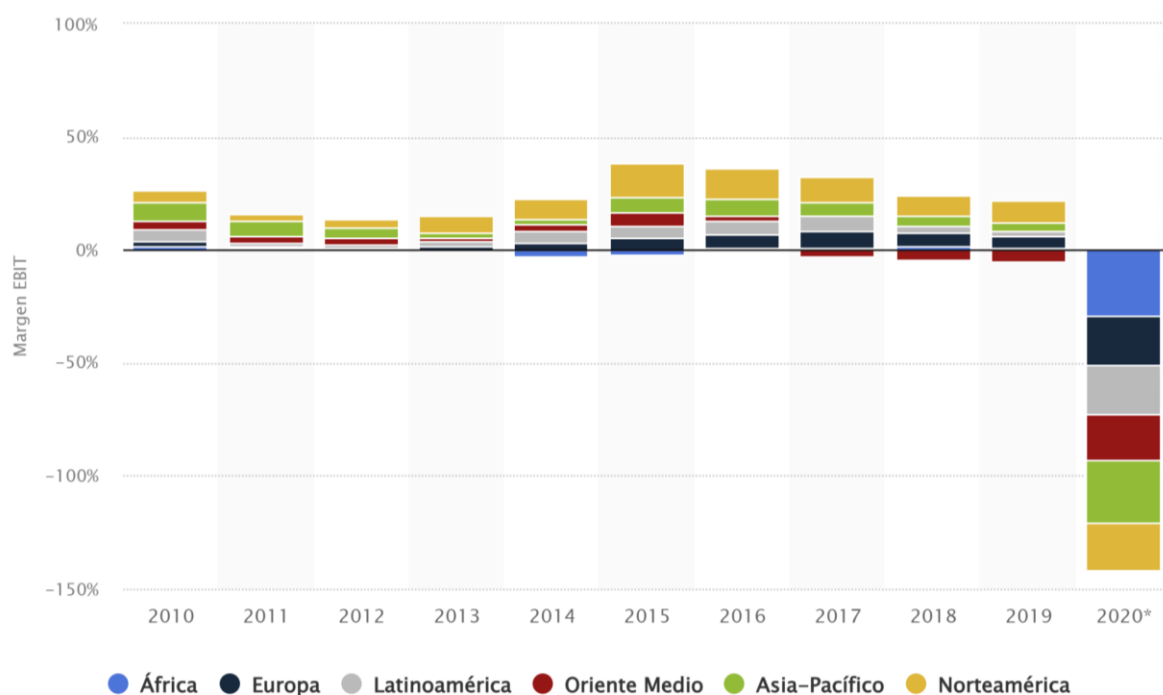
de hasta 1 millón de euros. El incentivo fiscal está sujeto al cumplimiento de los requisitos del artículo 101 LIS: (i) un importe neto de la cifra de negocios inferior a 10 millones de euros y (ii) no tener la consideración de entidad patrimonial.

La libertad de amortización, regulada en el artículo 102 LIS, contempla la posibilidad amortizar de forma acelerada determinados activos, como los vinculados a la producción de empleo. A modo de ejemplo, en los primeros años una aerolínea podría reducir su carga fiscal por las fuertes inversiones en la adquisición de aeronaves amortizando estos activos aceleradamente.

La normativa también contempla la deducción de los gastos relacionados con el desarrollo de actividades de I+D, así como por realizar inversiones en tecnologías que reduzcan el impacto medioambiental y mejoren la eficiencia energética, como la adopción de combustibles sostenibles o la renovación de flotas.

Las deducciones para evitar la doble imposición internacional, recogidas en los artículos 31 y 32 LIS, evitan que los ingresos generados en el extranjero sean gravados en múltiples jurisdicciones.

Gráfico 10: Margen de resultados antes de intereses e impuestos de la industria del transporte aéreo a nivel mundial por región (2010-2021).



Fuente: Statista (2020).

El margen de resultados antes de intereses e impuestos varía significativamente dependiendo de la región en la que operan las aerolíneas. Las regiones con mayores márgenes de EBIT, como por ejemplo Norteamérica o Europa, combinan precios más elevados, con costes operativos más bajos como el combustible, la mano de obra o el gasto de mantenimiento (Orús, 2020).

Tras realizar los ajustes pertinentes, se calcula la cuota íntegra. El tipo general del 25% se aplica a la base imponible obtenida, salvo que sean aplicables los tipos reducidos. Cuando la entidad sea una start-up, se aplica un tipo de gravamen del 15% en los primeros dos años en los que obtenga una base imponible positiva. Una vez determinadas las deducciones y bonificaciones aplicables, se calcula la cuota líquida.

Esta podrá ser reducida posteriormente mediante la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, en virtud del artículo 26 LIS. La cuota diferencial es el resultado de restar los pagos fraccionados y retenciones a cuenta de los artículos 40 y 41 LIS a la cuota líquida, y determina el líquido a ingresar (AEAT, 2023).

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo indirecto que grava el consumo de bienes y servicios, aplicándose en cada fase de producción y de comercialización. El IVA está regulado por la LIVA y la Directiva 2006/112/CE, del Consejo. La normativa determina el IVA soportado y el repercutido, el tipo impositivo aplicable, las exenciones fiscales y las obligaciones formales de la declaración (Pérez Royo, 2021).

En el sector del transporte aéreo, el IVA establece un tratamiento diferenciado entre las operaciones nacionales y las internacionales.

En las operaciones nacionales, el transporte aéreo de pasajeros está sujeto al tipo general del 21%. En virtud del artículo 91.1.2.1º LIVA, el tipo reducido del 10% es aplicable al transporte de viajeros exclusivamente dentro del territorio español. El transporte de mercancías dentro del ámbito nacional también está sujeto al tipo general del 21%. No obstante, el transporte de mercancías estará exento en virtud del artículo 22.1.1º LIVA cuando esté relacionado con exportaciones o importaciones de bienes (AEAT, 2024).

Por el contrario, las operaciones internacionales gozan de un régimen fiscal más favorable. Según la Directiva 2006/112/CE, y el artículo 22.13 LIVA, los servicios de transporte aéreo internacional de pasajeros procedentes o con destino a un territorio situado fuera del ámbito de aplicación del impuesto están exentos de IVA. Las Consultas V0406-18 y V0937-18 de la DGT aclaran que cuando pasajero compre un único billete para realizar un trayecto internacional, aunque realice un vuelo de conexión en un aeropuerto español, todo el trayecto queda exento de IVA, incluyendo en vuelo nacional de conexión.

Por último, las obligaciones formales en el ámbito del IVA incluyen la presentación periódica de declaraciones, la contabilidad en libros registros y la emisión de facturas que cumplan con los requisitos legales (AEAT, 2024).

3.1 La Regla de la Prorrata General

El transporte aéreo internacional se considera una operación asimilada a las exportaciones. La normativa permite deducir en su totalidad el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios para el desarrollo de la actividad aeronáutica.

La norma de prorrata, artículos 102, 103 y 104 LIVA, define el procedimiento para determinar la proporción de IVA soportado deducible. Esta norma opera cuando un sujeto pasivo realiza actividades que originan el derecho a deducir, esto es, operaciones sujetas, y otras que no lo producen, es decir, operaciones exentas limitadas, o no plenas. La interpretación de esta normativa ha sido matizada en numerosas ocasiones por los jueces, STS número 428/2020, STS número 483/2020 y STS número 276/2021 entre las más relevantes (AEAT, 2024).

La prorrata general determina un porcentaje de deducción que se aplica a todo el IVA soportado. El porcentaje se calcula dividiendo la cantidad de operaciones que producen derecho a deducción, entre la cantidad total de operaciones efectuadas (esto es, las operaciones gravadas sumadas a las operaciones exentas). El resultado se multiplica por 100 y se redondea al número entero inmediatamente superior (AEAT, 2024).

Para una compañía de transporte aéreo internacional, la prorrata se calcula dividiendo el importe de todas las operaciones que originan el derecho deducir (las operaciones de transporte

nacional e internacional) entre el importe de todas las operaciones (las que originan el derecho a la deducción y las que no, establecidas en el artículo 20 LIVA).

3.2 Ejemplo práctico de aplicación de la regla de la Prorrata General en el sector del transporte aéreo

Imaginemos que una compañía aérea española ha llevado a cabo las operaciones siguientes durante un año fiscal: (i) operaciones gravadas por el impuesto de transporte aéreo de pasajeros, equipaje y prestación de servicios en territorio nacional, por 20 millones de euros de IVA devengado y repercutido, (ii) operaciones exentas consistentes en vuelos internacionales por 80 millones de euros y (iii) operaciones de transporte aéreo nacional contratado a modo de ambulancia y trasplantes por 10 millones de euros, que en virtud del artículo 20 LIVA gozan de la exención limitada. La suma de todas las transacciones efectuadas asciende a 110 millones de euros.

La prorrata general se determina de la siguiente manera:

En el numerador están incluidas todas las operaciones que generan el derecho a la deducción, 100 millones de euros en total. Esto es, la suma de las operaciones realizadas que originan el derecho a deducción: 20 millones de euros de los vuelos nacionales y 80 millones de euros del transporte internacional.

Por otro lado, en el denominador se incluyen todas las operaciones realizadas, equivalentes a 110 millones de euros. Calculado como la suma total de las operaciones que general el derecho a la deducción y las que no lo hacen: 20 millones de euros de los vuelos nacionales, los 80 millones de euros del transporte internacional y 10 millones de euros por el transporte aéreo efectuado a modo de ambulancia.

Realizando la división y multiplicando la cifra obtenida por 100 se obtiene un 90,90%, que, redondeado a la cifra inmediatamente superior, equivale a un 91%. Por lo tanto, únicamente el 91% del IVA soportado por la compañía será deducible. A título de ejemplo, si la compañía aérea sufraga 1 millón de euros en IVA por servicios de mantenimiento y gestión, solamente podrá deducirse el 91% de dicho monto, es decir, 910.000 euros.

3.3 Exenciones plenas y no plenas en la Gran Empresa

En las exenciones plenas, artículo 21 LIVA, las operaciones están exentas de tributar por IVA y además generan el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios vinculados con dichas actividades. Son aplicables a las operaciones de comercio exterior, las operaciones intracomunitarias y aduaneras y las exportaciones (AEAT, 2024).

En las exenciones no plenas, artículo 20 LIVA, aunque la operación da derecho a la exención del impuesto, el sujeto pasivo no tiene derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes y realización de servicios relacionados con la operación. Es el caso de las operaciones de seguro o de transporte aéreo de asistencia sanitaria (AEAT, 2024).

Atendiendo a lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE, los servicios de transporte aéreo internacional están exentos de IVA y dan derecho a deducir el IVA soportado. Las aerolíneas no repercutirán IVA a sus clientes, y además podrán deducir íntegramente el IVA soportado en las actividades relacionadas con estas operaciones exentas como el mantenimiento de las aeronaves y el alquiler de las infraestructuras aeroportuarias.

Los sujetos pasivos del IVA tienen la obligación de redactar y actualizar periódicamente los Libros de Facturas Emitidas y Recibidas, el Libro de Bienes de Inversión y el Libro de Gastos y Suplidos.

Además deberán presentar el Modelo 303 para las declaraciones de las autoliquidaciones mensuales o trimestrales y el Modelo 390 para la declaración anual de IVA.

4. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

El Impuesto sobre la Renta de los No Residentes es un tributo directo que grava las rentas obtenidas en territorio español por personas físicas o jurídicas que no tienen su residencia fiscal en territorio español. Viene regulado en el TRLIRNR y en los CDIIs que España tiene suscritos con diversos países (Pérez Royo, 2021).

El IRNR establece un tipo general de retención del 19% para los dividendos distribuidos a los socios residentes en el extranjero. Sin embargo, los CDIIs suelen establecer tipos reducidos,

como el 5% o el 10%, dependiendo del porcentaje de participación del socio en la empresa y del país de residencia del accionista. Haciendo referencia al caso práctico que será desarrollado más adelante, para los accionistas residentes en Alemania o EE. UU., los CDIIs determinan tipos reducidos del 5% para participaciones superiores al 25% y del 10% para el resto de los casos.

A pesar de que tanto Alemania como EE. UU. poseen un CDII firmado con España, existen diferencias entre un socio alemán, que reside en un país miembro de la UE, y un socio de EE. UU., que reside en un tercer país.

4.1 Distribución de dividendos a un socio residente en la UE

4.1.1 Colisión entre la Directiva de la UE y el CDII

Dentro del marco de la repartición de dividendos entre entidades de diferentes estados miembros de la UE, se presenta una disputa entre el Derecho Comunitario Europeo y los CDIIs. En varias sentencias a lo largo de la historia, como *Van Gend & Loos* y *Costa c. ENEL*, el TJUE ha manifestado la primacía del Derecho Comunitario y la influencia directa que tiene sobre las regulaciones nacionales. Como consecuencia, en caso de conflicto entre la normativa comunitaria y los CDIIs, esta primera tendría preeminencia (Escudero, 2019).

4.1.2 La Directiva de la UE sobre la distribución de dividendos

La normativa que rige la distribución de dividendos entre compañías que residen en distintos Estados miembros viene recogida en la Directiva 2011/96/UE del Consejo. La directiva establece que los dividendos otorgados por una entidad española a una empresa residente en otro Estado miembro pueden estar exentos de tributar en España. Para ello se deben satisfacer dos criterios: (i) ser propietario de un porcentaje mínimo de participación, normalmente del 10% (ii) durante un período mínimo, generalmente de dos años.

En términos prácticos, en el supuesto de que una compañía española reparta dividendos a una entidad alemana, miembro de la UE, que cumple con los requisitos de la Directiva 2011/96/UE, se aplicaría la legislación comunitaria en lugar de aplicar el CDII. Por lo tanto, los dividendos

obtenidos por la entidad alemana estarían exentos de tributar y la entidad española no tendría la obligación de practicar ninguna retención.

No obstante, de no satisfacerse los requisitos de la directiva, se atenderá a lo dispuesto en el CDII. Con respecto a Alemania en virtud del artículo 10 del CDII, se contemplan dos supuestos: (i) se aplicaría un tipo de retención de 5% del importe bruto de los dividendos siempre que el beneficiario sea una sociedad y el porcentaje de participación sea como mínimo del 10% y (ii) la retención sería del 15% en los demás casos.

4.2 Distribución de dividendos a un socio no residente en la UE

No obstante, las circunstancias cambian cuando el socio extranjero reside en un país tercero no perteneciente a la UE como EE. UU.; no habiendo una regulación comunitaria que se contraponga.

Efectivamente, el Protocolo y su Memorando de entendimiento, hechos en Madrid el 14 de enero de 2013, que modifican el CDII firmado entre ambos estados, en su artículo 10, especifica cuanto sigue:

“Artículo 10. Dividendos.

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos, y conforme a la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, salvo que se disponga de otro modo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

(a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directamente al menos el 10 por ciento de las acciones con derecho de voto de la sociedad que paga los dividendos;

(b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.”

Tras un breve análisis del Artículo 10 del CDII, nos encontramos con los dos siguientes supuestos:

Por un lado, el convenio establece dos tipos de retención en la fuente sobre los dividendos pagados por una sociedad de un Estado a un residente del otro Estado: el 5% si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos y el 15% en todos los demás casos.

Por otro lado, el convenio establece que, si el beneficiario efectivo de los dividendos tiene un EP en el otro Estado y los dividendos son atribuibles a ese EP, entonces no se aplican los tipos de retención del 5% o 15%. En este caso, los dividendos se gravan como beneficios empresariales en el Estado donde se encuentra el EP. Esto significa que se aplican las reglas generales de tributación de los beneficios empresariales de ese Estado.

5. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN Y TRATADOS BILATERALES

5.1 Convenios de Doble Imposición Internacional

Los CDII son acuerdos suscritos entre España y otros países, con el objetivo de evitar que las mismas rentas sean gravadas simultáneamente en diferentes jurisdicciones. Pretenden impedir que las entidades que operan a nivel internacional soporten una doble carga fiscal por la obtención de los mismos ingresos (De Julián, 2024).

La base de estos convenios se encuentra en el MCOCDE sobre la Renta y el Patrimonio. En España, una vez que son ratificados y publicados en el BOE, adquieren el rango de norma interna. Como tratado internacional que son, tendrán prevalencia en el ordenamiento jurídico frente a la legislación española en virtud del artículo 96 CE, doctrina que ha sido recalcada en numerosas ocasiones como en la STS número 308/2020, de 3 de marzo. En lo referente a su contenido, regulan la distribución de las potestades tributarias entre cada Estado, la determinación de los tipos impositivos de retención en la fuente de origen y los mecanismos para la eliminación de la doble imposición internacional (OCDE, 2017).

En el sector aéreo, los CDIIs cobran especial relevancia ya que se generan ingresos en múltiples jurisdicciones en las rutas internacionales. En virtud del artículo 8 del MCOCDE, los beneficios generados por el transporte aéreo internacional solamente pueden ser gravados en el país de residencia fiscal y dirección efectiva de la empresa contratante (ICAO, 2000). En efecto, la DGT viene asentando este criterio en numerosas ocasiones, como lo hacen las consultas V0186-06 y la V1891-15 sobre el CDI Hispano-Italiano e Hispano-Ruso respectivamente. Sin los CDIIs, estos ingresos podrían estar sujetos a tributación también en los países de origen y destino de la ruta.

De manera adicional, la LIS permite aplicar una deducción por doble imposición internacional, regulada en los artículos 31 y 32. Consiste en descontar el impuesto pagado en el extranjero del impuesto a ingresar en España, siempre que se cumplan ciertos requisitos. Estos requisitos incluyen la obtención de certificados de residencia fiscal expedidos por las autoridades competentes, la documentación y contabilidad de las operaciones internacionales y la presentación de declaraciones informativas periódicas ante la AEAT (AEAT, 2023).

5.2 Acuerdos sobre los servicios aéreos

Los Acuerdos Bilaterales de Servicios Aéreos firmados entre la UE y terceros países garantizan que todas las aerolíneas europeas reciban el mismo trato. La cláusula de designación de la UE asegura que las aerolíneas de los estados miembros puedan acceder de manera equitativa a los derechos de tráfico aéreo (MTMS, s.f.).

Por otro lado, estos acuerdos establecen las normas de seguridad aplicables, las cargas y gravámenes de los combustibles que se suministren en su territorio y las normas de competencia para evitar las restricciones a la libre competencia que surjan. Todo ello con el fin de impedir cargas tributarias discriminatorias y acuerdos bilaterales no conformes con el derecho de la UE (EUR-Lex, 2022).

6. ACUERDOS MARCO DE LA OCDE

El Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, creado en 1963 por la OCDE, establece un marco para regular y armonizar la política fiscal internacional. En España,

la Ley 36/2006 destinada para prevenir el fraude fiscal, reformó la legislación nacional para alinearla con las directrices de la OCDE. Este modelo no solo guía la negociación de los CDIIs, sino que también instaura las bases para constituir acuerdos entre estados tanto dentro como fuera de la UE.

El MCOCDE se estructura en varios capítulos que recogen el ámbito de aplicación, las definiciones y los conceptos, la imposición de la renta y el patrimonio y las herramientas para eliminar la doble imposición. También incluye el criterio para establecer la residencia fiscal, el principio de plena competencia en operaciones intragrupo y la atribución de potestades tributarias en función de la naturaleza de los ingresos (OECD, 2017).

6.1 Proyecto Base Erosion and Profit Shifting

La OCDE y el Grupo de los Veinte han impulsado conjuntamente el Proyecto BEPS. Este proyecto se articula mediante un Plan de Acción para combatir la erosión de bases imponibles y el traslado de los beneficios a jurisdicciones de muy baja o incluso nula tributación (OECD, 2023).

En una primera parte, el Plan de Acción busca establecer una mayor coherencia en la normativa internacional sobre la fiscalidad de la renta de las sociedades. A título de ejemplo, la Acción 2 del citado proyecto aborda los acuerdos híbridos, que permiten a las empresas deducir los gastos fiscales en un país, y simultáneamente evitan que los ingresos sean gravados en otros. La Acción 3 hace énfasis en las exigencias de transparencia fiscal internacional y la Acción 4 impone determinadas limitaciones a la deducibilidad de los gastos financieros (Vasco, 2016).

Posteriormente, el Plan de Acción en sus acciones 6, 7 y 8 establece mecanismos para prevenir el abuso fiscal generado por la aplicación de los CDIIs, la consideración de EPs y los precios de transferencia (OECD, 2023).

Por último, las últimas acciones del BEPS establecen las obligaciones para asegurar la transparencia de las entidades multinacionales. Estas acciones se resumen en la obligación de presentar informes Country-by-Country Reporting y de detallar las fuentes de sus ingresos y las actividades económicas realizadas en cada jurisdicción (OECD, 2023).

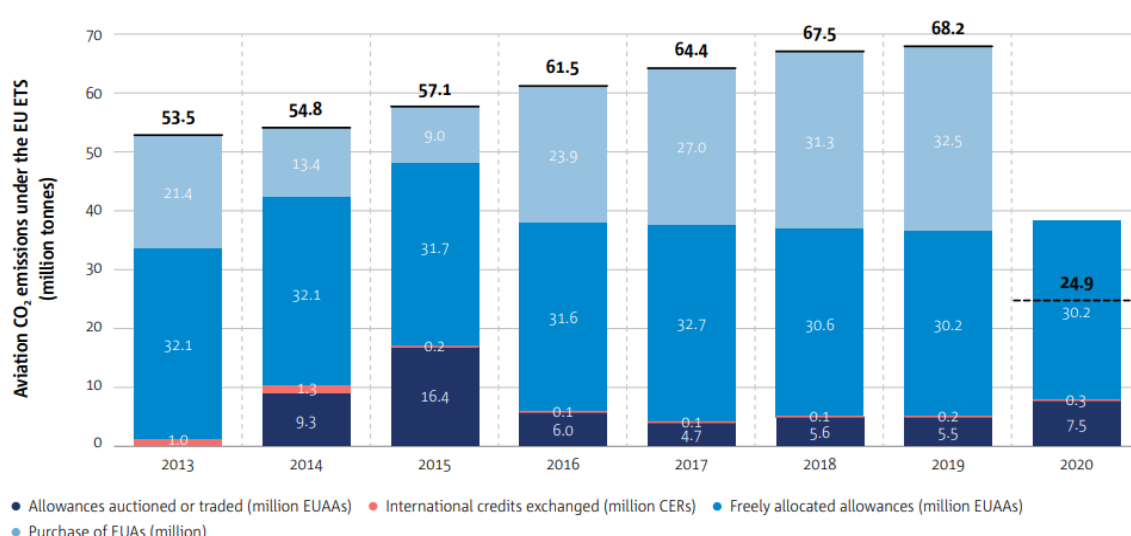
6.2 Integración de las directrices de la OCDE en el sector aéreo

La OCDE también ha desarrollado acuerdos específicos que afectan directamente al sector aéreo. Las directrices sobre precios de transferencia garantizan que las operaciones intragrupo, como el leasing de aeronaves o los servicios de mantenimiento, se realicen a valor de mercado (OECD, 2022). De esta manera se evita que las administraciones tributarias de diferentes países realicen ajustes fiscales por su cuenta, y la misma renta no sea gravada múltiples veces (Vasco, 2012).

En paralelo, la UE ha implementado el sistema ETS o Sistema de Comercio de Emisiones para minimizar el impacto medioambiental del sector del transporte aéreo. Este sistema reduce las emisiones de carbono de las entidades poniendo un precio a las emisiones de los gases de efecto invernadero (Ocampo y Santa Catarina, 2019).

Se les asigna de manera gratuita a las empresas un número limitado de derechos de emisión y se permite intercambiarlos entre las entidades. En el mercado primario se subastan estos derechos y en el mercado secundario los participantes negocian entre sí los permisos. Además, el número de permisos emitidos se reduce cada año minimizando paulatinamente la huella de carbono (EASA, 2022). Aunque esta no es una medida exclusivamente de carácter fiscal, requiere que las entidades realicen fuertes inversiones en la renovación de flotas y en la compra de derechos de emisiones de carbono.

Gráfico 11: Las emisiones de CO₂ de la aviación bajo el ETS de la UE (2013-2020).



Fuente: EASA (2022).

CAPÍTULO IV. DESARROLLO COMPARATIVO Y CASUÍSTICA DEL SECTOR AÉREO

1. FISCALIDAD DEL SECTOR AÉREO EN RELACIÓN CON OTROS SECTORES

El sector aéreo se diferencia de otros sectores por las particularidades de su régimen fiscal y el carácter internacional de sus operaciones.

Una de las principales ventajas fiscales es la exención del IVA en los vuelos internacionales, regulada por la Directiva 2006/112/CE de la UE. Este tratamiento especial no tiene ningún equivalente en otro sector como el transporte terrestre o el comercio minorista, que están sujetos al IVA en la mayoría de sus operaciones (Bas Soria, 2017).

Otra diferencia significativa es la atribución de la potestad tributaria exclusivamente al país de residencia fiscal de la entidad contratante, contemplada en el artículo 8 del MCOCDE. De esta manera se evita que las compañías sean gravadas en cada país donde operan y obtienen beneficios. Por el contrario, en sectores como el financiero o el tecnológico, los ingresos originados en varias jurisdicciones generalmente están sujetos a tributación local.

Por último, el sector aeronáutico goza de un tratamiento favorable en los contratos de leasing y financiación de las aeronaves y en los alquileres de equipos. La normativa contempla deducciones fiscales sobre los intereses y pagos periódicos efectuados por los bienes arrendados, reduciendo la base imponible del IS y por ende la carga tributaria (Meza, 2015).

1.1 Diferencias en el Impuesto sobre Sociedades

Al analizar el impacto del IS en los diferentes sectores se concluye que los más afectados por la presión fiscal son el comercio, el transporte y las comunicaciones. Esto se debe a las reformas que han limitado la deducibilidad de los gastos operativos y a la escasa aplicación de bonificaciones contempladas en la norma. A continuación, se realiza un análisis del impacto tributario de cada sector en particular (Rodríguez y Arias, 2008).

El sector tecnológico y de comunicaciones es uno de los más favorecidos por los incentivos fiscales. Además, su operativa a nivel internacional permite aplicar las deducciones por doble

imposición de los artículos 31 y 32 LIS. No obstante, estos últimos años la presión fiscal sobre las tecnológicas ha aumentado para asegurar que tributan en las jurisdicciones donde efectivamente generan valor.

En la misma línea, el sector de la hostelería y la restauración aunque goza de algunas deducciones fiscales, sus estrechos márgenes y elevada competitividad conllevan una mayor carga fiscal. La aplicación de deducciones por doble imposición es prácticamente nula pues su actividad depende del consumo local y apenas realizan operaciones internacionales.

Las entidades del sector industrial tienen acceso a un mayor número de incentivos fiscales, como la inversión en investigación y desarrollo del artículo 35 LIS, la mejora de la eficiencia energética y la creación de empleo de los artículos 37 y 38 LIS. Existen también exenciones fiscales promovidas por alguna CCAA para incentivar que las empresas construyan plantas de producción en sus territorios. No obstante, sus altos márgenes operativos y fuertes costes de producción implican realizar más ajustes positivos para corregir el resultado contable que otros sectores.

Los sectores energéticos, hidráulicos y de electricidad se caracterizan por tener una presión fiscal elevada. Aunque existen incentivos fiscales por inversiones medioambientales, también están sujetas a determinados impuestos especiales como los impuestos sobre los hidrocarburos, el carbón, la electricidad y determinados gases contaminantes regulados en la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales.

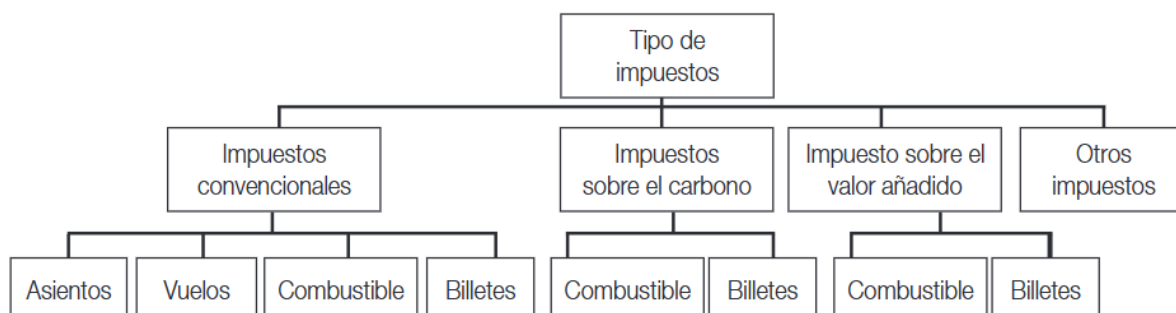
Por último, el sector de servicios tiene una menor carga tributaria como consecuencia de los múltiples incentivos fiscales que tiene a su disposición. Destacan las deducciones por doble imposición internacional y las deducciones por inversiones en I+D que promueven la innovación. También existen bonificaciones fiscales por la contratación de personal, regímenes especiales de los dividendos de las sociedades holding y beneficios específicos contemplados en la normativa fiscal autonómica de la región en la que operan.

2. TASAS Y COSTES ESPECÍFICOS DE LAS AEROLÍNEAS

Los gastos operativos más significativos del transporte aéreo incluyen una serie de tasas y costes específicos. Estas tasas no existen en otros sectores como el transporte de carretera, el

marítimo o el ferroviario y afectan tanto a las compañías aéreas como a sus viajeros, que representan el 82,3% de todos los turistas extranjeros que viajan a España (ICAO, 2024).

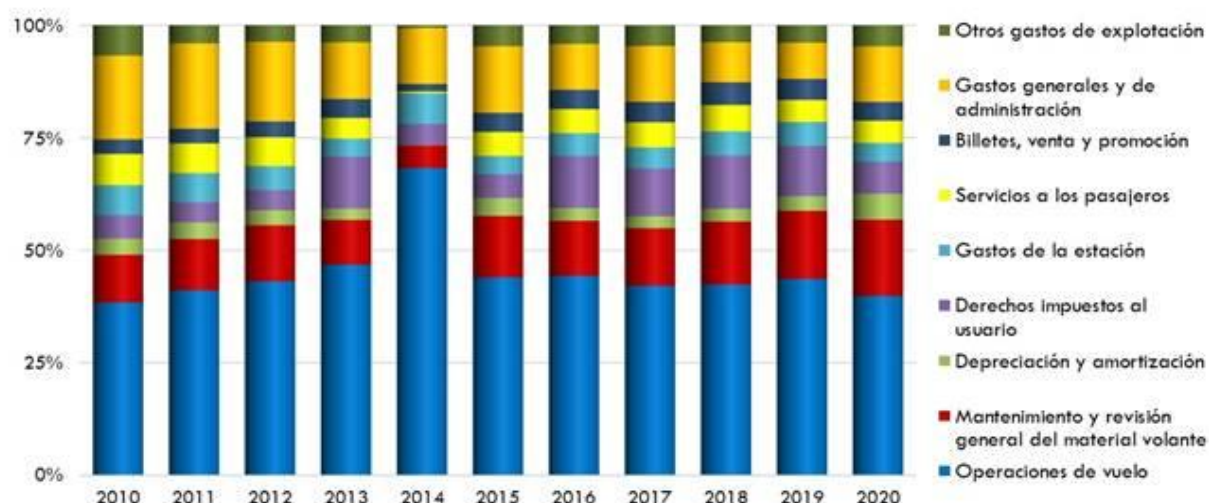
Gráfico 12: Tipos de tributos en la aviación.



Fuente: Revista de Contabilidad y Tributación (2021).

Otros costes que suponen un fuerte desembolso para las aerolíneas son el gasto de las operaciones de vuelo, que supone el 45%; el gasto de mantenimiento del material de vuelo, que supone alrededor del 20% y los gastos generales y de administración, que representan el 25% (OTLE, s.f.).

Gráfico 13: Distribución de los costes de las principales aerolíneas españolas (2010-2020).

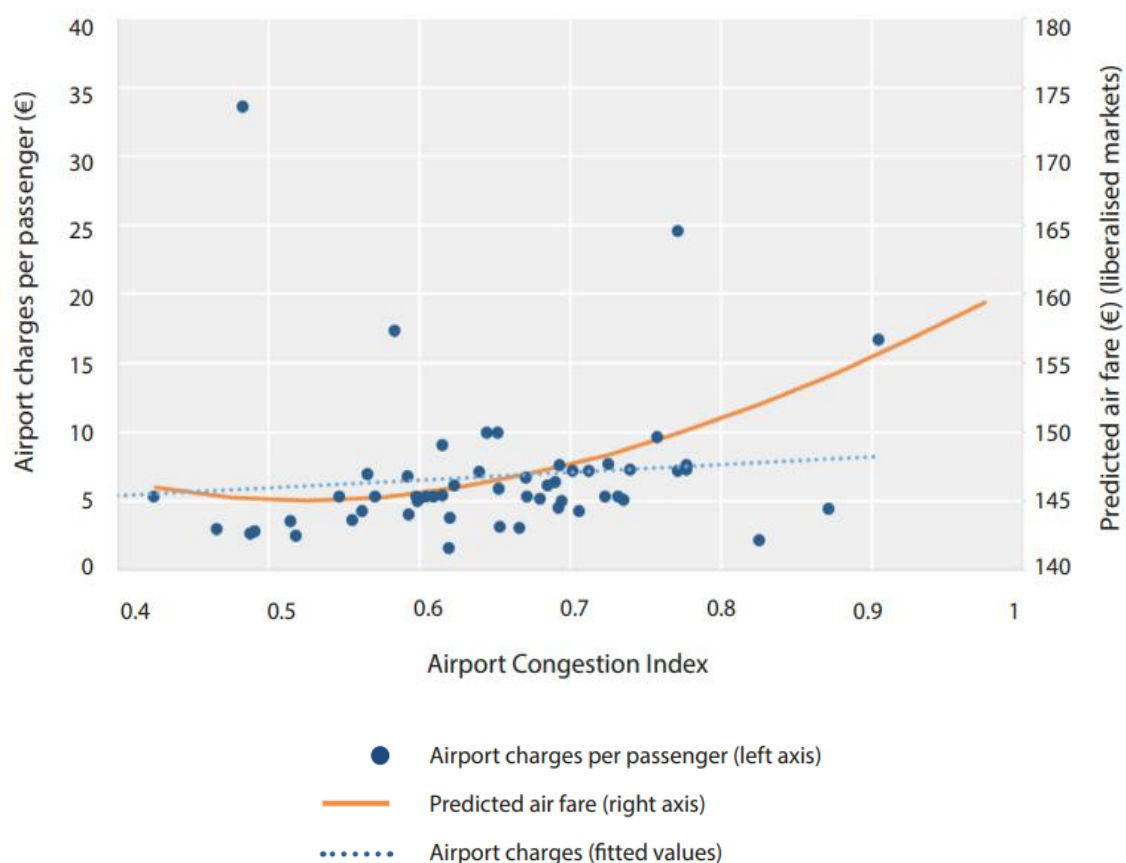


Fuente: OTLE con datos de DGAC (s.f.).

2.1 Costes operativos y tasas aeroportuarias

Las tasas aeroportuarias son los tributos pagados por las aerolíneas por el uso de la infraestructura aeroportuaria, los controles de seguridad y los servicios de handling.

Gráfico 14: Relación entre las Tasas Aeroportuarias, Tarifas Aéreas y la Congestión en los Aeropuertos.



Fuente: ACI EUROPE (2017).

El importe de las tasas varía considerablemente entre aeropuertos, siendo bastante más elevadas en aeropuertos internacionales de alta demanda como Heathrow en Londres, Charles de Gaulle en París o Barajas en Madrid (ACI EUROPE, 2017).

La tasa aeroportuaria correspondiente al uso de las pistas de aterrizaje, el tránsito por las pistas para circular por el aeródromo y el estacionamiento del avión durante el embarque de los pasajeros se determina por el peso del avión al despegue. Este importe se multiplica por un porcentaje en función de la contaminación acústica que genere la aeronave (AENA, 2025).

Gráfico 15: Impuesto sobre el aterrizaje y los servicios de tránsito del aeródromo en los vuelos del Espacio Europeo e Internacionales.

Aeropuerto	ATERRIZAJE		SERVICIO TRANSITO AERÓDROMO	
	€ por Tm	Mínimo por operación €	€ por Tm	Mínimo por operación €
Adolfo Suarez Madrid-Barajas	9,082631	164,63	3,110874	63,48
Josep Tarradellas Barcelona-El Prat	8,001647	145,02	3,091670	63,12
Alicante-Elche, Gran Canaria, Tenerife Sur, Málaga-Costa del Sol y Palma de Mallorca	7,590402	103,18	3,034061	45,21
Bilbao, Fuerteventura, Girona, Ibiza, César Manrique-Lanzarote, Menorca, Santiago, Sevilla, Tenerife Norte y Valencia	6,368417	14,88	2,784423	6,86
Almería, Asturias, Coruña, FGL Granada-Jaén, Jerez, La Palma, Reus, Seve Ballesteros Santander, Vigo y Zaragoza	4,664689	10,97	2,179533	5,42
Albacete, Algeciras, Badajoz, Burgos, Ceuta, Córdoba, Madrid Cuatro Vientos, Hierro, Huesca, La Gomera, León, Logroño, Melilla, Sabadell, Salamanca, San Sebastián, Son Bonet, Pamplona, Vitoria y Valladolid.	3,078460	5,96	1,853082	3,78

Fuente: AENA (2025).

Por su parte, los pasajeros deben abonar los costes por utilizar las instalaciones aeroportuarias. Este importe varía dependiendo de si el pasajero es del EEE o internacional. El impuesto en el aeropuerto de Madrid Barajas para pasajeros del EEE es de 13,39 euros mientras que para los internacionales es de 18,96 euros. También se contempla el pago de una tasa para la seguridad aeroportuaria que cubre los gastos del control de pasajeros y equipajes y los servicios prestados para facilitar la circulación de los pasajeros con movilidad reducida (AENA, 2025).

Gráfico 16: Impuesto sobre la salida de pasajeros, las personas de movilidad reducida y la seguridad aeroportuaria.

Aeropuerto	Pasajeros		PMR	Seguridad
	E.E.E.	Internacional		
Adolfo Suarez Madrid-Barajas	13,39	18,96	0,78	3,72
Josep Tarradellas Barcelona-El Prat	12,47	15,26		
Alicante-Elche, Gran Canaria, Tenerife Sur, Málaga-Costa del Sol y Palma de Mallorca	5,57	8,37		
Bilbao, Fuerteventura, Ibiza, César Manrique-Lanzarote, Menorca, Santiago, Sevilla, Tenerife Norte y Valencia	4,74	7,11		
Almería, Asturias, Coruña, Girona, FGL Granada-Jaén, Jerez, La Palma, Reus, Seve Ballesteros Santander, Vigo y Zaragoza	3,40	5,09		
Albacete, Algeciras, Badajoz, Burgos, Ceuta, Córdoba, Madrid Cuatro Vientos, Hierro, Huesca Pirineos, La Gomera, León, Logroño, Melilla, Sabadell, Salamanca, San Sebastián, Son Bonet, Pamplona, Vitoria y Valladolid.	2,22	3,35		

Cuantías en € por pasajero de salida

Fuente: AENA (2025).

Las aerolíneas también abonan las tasas para utilizar las pasarelas telescópicas, comúnmente conocidas como “fingers”. Este instrumento facilita y agiliza el embarque y desembarque de los pasajeros, asegurando una mayor comodidad ya que evita coger un autobús para transportarse.

Su importe se calcula atendiendo al peso de la nave y al tiempo de ocupación de la aeronave en la pasarela. Estas tasas son más elevadas en los aeropuertos más transitados, con 24,96 euros en Madrid Barajas y 22,63 en Barcelona El Prat (AENA, 2025).

Gráfico 17: Impuesto sobre la utilización de pasarelas telescópicas.

Aeropuerto	P1 (€)	P2 (€)
Adolfo Suárez Madrid-Barajas	24,968019	0,00
Josep Tarradellas Barcelona-El Prat	22,636933	0,00
Alicante-Elche, Gran Canaria, Tenerife Sur, Málaga-Costa del Sol y Palma de Mallorca	19,907942	0,00
Bilbao, Fuerteventura, Girona, Ibiza, César Manrique-Lanzarote, Menorca, Santiago, Sevilla, Tenerife Norte y Valencia	19,142219	0,00
Almería, Asturias, Coruña, FGL Granada-Jaén, Jerez, La Palma, Reus, Seve Ballesteros Santander, Vigo y Zaragoza	19,142219	0,00
Albacete, Algeciras, Badajoz, Burgos, Ceuta, Córdoba, Madrid Cuatro Vientos, Hierro, Huesca Pirineos, La Gomera, León, Logroño, Melilla, Sabadell, Salamanca, San Sebastián, Son Bonet, Pamplona, Vitoria y Valladolid.	19,142219	0,00

Nota: P1 representa la cuantía unitaria por tiempo de estancia en pasarela y P2 representa la cuantía por peso de la aeronave y tiempo de estancia en pasarela.

Fuente: AENA (2025).

En último lugar, las tasas por aparcamiento y pernocta se calculan en función del tiempo que la aeronave no ocupe la pasarela telescópica ni el hangar. Sin embargo, entre las 00:00 y las 06:00, hora local, el cómputo de tiempo se interrumpe. La tasa tiene como objetivo que las aerolíneas optimicen su organización operativa y reduzcan el tiempo que las naves están en tierra (AENA, 2025).

Gráfico 18: Impuesto sobre el estacionamiento de aeronaves.

Aeropuerto	€ por periodos de 15 minutos o fracción	Importe máximo €	
		primeras 24 horas	a partir 2º día máximo por 24 horas
Adolfo Suarez Madrid-Barajas	0,157415	1.989,05	1.084,09
Josep Tarradellas Barcelona-El Prat	0,150159		
Alicante-Elche, Gran Canaria, Tenerife Sur, Málaga-Costa del Sol y Palma de Mallorca	0,148789		
Bilbao, Fuerteventura, Girona, Ibiza, César Manrique-Lanzarote, Menorca, Santiago, Sevilla, Tenerife Norte y Valencia	0,082676		

Fuente: AENA (2025).

Este impuesto es mayor en aeropuertos más saturados como Madrid Barajas con una tasa de 0,1574 euros por cada 15 minutos y Barcelona El Prat con 0,1501. Además, durante los periodos del año en los que la demanda es mayor, y en aeropuertos con espacio disponible muy limitado esta tasa es bastante más elevada que normalmente (AENA, 2025).

2.2 Tasas de servicios de asistencia en tierra a las aeronaves

Las tasas por los servicios prestados en tierra engloban todas las actividades que facilitan las operaciones de las flotas aéreas, desde el momento en que llegan al aeropuerto, hasta su salida. Corresponde su pago a la compañía aérea y su importe depende del tipo de asistencia que se preste y el peso máximo de la nave al despegar.

A título de ejemplo cabe mencionar los servicios de rampa por 66,45 euros por aeronave, para facilitar el transporte del equipaje, los servicios de limpieza, con un coste de 11,60 euros por aeronave, los servicios de mantenimiento de la aeronave, por 3,14 euros por aeronave, y los servicios de catering para abastecer de alimentos y bebidas a bordo a los pasajeros (AENA, 2025).

Gráfico 19: Impuesto sobre los servicios de mayordomía o catering en tierra a las aeronaves.

Aeropuerto	EEE	Internacional
Adolfo Suarez Madrid-Barajas	27,17	45,29
Josep Tarradellas Barcelona-El Prat	19,02	31,70
Alicante-Elche, Gran Canaria, Tenerife Sur, Málaga-Costa del Sol y Palma de Mallorca	17,66	29,45
Bilbao, Fuerteventura, Girona, Ibiza, César Manrique-Lanzarote, Menorca, Santiago, Sevilla, Tenerife Norte y Valencia	13,59	22,65
Almería, Asturias, Coruña, FGL Granada-Jaén, Jerez, La Palma, Reus, Seve Ballesteros Santander, Vigo y Zaragoza	9,52	15,86
Albacete, Algeciras, Badajoz, Burgos, Ceuta, Córdoba, Madrid Cuatro Vientos, Hierro, Huesca Pirineos, La Gomera, León, Logroño, Melilla, Sabadell, Salamanca, San Sebastián, Son Bonet, Pamplona, Vitoria y Valladolid.	5,44	9,06

€/aeronave

Fuente: AENA (2025).

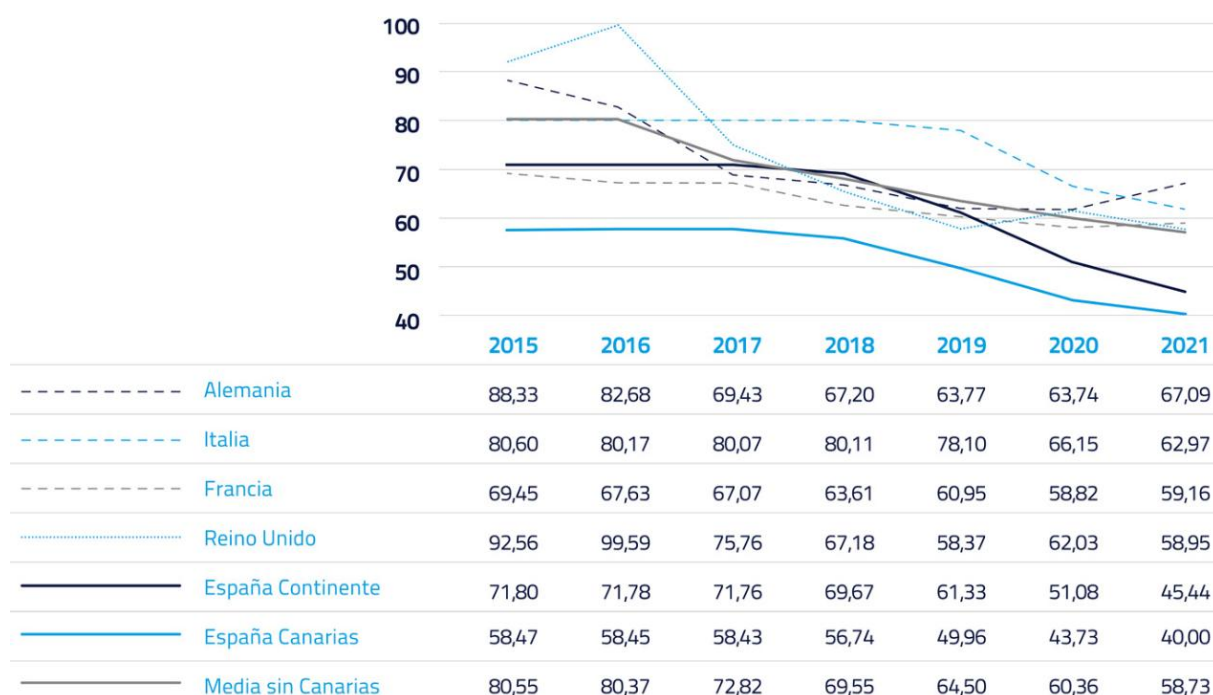
Por último, los pasajeros de salida abonarán una tasa de 0,04762 euros cada uno por utilizar el recinto aeroportuario y demás servicios de asistencia a los pasajeros (AENA, 2025).

2.3 Tasas de navegación aérea

Las tasas de navegación aérea se gestionan a nivel Europeo y vienen reguladas en la Orden TRM/229/2024, de 5 de marzo. Estas tasas se calculan en función de la distancia recorrida y el peso de las aeronaves, por lo que las aerolíneas más afectadas son aquellas que operan rutas más largas y emplean aviones de gran capacidad.

Por un lado, la tasa de ruta compensa los gastos relacionados con los servicios de navegación aérea prestados durante el trayecto del viaje. El importe viene determinado por la distancia total cubierta y el peso máximo de la aeronave en el despegue. Además, existen diferentes tarifas dependiendo de la zona geográfica en la que se opere. En la península la tarifa unitaria es de 62,73 euros, sin incluir impuestos y en las Islas Canarias es de 50,38 euros (ENAI, 2024).

Gráfico 20: Tasas de ruta a lo largo de los años (2015-2021).



Fuente: ENAIRE (2020).

Por otro lado, la tasa de aproximación grava los servicios de navegación aérea que se prestan durante la etapa de acercamiento a los aeropuertos. Estos servicios garantizan la seguridad y la fluidez en los movimientos de las aeronaves.

De manera similar a la tasa de ruta, esta también se determina atendiendo al peso de la aeronave y aplica tarifas unitarias para cada aeropuerto. Viene regulada en la Ley 1/2011, de 4 de marzo, por la que se establece el Programa Estatal de Seguridad Operacional para la Aviación Civil.

A modo de ejemplo, la tasa para los aeropuertos más concurridos como El Prat de Barcelona o Madrid Barajas es de 25,78 EUR, mientras que la de los aeropuertos de A Coruña o Jerez es de 23,20 euros (ENAIRE, 2024).

Por último, existe la posibilidad de que determinados vuelos estén exentos tanto de la tasa de ruta como de la tasa de aproximación. Algunos supuestos son las naves con un peso inferior a dos toneladas, los vuelos oficiales o de rescate, o las aeronaves militares de un país con el que exista un acuerdo de reciprocidad (ENAIRE, 2024).

2.3.1 Exención en el pago del IVA/IGIG en las tasas de navegación aérea

A partir del 1 de enero del año 2023 las aerolíneas pueden solicitar la exención del IVA/IGIC de las tasas de navegación aérea si cumplen los requisitos del artículo 10 RIVA. Para que un medio de transporte sea considerado nuevo a efectos del IVA tiene que haber volado menos de 40 horas en total, y haberse entregado en los tres meses siguientes al inicio de sus operaciones.

No obstante, esta exención no aplica a todas las compañías del sector aéreo por igual. La exención está sujeta al cumplimiento de requisitos adicionales sobre los aterrizajes y despegues, las instalaciones para el estacionamiento, el amarre y el aprovisionamiento de las aeronaves (Aviación Digital, 2023).

Para su solicitud se debe presentar una declaración responsable ante ENAIRE, el gestor de navegación aérea en España. La solicitud deberá enviarse por correo electrónico antes del 11 de enero del año en el que se quiere acceder a este beneficio (AESA, 2022).

2.4 Tasas de seguridad aérea

Las compañías aéreas tienen que asumir determinados gastos vinculados con los servicios de seguridad aérea prestados por AESA.

Este tributo financia las medidas de seguridad implementadas en los aeropuertos, tales como los controles de seguridad obligatorios para acceder a los vuelos, y el control de pasaportes.

Los sujetos pasivos son los pasajeros de salida que embarcan en los aeropuertos españoles. La normativa de AESA fija y actualiza su importe cada año y generalmente es menor para los vuelos nacionales, 0,54 euros por pasajero si es peninsular y 0,18 si es dentro de la misma CCAA, que para los vuelos que tienen como destino un país internacional, 0,63 euros por pasajero (AENA, 2025).

Gráfico 21: Tasa de seguridad aérea de AESA.

Aeropuerto	DESTINO Internacional y EEE
Todos	0,63

€ por pasajero de salida

Aeropuerto	Vuelo con aeropuerto peninsular	Vuelo interislas misma CCAA
Fuerteventura, Ceuta, Gran Canaria, Hierro, Ibiza, César Manrique-Lanzarote, La Palma, La Gomera, Melilla, Menorca, Palma de Mallorca, Son Bonet, Tenerife Norte y Tenerife Sur	0,54	0,18

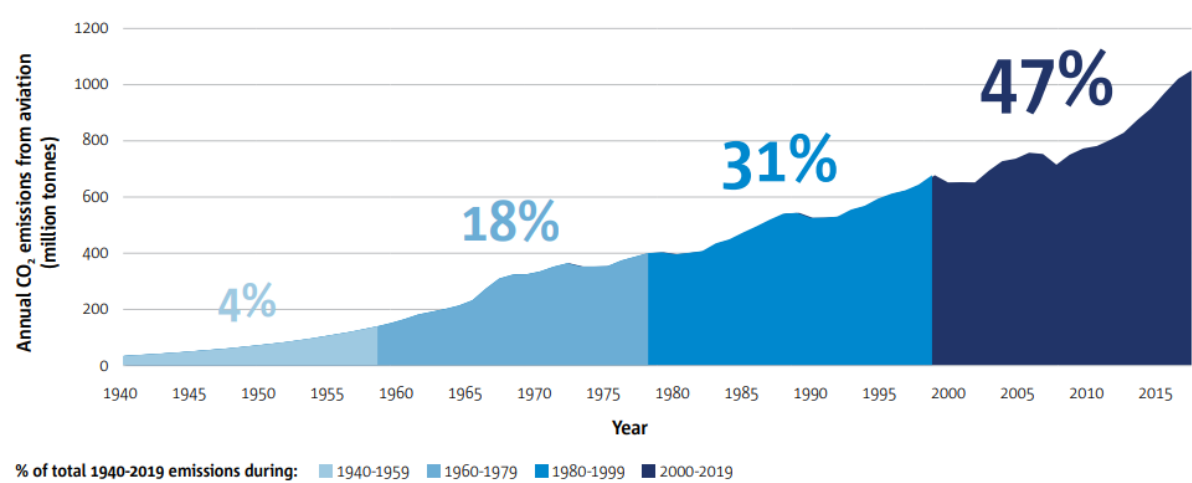
€ por pasajero de salida

Fuente: AENA (2025).

2.5 Tasas medioambientales

La UE ha implementado medidas fiscales con la finalidad de poner freno a los altos niveles de contaminación del sector aéreo que se han disparado estos últimos años. Sólo en el año 2022, las emisiones de la aviación se han duplicado pasando de 3,35 millones a 9,96 millones de toneladas de CO₂ (Cinco Días, 2023).

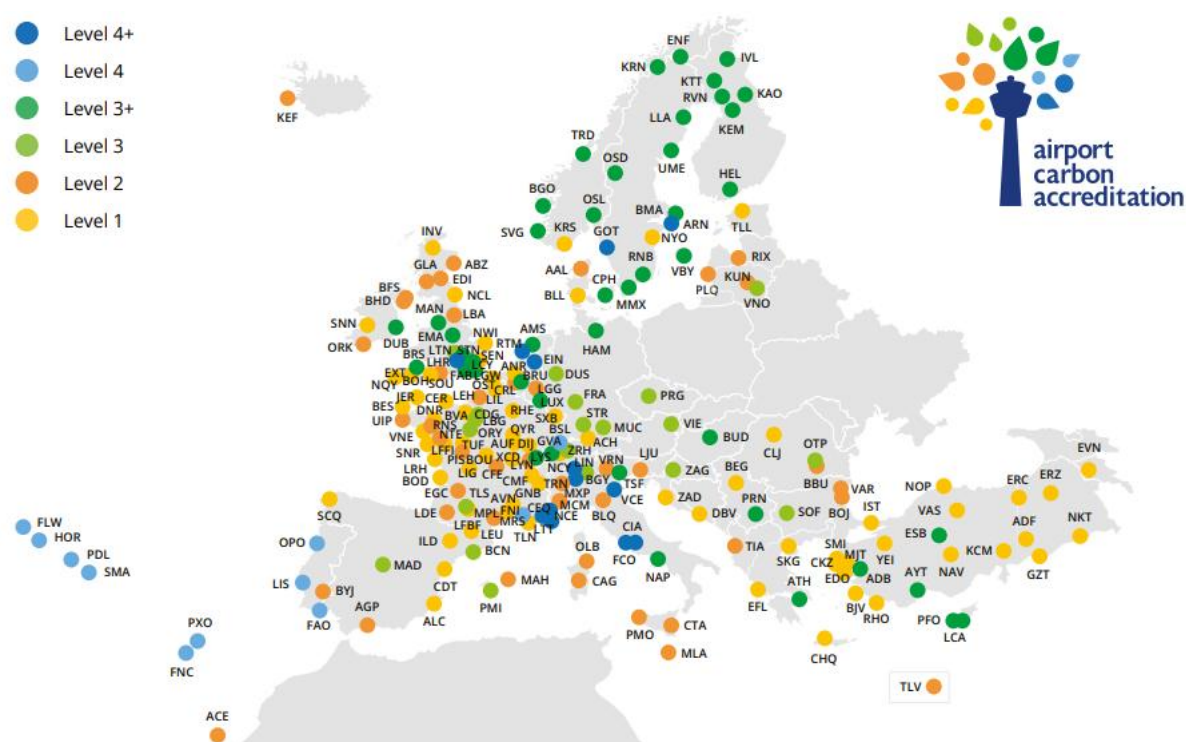
Gráfico 22: Emisiones del mercado de CO₂.



Fuente: EASA (2022).

Entre las iniciativas de la UE para reducir el impacto medioambiental del sector de la aviación, destaca el programa SESAR, un pilar del programa “Single European Sky”. Su principal objetivo es modernizar la gestión del tráfico aéreo en la UE. Busca triplicar la capacidad del tráfico aéreo y simultáneamente reducir el impacto medioambiental de cada vuelo en un 10%. Adicionalmente busca reducir los costes de la gestión del tráfico aéreo a la mitad, entre los que se incluyen los costes de infraestructura aeroportuaria, de I+D y de seguridad (Comisión Europea, 2010).

Gráfico 23: Aeropuertos europeos certificados bajo el Airport Carbon Accreditation.



Fuente: ACI EUROPE (2023).

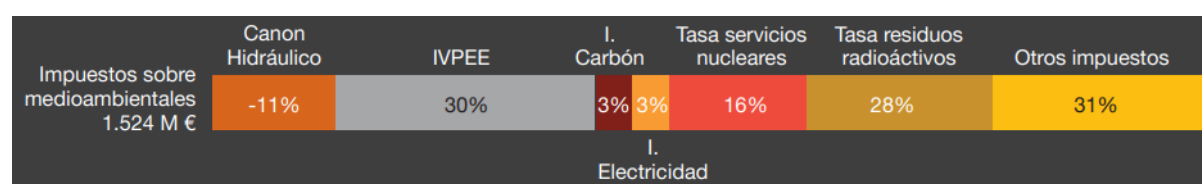
En este contexto, un total de 498 aeropuertos tienen la certificación del programa Airport Carbon Accreditation. Solo en el año 2022, 103 aeropuertos han obtenido la acreditación, cumpliendo con los requisitos de reducción de sus emisiones de CO₂. Los niveles superiores de este certificado acreditan un mayor compromiso con el medioambiente y el cumplimiento de estándares más estrictos del Acuerdo de París (Airport Carbon Accreditation, 2023).

2.6 Impuestos propios del sector del transporte aéreo

Además de los principales impuestos, existen otros tributos que se imponen específicamente a las entidades del sector aéreo.

En primer lugar, los impuestos medioambientales soportados por las grandes empresas constituyen el 11% de su contribución tributaria total (PriceWaterhouseCoopers, 2022).

Gráfico 24: Desglose de los impuestos medioambientales soportados por las grandes empresas del IBEX 35 (2021).



Fuente: PriceWaterhouseCoopers (2022).

Más concretamente en el sector del transporte aéreo el impuesto sobre hidrocarburos grava el combustible y se ha convertido en uno de los gastos operativos más importantes para las aerolíneas. En determinados países de la OECD también existen impuestos especiales sobre el queroseno, un líquido derivado del petróleo muy utilizado en la aviación por sus propiedades (Soriano, 2021).

Gráfico 25: Costes de combustibles y lubricantes.

Queroseno	0,003668
Gasolina de aviación	0,006239
Lubricantes	0,006239

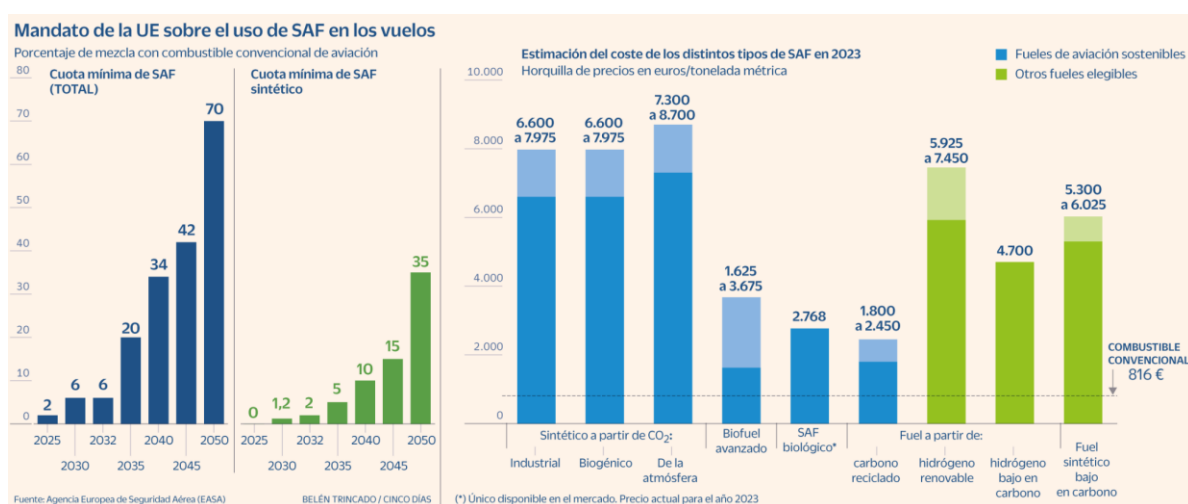
€/Litro

Fuente: AENA (2025).

Con el objetivo de alcanzar la descarbonización del transporte aéreo, la UE ha impuesto a las aerolíneas el uso obligatorio del combustible sostenible de aviación, el SAF. Esta medida forma parte de la Visión 2050 de la ICAO, en la que los 44 Estados miembros de la CEAC están trabajando para reducir su impacto medioambiental. Concretamente, la iniciativa ReFuelEU Aviation pretende reducir en un 60% las emisiones de CO₂ para el año 2050 con respecto al año 1990 (Comisión Europea, 2023).

Aunque esta medida busca la descarbonización del sector, se prevé que constituya un coste adicional para las aerolíneas de 235 millones de euros solo en España. Además, todavía no se ha desarrollado la infraestructura necesaria para la producción, distribución y almacenamiento de este combustible en los aeropuertos, lo que es una dificultad adicional (Cinco Días, 2025).

Gráfico 26: Mandato de la UE sobre la utilización de SAF en los vuelos.



Fuente: Cinco Días (2025).

En segundo lugar, las aerolíneas son sujetos pasivos de los impuestos sobre bienes inmuebles. Estos tributos municipales gravan la propiedad de las instalaciones y los terrenos aeroportuarios, los hangares y las oficinas sede de las empresas. Su regulación se halla en el TRLRHL y en la Ley del Catastro Inmobiliario, que define a los aeropuertos como bienes inmuebles de características especiales, imponiendo un 0,6% de tipo impositivo (Lefebvre, 2022).

En tercer lugar, las aerolíneas deben pagar tarifas y aranceles aduaneros cuando importan componentes de las aeronaves como las alas, los motores, el fuselaje o los sistemas de propulsión y el material de soporte y mantenimiento.

El Arancel Aduanero Común de la UE establece los derechos de aduana a pagar por cada producto y asigna un código TARIC para clasificarlo. La Directiva 2009/132/CE del Consejo establece exenciones de IVA para determinadas importaciones de bienes. Por su parte, el Reglamento de ejecución de la UE n^o 1001/2013 de la Comisión de 4 de octubre de 2013, modifica la normativa sobre la clasificación y los aranceles de importación de los productos (MAPA, s.f.).

2.7 Resumen de los Impuestos del sector aéreo

Tabla 2: Fiscalidad aplicable a compañías de transporte aéreo

<i>Impuesto</i>	<i>Fuentes Normativas</i>	<i>Hecho Imponible y Ámbito de Aplicación</i>	<i>Características</i>
Impuesto sobre Sociedades	- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS. - RD 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IS.	Obtención de rentas por las sociedades residentes en España.	- Tipo impositivo general del 25%. - Deducciones e incentivos para ERD. - Ajustes en la base imponible por rentas obtenidas en el extranjero.
Impuesto sobre el Valor Añadido	- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. - Directivas de la UE en materia de IVA.	- Operaciones de compraventa de bienes y prestación de servicios (transportes de pasajeros y mercancías).	- Exenciones para el transporte internacional de pasajeros. - Posibilidad de una liquidación mensual para grandes empresas.
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	- RDLeg. 5/2004 - Ley 35/2006 del IRPF.	- Rentas obtenidas en territorio español por entidades no residentes.	- Relevante para las aerolíneas extranjeras que operan en España. - Los CDIIs pueden modificar la tributación.
Impuesto sobre	- RDLeg. 2/2004,	- Ejercicio de	- Grava la actividad

Actividades Económicas	por el que se aprueba el TRLRHL.	actividades empresariales, profesionales o artísticas en territorio español.	económica a nivel local. - Existen exenciones y bonificaciones para determinadas empresas o durante los primeros años de actividad.
Sistema de Comercio de Emisiones	- Directiva 2003/87/CE. - Reglamento (UE) correspondiente en cada fase ETS.	- Emisión de gases de efecto invernadero (CO₂, etc.) en las operaciones de transporte aéreo dentro de la UE.	- Las aerolíneas reciben o compran derechos de emisión. - Monitorizar e informar sobre las emisiones anualmente. - Adquiridos en las subastas y negociados en el mercado secundario.
Convenios para Evitar la Doble Imposición	- Convenio entre el Reino de España y los EE. UU.. - Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania.	- Distribución de la potestad tributaria sobre las rentas derivadas de la actividad internacional.	- Evitan la doble imposición de las mismas rentas en diferentes jurisdicciones. - Relevantes para aerolíneas que operan en varios países.
Otras Tasas Aéreas y Aeroportuarias	- Legislación estatal y/o reglamentos de AENA. - Normativas	- Uso de infraestructuras y servicios aeroportuarios (aterrizaje,	- Tasas variables en función de la aeronave, la ruta y la infraestructura

	internacionales de aviación (IATA, ICAO).	estacionamiento, asistencia en tierra y seguridad)	utilizada. - Fuerte impacto en los costes operativos.
Otras regulaciones específicas (nacionales e internacionales)	- Normativa de la UE (Reglamentos de transporte aéreo). - Normas de la ICAO. - Legislación local en cada país de operación.	- Regulaciones relativas a la seguridad, los derechos de los pasajeros y el medio ambiente.	- Obligaciones relativas al sector aéreo con repercusión fiscal (multas, sanciones y coste regulatorio).

Fuente: Elaboración propia.

CAPÍTULO V. CASO PRÁCTICO DE TRIBUTACIÓN EN UNA COMPAÑÍA AÉREA

1. CONSTITUCIÓN DE UNA COMPAÑÍA AÉREA

1.1 Planificación estratégica y aspectos legales

Para constituir una aerolínea en primer lugar es necesario hacer un estudio de las circunstancias socioeconómicas de la región donde se quiere implantar. Esto incluye entre otros la economía del país, la estabilidad política, la demanda del mercado y las aerolíneas existentes con las que existe una rivalidad directa. Este estudio es la base para seleccionar el modelo de negocio que regirá la compañía para que sea lo más exitosa posible. El plan de negocio debe incluir el objeto social, las actividades desarrolladas, el transporte nacional o internacional, las metas a corto y a largo plazo, las estrategias operativas y los recursos económicos necesarios (Zapico, s.f.).

Desde un punto de vista legal, la entidad debe estar registrada formalmente con una estructura jurídica definida, ya sea como una sociedad limitada o anónima. Además se deben obtener todas las licencias y permisos necesarios para empezar a realizar operaciones. El AOC, es un certificado emitido por la autoridad competente del sector aeronáutico que autoriza las operaciones de transporte aéreo comercial.

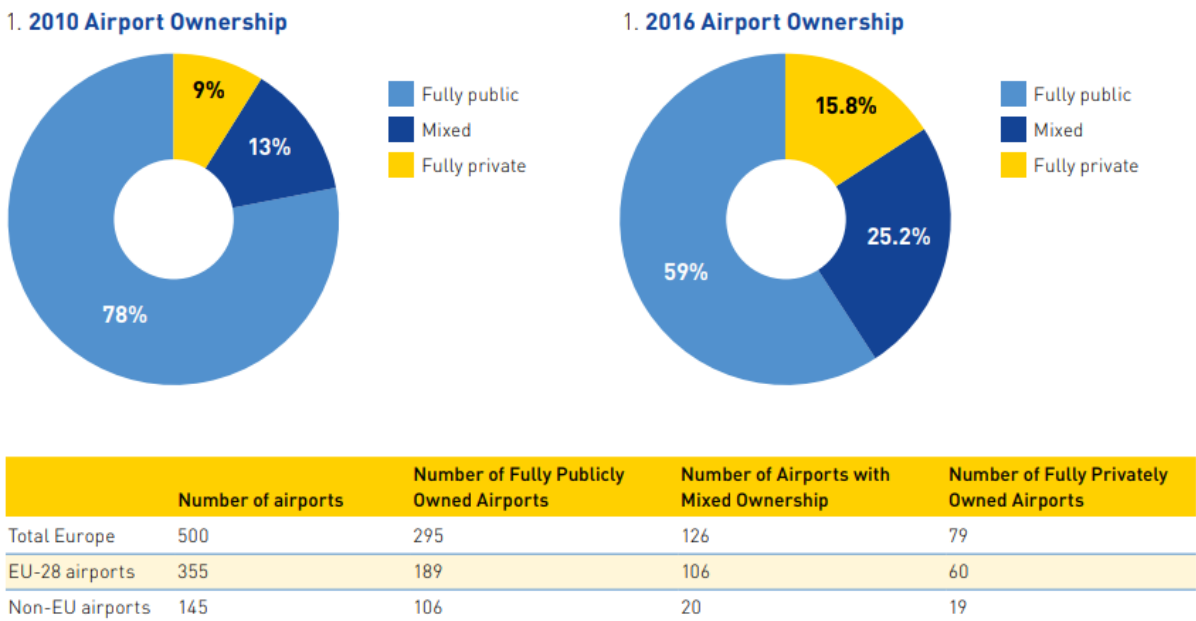
Además de la legislación nacional, las aerolíneas deben cumplir con la normativa internacional. Estas son principalmente los Códigos de la Asociación Internacional de Transporte Aéreo (IATA, 2015) y la Organización de Aviación Civil Internacional (ICAO, 2004), que regulan la industria aeronáutica.

1.2 Financiación y adquisición de la flota

Una vez completada la primera fase, las aerolíneas deben obtener la financiación necesaria para comenzar a desarrollar sus operaciones. La aerolínea debe determinar el capital necesario para la inversión inicial y escoger las fuentes de financiación para obtenerlo. Estas pueden ser propias como las aportaciones de los accionistas, o externas como los préstamos bancarios o la emisión de bonos (FasterCapital, 2024).

Desde el año 2010, la participación privada en los aeropuertos europeos ha ido en aumento. A día de hoy, alrededor del 41% de los aeropuertos en Europa cuentan con inversores privados. Sin embargo, los aeropuertos más pequeños siguen perteneciendo en gran medida al sector público porque soportan mayores dificultades económicas. Concretamente 295 de los 500 aeropuertos en Europa tienen el 100% de su capital público (ACI EUROPE, 2016).

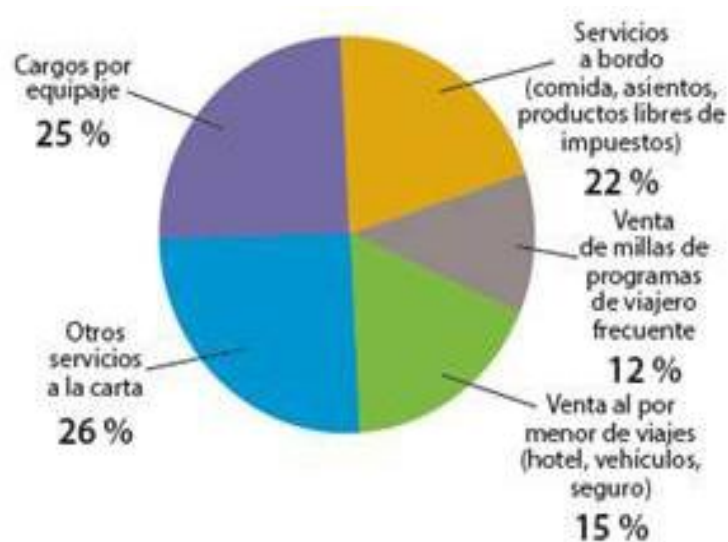
Gráfico 27: Constitución de la propiedad de los aeropuertos europeos.



Fuente: ACI EUROPE (2016).

El presupuesto debe garantizar la viabilidad económica a medio y largo plazo de la entidad, estimando de forma realista los ingresos y gastos futuros. Además de los servicios principales que presta una aerolínea, el 9% proviene de servicios complementarios: un 26% de servicios de a la carta, un 25% de cargos por equipaje y un 22% de los servicios a bordo (NEXOTUR, 2016).

Gráfico 28: Ingresos por servicios complementarios de las aerolíneas.



Fuente: NEXOTUR (2016).

En esta fase la compañía debe decidir entre comprar o alquilar la flota de aeronaves. Esta dependerá de la duración de los vuelos, el volumen de pasajeros y las características concretas de las aeronaves. Las consultas V3622-15 y V5080-16 establecen que el arrendamiento de aeronaves y su venta con arrendamiento posterior estarán exentas de IVA en virtud del artículo 22.4 LIVA.

La exención está condicionada a que las aeronaves se utilicen en vuelos internacionales y la compañía se dedique a la navegación aérea internacional. También estará exenta de IVA la compra de aeronaves y demás elementos accesorios cuando se utilicen exclusivamente en actividades públicas según lo dispuesto en la consulta V1290-20.

Además, todas las aeronaves deben estar inscritas en el Registro de Matrícula de Aeronaves Civiles en España abonando la correspondiente tarifa y aportando la documentación necesaria (AESAT, 2023).

Tabla 3: Tasas de Registro de Matriculación de las Aeronaves (2023).

	Tarifa decimoséptima (a)	Tarifa decimoséptima (b)	Tarifa decimoséptima (c)	Tarifa decimonovena
	Inscripción aeronave y expedición Certificado de Matricula	Expedición del Certificado de Matricula Provisional	Inscripciones cambios titular (compraventas y arrendamientos), novaciones, modificaciones de contratos y cancelaciones, excepto las cancelaciones por destrucción e inoperatividad.	Certificados de titularidad, cargas, flota, notas informativas y reconocimientos de firmas
Peso Kgs. Máximo al despegue	Cuantía en euros	Cuantía en euros	Cuantía en euros	Cuantía en euros
Menos de 2.000	116,68	38,90	77,79	38,90
2.000 a 5.700	194,48	77,79	116,68	38,90
5.701 a 15.000	233,34	116,68	155,55	38,90
15.001 a 50.000	311,11	155,55	194,48	38,90
50.001 y más	388,94	194,48	233,34	38,90

Fuente: AESA (2023).

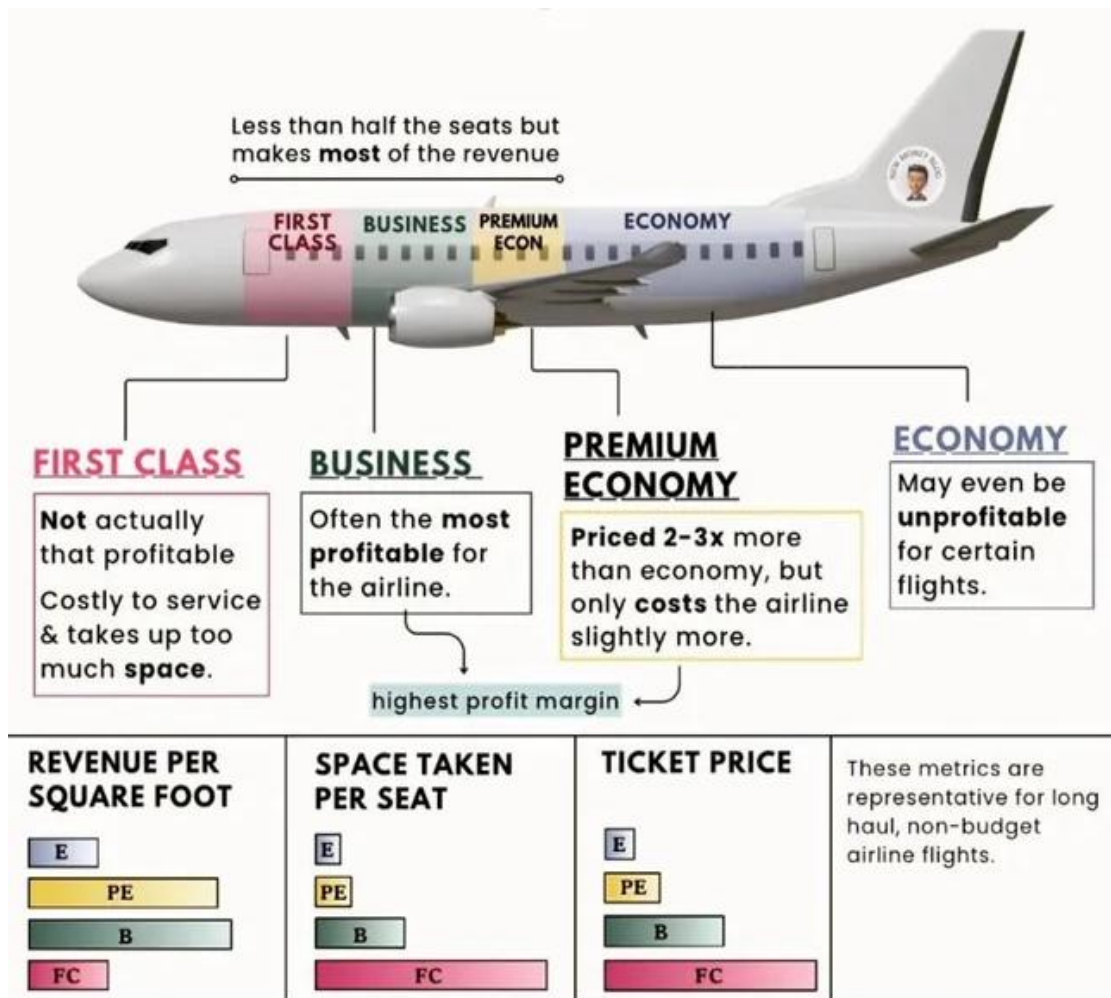
1.3 Operaciones y gestión de personal

El tercer paso para crear una aerolínea es planificar las operaciones de vuelo que va a desarrollar. Las rutas deben ser lo más eficientes posibles para ahorrar costes y para satisfacer la demanda de pasajeros identificando los horarios de llegada y salida más concurridos.

De la misma manera, se debe estudiar el impacto de las clases premium, como por ejemplo la clase Business o First Class. Aunque ocupan pocos asientos del avión, son la fuente de la mayor parte de los ingresos del avión. Solo con la clase premium se obtienen los mismos ingresos que con la clase turista. Los costes tan elevados de las categorías premium se justifican por el espacio extra de los asientos, la posibilidad de facturar maletas adicionales y una mejor comida de catering (Barnés, 2017).

Por su parte, la clase turista o “economy” es la más común y normalmente es poco rentable. No obstante, los viajeros de negocios y los clientes con mayor poder adquisitivo que viajan en las clases premium están dispuestos a pagar precios más elevados por un mejor servicio. De esta manera las aerolíneas logran un equilibrio entre la demanda de la clase turista para los pasajeros que buscan precios más bajos y la clase premium (Garrido, 2019).

Gráfico 29: Implementación de clases premium en los aviones.



Fuente: Reddit (2024).

Por otro lado, en esta fase tiene lugar la contratación del personal especializado que va a operar los trayectos. Esto incluye a los pilotos, la tripulación de cabina, el personal de tierra y el personal de operaciones. Deben estar altamente cualificados pues de ellos depende en gran medida la seguridad de los pasajeros a bordo. En este sentido cobra importancia el proceso de selección de personal, que debe ser muy riguroso y completo para garantizar la competencia de los candidatos y el cumplimiento de las exigencias establecidas por las autoridades como la DGAC. (Lorenzo, 2023).

Atendiendo a la Consulta V0961-07, las rentas obtenidas por el personal de vuelo de una aerolínea residente en España, aunque habitualmente opere vuelos internacionales, se considera obtenido en España y tributará como tal.

Gráfico 30: Tipos de empleos generados por los aeropuertos.



Fuente: ACI EUROPE (2015).

En efecto, los aeropuertos son uno de los principales creadores de empleo en la UE. Generan alrededor de 12,4 millones de empleos en total, tanto dentro como fuera del aeropuerto. Por cada 1.000 pasajeros que pasan por los aeropuertos europeos, se crean 0,954 empleos (ACI EUROPE, 2015).

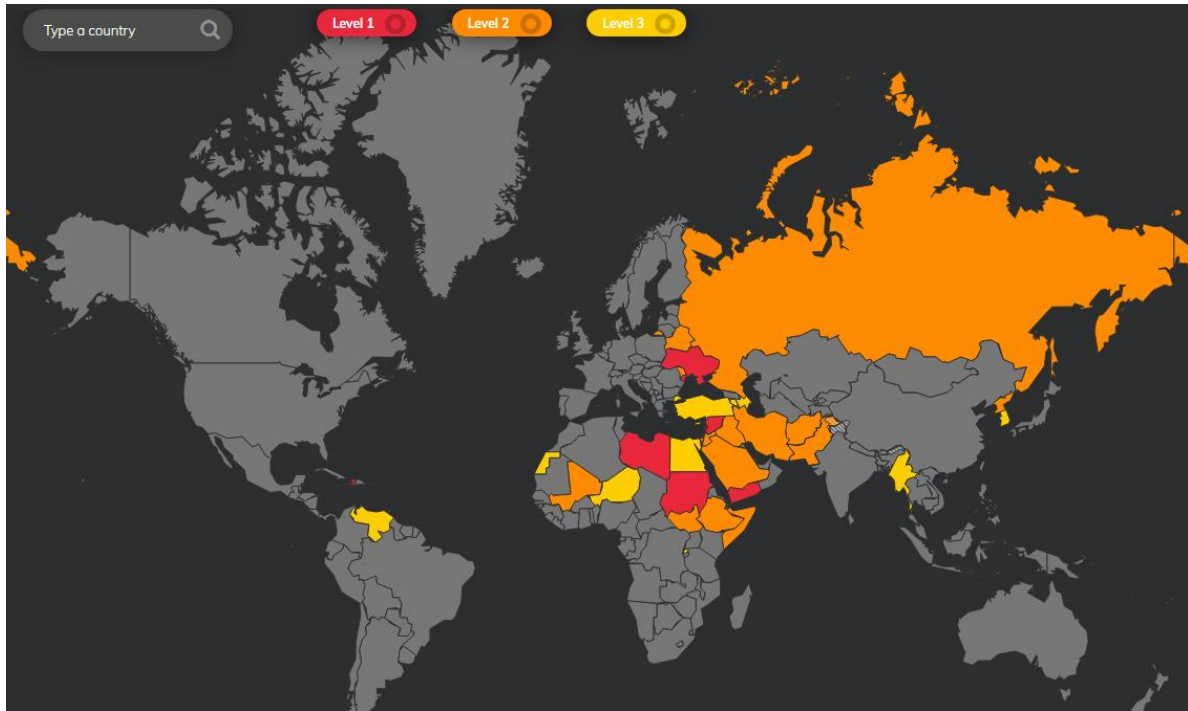
1.4 Implementación de medidas de seguridad aérea, estrategias de marketing y aplicaciones tecnológicas

En cuarto lugar, la aerolínea debe asegurar el cumplimiento de las medidas de seguridad aérea. Como consecuencia de los atentados del 11 de septiembre de 2001 estas medidas se endurecieron y se reforzó el control en las fronteras incorporando scanners corporales para detectar objetos peligrosos en el equipaje y sistemas de datos biométricos para identificar a todos los pasajeros (Blanco, 2011).

Además, las aerolíneas deben prestar especial atención al entorno geopolítico y sus circunstancias cambiantes para evitar operar en las zonas altamente peligrosas y cancelar

cualquier ruta que las atraviere. Países como Ucrania, Libia, Sudán, Siria y Yemen están clasificados en el nivel de alerta 1 por los conflictos bélicos en curso (Safe Airspace, 2025).

Gráfico 31: Mapa de zonas en alerta por conflictos geopolíticos.



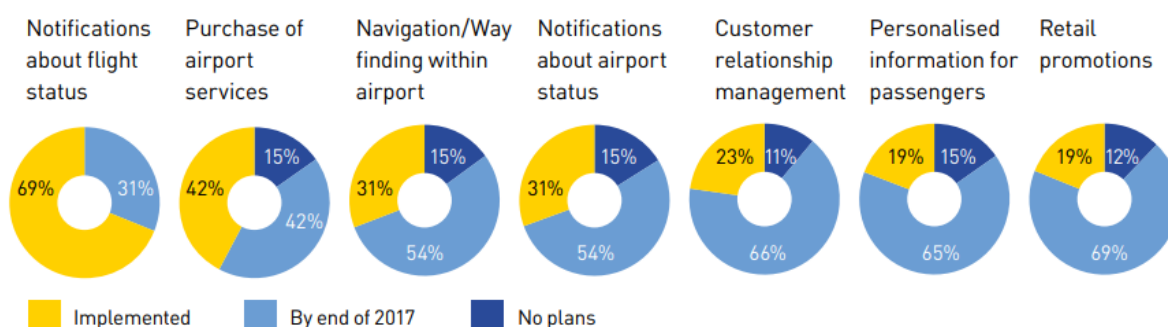
Fuente: Safe Airspace (2025).

Por otro lado, en esta fase la aerolínea necesita definir y planificar su estrategia de marketing para atraer la atención de los clientes y posicionarse en el mercado. Esto engloba una amplia variedad de actividades como crear una marca sólida, lanzar campañas publicitarias, ofrecer precios más competitivos, y crear contenido en las redes sociales (Zapico, s.f.).

El papel que desempeñan las redes sociales hoy en día es clave para conectar con el cliente y gestionar la reputación de la aerolínea, teniendo en cuenta que más del 47% de las publicaciones compartidas por los pasajeros son negativas (García, 2024).

Por último, implementar sistemas tecnológicos mejora notablemente la experiencia de los pasajeros. A través de las páginas web para comprar billetes online, las plataformas de administración de equipaje y los servicios de entretenimiento a bordo, las aerolíneas alcanzan un nivel de satisfacción mayor entre los usuarios.

Gráfico 32: Implementación de servicios móviles en aeropuertos europeos para el año (2017).



Fuente: ACI EUROPE (2014).

En el año 2017 el 69% de los pasajeros ya recibía información sobre el estado del vuelo en el teléfono y el 42% podía comprar los billetes online. En este sentido es muy importante incorporar también un servicio de atención al cliente para dar soporte a los usuarios cuando falle el sistema (ACI EUROPE, 2014).

1.5 Lanzamiento de la aerolínea e inicio de las operaciones

El paso final consiste en realizar vuelos de prueba para demostrar a la DGAC que todos los sistemas operativos y de seguridad funcionan correctamente. Los ensayos se realizan tanto si se introduce una nave nueva en la flota como si se realiza alguna reparación o el mantenimiento de un avión. Si durante estas pruebas se detectasen fallos, en esta fase se corregirían los errores realizando los ajustes que procediesen. Estos ensayos también son útiles para optimizar las operaciones y la gestión de pasajeros (CIAAC, s.f.).

Una vez se han implementado todas las correcciones necesarias, se inaugura la aerolínea y dan comienzo las operaciones de vuelo (Villegas, 2018).

2. RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA

En virtud del artículo 8 LIS, una entidad será residente en España cuando: i) su sede social esté en España, ii) su dirección efectiva, es decir, la gestión y el control de sus actividades, se

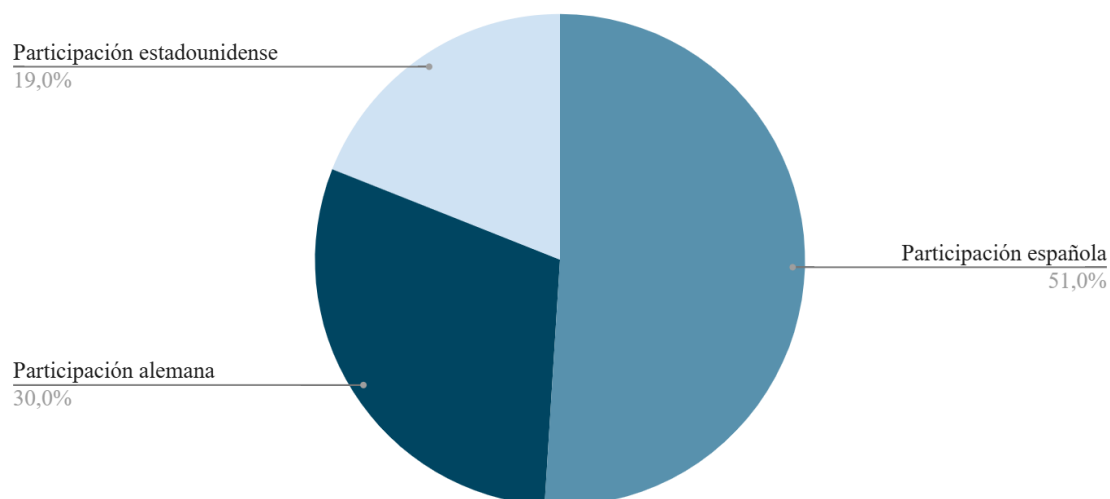
localice en territorio español y iii) haya sido constituida conforme a la normativa española. La compañía del caso práctico encaja en todos los supuestos, ya que tiene su sede social en Madrid, su dirección efectiva también está en España y se ha constituido con arreglo a la ley española. Como consecuencia todos los ingresos de la aerolínea están sujetos a tributación en España por el principio de renta mundial, salvo que los tratados internacionales dispongan lo contrario.

3. COMPOSICIÓN ACCIONARIAL Y PARTICIPACIÓN EXTRANJERA

La entidad opera bajo un modelo de capitalización mixta. El 51% del capital social de la empresa pertenece a accionistas nacionales. Este porcentaje asegura el cumplimiento del artículo 4. f) del Reglamento (CE) nº 1008/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo sobre la propiedad y el control de las aerolíneas exigido para que la concesión de una licencia de explotación para operar en la UE. El 49% restante está distribuido entre accionistas internacionales, principalmente inversores institucionales de Alemania y EE. UU.

Gráfico 33: Accionariado de la sociedad anónima del sector aéreo en España.

Modelo de capitalización mixta



Fuente: Elaboración propia.

4. CUENTAS ANUALES

4.1 Balance de Situación

El Balance de Situación de la aerolínea objeto de estudio refleja la situación económica y patrimonial de la misma en una fecha determinada, normalmente al finalizar el ejercicio contable. Está compuesto por tres cuentas: el activo, el pasivo y el patrimonio neto. Incluye notas a modo de memoria referentes a alguna de las partidas (Lefebvre, 2017).

Tabla 4: El Balance de Situación

	2023 (miles €)	2024 (miles €)
Inmovilizado intangible*	50	55
Inmovilizado material**	150	160
Activos por impuesto diferido	20	25
Total activo no corriente	220	240
Existencias	10	12
Deudores comerciales y otras cuentas	40	50
Efectivo y otros activos líquidos	50	60
Total activo corriente	100	122
Total activo	320	362
Capital	50	50
Reservas***	20	40
Resultado del ejercicio	10	15
Total patrimonio neto	80	95
Deudas a largo plazo	100	110

Provisiones****	20	25
Total pasivo no corriente	120	135
Acreedores comerciales y otras cuentas	70	90
Deudas a corto plazo	50	42
Total pasivo corriente	120	132
Total pasivo	240	267
Total patrimonio neto y pasivo	320	362

* El inmovilizado intangible incluye los derechos de leasing y los derechos de aterrizaje para operar en los aeropuertos.

** El inmovilizado material incluye la flota de aviones, la infraestructura aeroportuaria y el equipamiento auxiliar.

*** En ambos periodos las reservas están constituidas por un 50% de reserva legal y otro 50% de reserva estatutaria.

**** Las provisiones por expectativas futuras no serán deducibles en el IS.

Fuente: Elaboración propia.

4.2 Cuenta de pérdidas y ganancias

La Cuenta de Pérdidas y Ganancias ilustra el cálculo del resultado económico obtenido en el ejercicio de la entidad, que normalmente coincide con el año natural. Indica los beneficios y pérdidas devengados en el año y no se acumula a los siguientes como hace el Balance (Lefebvre, 2017).

Tabla 5: La Cuenta de Pérdidas y Ganancias

	2023 (miles €)	2024 (miles €)
Importe neto de la cifra de negocios	800	896
Otros ingresos de explotación*	200	125
Total ingresos de explotación	1.000	1.021
Aprovisionamientos	-150	-180
Gastos de personal	-100	-120
Otros gastos de explotación**	-200	-220
Amortización del inmovilizado***	-30	-35
Deterioro y resultado por enajenaciones	-5	-8
Resultado de explotación	515	458
Gastos financieros	-15	-18
Resultado contable antes de impuestos	500	440
Impuesto sobre beneficios	59.839,75	
Resultado del ejercicio	440.160,25	

* La partida “otros ingresos de explotación” incluye los ingresos de las tarifas de seguros en el transporte aéreo.

** El combustible constituye el gasto más significativo en el sector aeronáutico.

*** Se aplica una amortización acelerada para las aeronaves adquiridas en virtud de contratos de leasing regulados en el artículo 106 LIS.

Fuente: Elaboración propia.

4.3 Estado de Flujos de Efectivo

El Estado de Flujos de Efectivo refleja la situación financiera de una entidad y los movimientos de dinero dentro de la empresa. Se divide en tres categorías en función de la naturaleza y el origen de los flujos: actividades de explotación, de inversión y de financiación. Plasma la capacidad de la aerolínea para generar, gastar y conservar el efectivo (Lefebvre, 2017).

Tabla 6: Estado de Flujos de Efectivo

	2023 (miles €)	2024 (miles €)
Resultado antes de impuestos	500	440
Amortización del inmovilizado	30	35
Variación en existencias	-2	-2
Aumento de cuentas por pagar	10	15
Aumento de cuentas por cobrar	-10	-15
<i>Flujo neto de efectivo de actividades de explotación</i>	528	473
Variación en el activo no corriente	-20	-25
<i>Flujo neto de efectivo de actividades de inversión</i>	-20	-25
Préstamos bancarios	25	30
Pago de dividendos	-300	-200
<i>Flujo neto de efectivo de actividades de financiación</i>	-300	-200
Variación neta de efectivo total del periodo	208	248

Fuente: Elaboración propia.

5. CÁLCULO DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES DEL AÑO 2023

A continuación, se va a calcular el IS del año 2023 para la aerolínea del caso práctico. El correspondiente al año 2024 se presentará el 25 de julio de 2025 y aún no se dispone de un informe de auditoría de cuentas.

5.1 Resultado de la Contabilidad y Modificaciones

Para el cálculo del IS, se parte del resultado contable de la compañía y se realizan una serie de ajustes temporarios y permanentes sobre ese importe para calcular la cifra sobre la que se aplicará el tipo de gravamen. Los ajustes temporarios generan diferencias entre el resultado contable y el fiscal que con el paso del tiempo se acaban revirtiendo. Es decir, afectan al resultado fiscal de la empresa durante un periodo de tiempo limitado y en el futuro se compensan. Por el contrario, los ajustes permanentes generan diferencias pero no revierten en ningún momento. Sus efectos son definitivos, y no se compensan con otros ingresos o gastos en el futuro (Lefebvre, 2024).

5.2 Determinación de la Base Imponible

Para determinar la base imponible se parte del resultado contable antes de impuestos, y se ajusta realizando los ajustes positivos y negativos pertinentes.

Resultado contable antes de impuestos	500.000 €
---------------------------------------	-----------

5.2.1 Aplicación del Régimen de Empresas de Reducida Dimensión

El importe neto de la cifra de negocios en el año 2021 fue de 100.500 euros, y en 2022 de 200.500 euros. En virtud del artículo 101 LIS, para acogerse al régimen de ERD el importe neto de la cifra de negocios debe haber sido inferior a 10.000.000 euros en el periodo impositivo anterior.

Dado que la entidad obtuvo en 2022 una cifra de negocios de 200.500 euros, no supera el umbral establecido en la normativa. Por lo tanto podrá aplicar los beneficios fiscales de los artículos 102 a 105 LIS.

5.3 Ajustes Fiscales Extracontables Positivos

5.3.1 *Amortización de un Avión*

En enero del año 2023, la aerolínea adquirió un avión modelo Boeing 737 MAX por 150.000 euros. Dicho avión se ha utilizado para operar las rutas internacionales a Londres y a París. Para su amortización la sociedad aplica el coeficiente máximo permitido en las tablas del artículo 12.1 a) LIS, del 5% anual.

Cálculo de la amortización fiscal y contable: $150.000 \times 5\% = 7.500$ euros.

Dado que la amortización contable coincide con la amortización fiscal, no procede realizar ningún ajuste extracontable.

5.3.2 *Deterioro de Créditos por Insolvencia*

Durante el año 2023 la entidad ha registrado un deterioro de créditos de 50.000 euros por el impago de una empresa de mantenimiento aeronáutico de la que posee un 35% del capital de esta empresa. Conforme al artículo 13 LIS, las pérdidas por deterioro de créditos por empresas vinculadas no son fiscalmente deducibles, salvo que el deudor se encuentre en concurso y el juez haya abierto la fase de liquidación.

La pérdida por deterioro no es fiscalmente deducible ya que la empresa vinculada no se encuentra en una situación concursal. Se realiza un ajuste extracontable positivo de 50.000 euros.

5.3.3 *Provisión para Indemnizaciones por Despidos*

Debido a la crisis del sector aéreo y la reducción de la demanda de vuelos, la aerolínea ha decidido dotar una provisión de 20.000 euros. Su objetivo es cubrir el importe de las indemnizaciones por el potencial despido de cinco trabajadores del personal de cabina. Según el artículo 14.3 a) LIS, no son fiscalmente deducibles las provisiones que cubran gastos futuros que no sean obligaciones firmes.

Puesto que esta provisión cubre una expectativa de gasto sin un compromiso cierto y firme, se realiza un ajuste extracontable positivo de 20.000 euros.

5.3.4 Gastos de Atenciones a Clientes

En el año 2023 la entidad invitó a representantes de varias agencias de viajes a un evento corporativo para fortalecer sus relaciones comerciales. El gasto total del evento, incluyendo comidas, merchandising y personal ascendió a 1.500 euros. En virtud del artículo 15 e) LIS, los gastos por atenciones a clientes no se consideran liberalidades, por lo que este gasto será fiscalmente deducible solo hasta el 1% del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo.

Como el gasto es inferior a 5.000 euros, no procede realizar ningún ajuste extracontable y se considera gasto fiscalmente deducible.

5.3.5 Multa por incumplimiento de la Normativa Aeronáutica

La aerolínea ha recibido una multa de 600 euros impuesta por la autoridad aeroportuaria por incumplimiento de la normativa de seguridad en la pista de aterrizaje. Conforme al artículo 15 c) LIS, las multas y sanciones administrativas no son fiscalmente deducibles.

Por lo tanto se realiza un ajuste extracontable positivo por el importe de la sanción, es decir 600 euros.

5.3.6 Cuadro resumen de los Ajustes Fiscales Extracontables Positivos

A continuación se resumen los ajustes fiscales positivos realizados en el período impositivo.

Tabla 7: Cuadro resumen de los Ajustes Fiscales Extracontables Positivos

Imputación al sujeto pasivo de las bases imponibles positivas de las sociedades a las que se aplica el régimen de transparencia fiscal internacional (artículo 4.2 LIS)	0 €
Exceso de las dotaciones a las amortizaciones (artículo 12 LIS)	0 €
Exceso de las dotaciones a las provisiones por pérdida de valor de los elementos patrimoniales (artículo 13 LIS)	50.000 €
Provisiones para riesgos y gastos no deducibles (artículo 14 LIS)	20.000 €
Gastos no deducibles (artículo 15 LIS)	600 €
Valoraciones de operaciones a precio de mercado (artículos 15 - 17 LIS)	0 €
TOTAL	70.600 €

Fuente: Elaboración propia.

5.4 Ajustes Fiscales Extracontables Negativos

5.4.1 Exención de los dividendos percibidos

La entidad ha percibido 15.000 euros en dividendos por ostentar una participación del 20% en AirTech, S.A., una empresa residente en territorio español dedicada a la innovación en tecnología aeronáutica. Dado que la participación supera el 5% y ha sido mantenida de manera ininterrumpida durante más de un año, se aplica la exención del 95% de los dividendos obtenidos del artículo 21 LIS.

El cálculo de la exención es el siguiente, $15.000 \times 95\% = 14.250$ euros.

Se realiza un ajuste extracontable negativo de 14.250 euros.

5.4.2 Cuadro resumen de los Ajustes Fiscales Extracontables Negativos

A continuación se resumen los ajustes fiscales negativos realizados en el período impositivo.

Tabla 8: Cuadro resumen de los Ajustes Fiscales Extracontables Negativos

Ajuste bilateral negativo en operaciones vinculadas (artículo 17 LIS)	0 €
Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre beneficios repartidos y la transmisión de valores representativos de los fondos propios (artículo 21 LIS)	14.250 €
Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (artículo 22 LIS)	0 €
TOTAL	14.250 €

Fuente: Elaboración propia.

5.5 Base Imponible y Base Imponible Previa

Una vez aplicadas las correcciones fiscales, se obtiene la base imponible antes de la reserva de nivelación y de la compensación de bases imponibles negativas. La base imponible previa asciende a un total de 556.350 euros.

Tabla 9: Cálculo de la Base Imponible Previa

Cifra Neta de Negocios antes de Impuestos	500.000 €
Ajustes Fiscales Extracontables Positivos	70.600 €
Ajustes Fiscales Extracontables Negativos	- 14.250 €
Base Imponible Previa	556.350 €

Fuente: Elaboración propia.

5.5.1 Compensación de Bases Imponibles Negativas de Ejercicios Anteriores

Como consecuencia de la pandemia sanitaria la aerolínea registró pérdidas en el ejercicio de 2021. Como consecuencia, la empresa generó bases imponibles negativas por un importe de 20.500 euros.

El artículo 26 LIS establece que las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pueden ser compensadas con la base imponible positiva de ejercicios futuros. No establece un límite temporal, por lo que la entidad podrá reducir su carga fiscal cuando vuelva a generar beneficios. No obstante, la compensación está sujeta al límite del 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y de nivelación. Además, si la cifra de negocios es inferior a 1.000.000 euros, como es el caso de esta aerolínea, se podrá compensar el 100%.

En 2023 la entidad ha obtenido una base imponible positiva de 556.350 euros. Como la compensación de bases imponibles negativas no está sujeta a ningún límite por ser su cifra de negocios inferior a un millón de euros, la empresa opta por compensar 20.500 euros de las pérdidas acumuladas.

Cabe mencionar que en virtud de la Consulta V0152-15, si las pérdidas hubieran sido obtenidas por un EP en el extranjero, no serían deducibles en el IS de la matriz española. Las únicas excepciones según el artículo 14.1 k) LIS son la transmisión del EP o el cese de su actividad.

5.5.2 Aplicación de la Reserva de Nivelación

El artículo 105 LIS establece que las entidades acogidas al régimen de ERD, pueden aplicar la reserva de nivelación. Esta permite minorar la base imponible, después de la compensación de bases imponibles negativas, hasta un 10% de su importe con el límite de 1.000.000 euros. Su objetivo es compensar las bases imponibles negativas que la empresa genere en los siguientes cinco ejercicios.

Dado que la entidad ha obtenido una base imponible positiva de 535.850 euros después de compensar las bases imponibles negativas, puede aplicar una reducción del 10%, es decir, 53.585 euros.

Este importe se revertirá en los cinco ejercicios siguientes si la empresa genera bases imponibles negativas. Sin embargo, si una vez que finaliza ese período no se han generado bases imponibles negativas, el importe se sumará a la base imponible del quinto año.

5.5.3 Cálculo de la Base Imponible

La base imponible previa de la entidad, tras considerar ajustes extracontables y la aplicación de beneficios fiscales, asciende a 482.265 euros.

Tabla 10: Cálculo de la Base Imponible

Base Imponible Previa	556.350 €
Bases Imponibles Negativas de años anteriores	20.500 €
Reserva de Nivelación	53.585 €
Base Imponible	482.265 €

Fuente: Elaboración propia.

5.6 Cálculo del Impuesto sobre Sociedades

5.6.1 Aplicación del Tipo de Gravamen

Dado que la aerolínea es una empresa de nueva creación y se encuentra en los dos primeros ejercicios en los que obtiene una base imponible positiva, según el artículo 29.1 LIS, puede acogerse al tipo de gravamen reducido del 15% en lugar del tributar por el 25%.

5.6.2 Cálculo de la Cuota Íntegra

La cuota íntegra del IS correspondiente al ejercicio 2023 es de 72.339,75 euros, antes de aplicar posibles deducciones y bonificaciones adicionales.

El cálculo de la cuota íntegra aplicando el tipo de gravamen es el siguiente: $482.265 \times 15\% = 72.339,75$ euros.

5.6.3 Deducciones por Doble Imposición

En el presente ejercicio no procede aplicar ninguna deducción por doble imposición en virtud del artículo 31 LIS. No se ha realizado ninguna operación que haya provocado que una misma renta haya sido gravada dos veces. La aerolínea tampoco posee participaciones en entidades extranjeras.

Tabla 11: Deducciones por Doble Imposición

Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente (artículo 31 LIS)	0 €
Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios (artículo 31 LIS)	0 €
TOTAL	0 €

Fuente: Elaboración propia.

5.6.4 Bonificaciones en la Cuota Íntegra

Aunque en el presente ejercicio económico la aerolínea no cumple los requisitos para aplicar bonificaciones en la cuota íntegra, la normativa del IS contempla distintos incentivos fiscales que pueden reducir la carga tributaria para casos específicos.

Tabla 12: Bonificaciones en la Cuota Íntegra

Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (artículo 33 LIS)	0 €
Bonificación por prestación de servicios públicos locales (artículo 34 LIS)	0 €
Bonificación del 40% de la cuota íntegra de rentas derivadas del arrendamiento de viviendas (artículo 49 LIS)	0 €
TOTAL	0 €

Fuente: Elaboración propia.

5.6.5 Deducciones para la Realización de determinadas Actividades

La aerolínea ha invertido en el desarrollo de un nuevo sistema de navegación y optimización de rutas aéreas basado en IA, con el objetivo de reducir el consumo de combustible y mejorar la eficiencia operativa. Esta inversión le permite aplicar la deducción gasto en I+D, contemplada en el artículo 35 LIS que asciende a 12.500 euros. Esta deducción no puede superar el 25% de la cuota íntegra previa a la aplicación de bonificaciones y deducciones.

El límite para la deducción se calcula de la siguiente manera: $72.339,75 \times 25\% = 18.084,9375$ euros.

El gasto de inversión en I+D entra dentro del límite establecido por ley y la aerolínea se lo deduce íntegramente.

Tabla 13: Deducciones para la Realización de determinadas Actividades

Deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo (artículo 35 LIS)	12.500 €
Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores (artículo 36 LIS)	0 €
Deducción por creación de empleo para trabajadores (artículo 38 LIS)	0 €
Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad (artículo 38 ter LIS)	0 €
TOTAL	12.500 €

Fuente: Elaboración propia.

5.6.6 Cuota Líquida

Como resultado de minorar el importe de las deducciones y bonificaciones correspondientes de la cuota íntegra, se obtiene la cuota líquida.

Tabla 14: Cálculo de la Cuota Líquida

Cuota Íntegra	72.339,75 €
Deducciones por Doble Imposición Internacional	0 €
Bonificaciones en la Cuota Íntegra	0 €
Deducciones para la Realización de determinadas Actividades	12.500 €
Cuota Líquida	59.839,75 €

Fuente: Elaboración propia.

5.6.7 Retenciones practicadas, pagos a cuenta y pagos fraccionados

Conforme al artículo 41 LIS, serán deducibles de la cuota líquida las retenciones, los pagos a cuenta y los pagos fraccionados ingresados durante el ejercicio. Si el importe de lo ingresado supera la cuota líquida del impuesto, la AEAT procederá a devolver el exceso a la entidad.

La entidad ha realizado un pago fraccionado a cuenta del IS de 11.300 euros durante el ejercicio de 2023, por lo que la cuota a ingresar será de 48.539,75 euros.

Tabla 15: Cálculo de la Cuota a ingresar o a devolver

Cuota Líquida	59.839,75 €
Retenciones practicadas (artículo 41 LIS)	0 €
Pagos a cuenta (artículo 41 LIS)	0 €

Pagos fraccionados (artículo 40 LIS)	11.300 €
Cuota a ingresar o a devolver	48.539,75 €

Fuente: Elaboración propia.

5.6.8 Cuota a ingresar o a devolver

La cuota líquida del impuesto equivale a 59.839,75 euros en total. No obstante, como ya se han realizado pagos fraccionados la aerolínea deberá ingresar el importe restante de 48.539,75 € euros en el ejercicio de 2023.

6. REPARTO DE BENEFICIOS DEL AÑO 2023

La aerolínea ha cerrado el ejercicio de 2023 sin registrar pérdidas, por lo que podrá distribuir los beneficios generados a sus accionistas.

El caso práctico ilustrará el reparto de beneficios del año 2023 pues la Junta General de Accionistas ya lo ha acordado, tras realizar la auditoría de cuentas y pagar el IS. Por el contrario, en el ejercicio 2024 aún no se ha realizado la distribución de beneficios porque las cuentas del ejercicio todavía no se han auditado.

Tabla 16: Distribución del beneficio después de impuestos

Beneficio antes de Impuestos	500.000 €
Cuota líquida	59.839,75 €
Beneficio después de Impuestos	440.160,25 €
Reserva Legal	10.000 €
Reserva Voluntaria	10.000 €
Reparto de dividendos	300.000 €

Remanente	120.160,25 €
-----------	--------------

Fuente: Elaboración propia.

6.1 Dotación de las Reservas Legal y Voluntaria

Por un lado, se ha dotado la reserva legal, que atendiendo al artículo 274 LSC, debe asignarse como mínimo un 10 % del beneficio después de impuestos, hasta que alcance al menos el 20 % del capital social. El capital social de la entidad es de 50.000 euros y la reserva legal es de 20.000 euros, lo cual ya constituye un 20%. Sin embargo, la entidad ha optado por aportar 10.000 euros más.

Por otro lado, el importe por el que se dota la reserva estatutaria varía en función de la estrategia financiera que la empresa quiera seguir. En 2023 la entidad ha acordado dotar esta reserva en igual medida que la reserva legal para dotar de musculatura financiera a la entidad, por un total de 10.000 euros.

6.2 Distribución de Beneficios

En virtud del artículo 273 LSC la Junta General de Accionistas aprobó la distribución de dividendos por un importe total de 300.000 euros para el año 2023. Esta distribución está sujeta a retención fiscal y la sociedad deberá ingresar el importe retenido mediante el modelo 123 de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, IS y del IRNR de la AEAT antes del día 20 del mes siguiente al pago.

7. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES

El IRNR grava las rentas obtenidas en España por entidades y personas físicas que no tienen su domicilio fiscal en dicho territorio. La distribución de dividendos del caso práctico está sujeta a retención en virtud del RDLeg. 5/2004 y a los CDIIs que España tiene suscritos con ambos países (Lefebvre, 2014).

En el ejercicio 2023, la Junta General de Accionistas aprobó la distribución de dividendos por un importe total de 300.000 euros. Estos serán repartidos a los socios en función del porcentaje de participación que tenga cada socio en la entidad.

Para el socio residente en EE. UU., el artículo 10 del CDII entre ambos países establece que se aplicará una retención del 10% para una participación inferior al 25%, como la que el socio posee que es del 19%. Sobre los 57.000 euros de dividendos brutos que le corresponden, se practicará una retención de 5.700 euros y el dividendo neto será de 51.300 euros.

Para el socio residente en Alemania el artículo 10 del CDII entre España y Alemania establece una retención del 5% cuando el beneficiario posea al menos un 10% de participación en la empresa. Como el socio cuenta con el 30% del capital, la retención será del 5% sobre los 90.000 euros brutos, lo que supone una retención de 4.500 euros y un dividendo neto de 85.500 euros. No obstante, si el beneficiario cumple los requisitos de la Directiva 2011/96/UE, se podría eximir la obligación de retener en España.

Los dividendos del socio residente en España estarán sujetos a una retención del 19%, conforme a los artículos 128 LIS y 43 RIRPF. La retención será de 29.070 euros, sobre los 153.000 euros de dividendos brutos que le corresponden y el dividendo neto será de 123.930 euros.

Tabla 17: Reparto de Dividendos

Socio	Participación	Dividendos brutos	Retención aplicada	Importe retenido	Dividendos netos
EE.UU	19%	57.000 €	10%	5.700 €	51.300 €
Alemán	30%	90.000 €	5%	4.500 €	85.500 €
Español	51%	153.000 €	19%	29.070 €	123.930 €
TOTAL	100%	300.000 €		39.270 €	260.730 €

Fuente: Elaboración propia.

La entidad deberá ingresar en la Agencia Tributaria los importes retenidos a los socios no residentes, que ascienden a un total de 10.200 euros. Para ello, la compañía presentará el

modelo 216, de conformidad con el artículo 41 del RIRNR. Asimismo, los socios extranjeros podrán acreditar las retenciones practicadas en España ante las administraciones tributarias de sus países de residencia para evitar la doble imposición.

CAPÍTULO VI. CONCLUSIÓN

El análisis realizado en este TFG sobre la fiscalidad de una gran empresa incardinada en el sector del transporte aéreo y su comparación con la tributación de otros sectores empresariales lleva a la siguiente conclusión.

El sector aéreo hace frente a una elevada carga fiscal caracterizada por los tributos que se aplican a las entidades dedicadas a la aviación en particular. Estos impuestos no son semejantes a los que las entidades de otros sectores soportan. Entre ellos destacan los impuestos medioambientales que pretenden reducir las emisiones de carbono, los elevados precios del combustible ecológico SAF y del queroseno y las altas tasas aeroportuarias y de navegación aérea en determinados aeropuertos.

Si bien es cierto que las aerolíneas soportan una fuerte carga tributaria por las numerosas tasas e impuestos especiales que este sector debe soportar, tienen a su vez bastantes incentivos fiscales a su disposición. A título de ejemplo cabe destacar las deducciones por I+D en el IS, la exención de IVA en vuelos internacionales, las deducciones por doble imposición internacional y el régimen de leasing aeronáutico.

A mi parecer, lo que verdaderamente marca la complejidad del sector aéreo es su sujeción a la normativa nacional e internacional. Estas compañías deben hacer frente a tributos de diversa índole desde impuestos armonizados a nivel europeo como el IVA, pasando por los CDIIs firmados con otros estados para la tributación por IRNR, y el IS e IRPF recaudados en todo el territorio español, hasta llegar a los tributos locales y las tasas específicas que establece cada aeropuerto en función de lo transitados que estén.

Por añadidura, la normativa que regula la imposición tributaria está en constante cambio, lo que supone una dificultad adicional. El sector aeronáutico es un sector que se ve muy afectado por el panorama geopolítico. Son ejemplos de ello las implicaciones que han tenido para este

sector los atentados en EE. UU. del 2001, la crisis sanitaria del COVID-19 del año 2020 y las recientes guerras de Ucrania y Rusia y Palestina e Israel.

Sin embargo, esta exposición al entorno internacional fomenta la formación de alianzas estratégicas entre entidades de diferentes países. Como consecuencia de querer optimizar la gestión de los recursos, muchas aerolíneas han firmado acuerdos generando sinergias y obteniendo ventajas competitivas. Son ejemplo de ello las alianzas globales de OneWorld o Star Alliance, que no sólo recortan los costes operativos por compartir la infraestructura aeroportuaria existente, si no que también aumentan sus ingresos considerablemente al acceder a nuevos mercados y a operar a diferentes destinos a los cuales ahora se tiene un mejor acceso.

De manera adicional estos acuerdos facilitan la cooperación fiscal entre las aerolíneas, en la cual los CDIIs evitan que una misma renta sea gravada en varias jurisdicciones. De esta manera, las aerolíneas pueden beneficiarse de los tipos impositivos más reducidos y tasas de retención de dividendos más bajas ofrecidas en otros países.

Hace más de un siglo, en 1914, cuando despegó el primer avión comercial, este sector era considerado lujoso exclusivo e inaccesible para muchos. Solo las personas más adineradas podían permitirse transportarse utilizando ese medio de transporte. Sin embargo, hoy en día se ha vuelto mucho más accesible, transformando lo que una vez fue un lujo, en una rutina diaria para miles de personas. Poco más del 80% de la población mundial ya ha utilizado el avión como medio de transporte, lo que refleja unos avances notables en la tecnología de la aviación y el papel que las aerolíneas han tenido al ofrecer precios más asequibles (Rosen, 2017).

Esta creciente demanda de pasajeros plantea numerosas cuestiones en cuanto al futuro de la aviación. ¿Serán las aerolíneas capaces de adaptarse a este aumento en la demanda mientras hacen frente a la elevada carga fiscal a la que están sujetas y reducen su impacto medioambiental?

CAPÍTULO VII. BIBLIOGRAFÍAS Y REFERENCIAS

1. MANUALES Y OBRAS ESPECIALIZADAS

AEAT, *Manual práctico de autoliquidación del Impuesto de Sociedades*, 2023 (disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/Ayuda/23Manual/200.shtml>; última consulta 14/03/2025).

AEAT, *Manual práctico de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 2024 (disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/24manual/IVA.html>; última consulta 14/03/2025).

AEAT, *Manual de tributación de No Residentes*, 2025 (disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-tributacion-no-residentes.html>; última consulta 14/03/2025).

Francis Lefebvre, *Claves Prácticas Francis Lefebvre Hidrógeno*, 24 de febrero de 2022 (disponible en: <https://lefebvre.es/>; última consulta 18/03/2025).

Francis Lefebvre, *Memento Experto Francis Lefebvre Contabilidad para abogados*, 31 de marzo de 2017 (disponible en: <https://lefebvre.es/>; última consulta 18/03/2025).

Francis Lefebvre, *Memento Práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*, 21 de junio de 2024 (disponible en: <https://lefebvre.es/>; última consulta 18/03/2025).

Francis Lefebvre, *Memento Práctico Francis Lefebvre Reforma del IRPF e IRNR 2015*, 17 de diciembre de 2014 (disponible en: <https://lefebvre.es/>; última consulta 18/03/2025).

ICAO, *Manual sobre reglamentación del transporte aéreo internacional*, 2004 (disponible en: https://www.icao.int/meetings/atconf6/documents/doc%209626_es.pdf; última consulta 18/03/2025).

Martínez Cañellas, A. M., *El contrato de renting o leasing operativo: régimen jurídico privado y aspectos contables y tributarios*, 2024.

Pérez Royo, F, *Derecho Financiero y Tributario*, 2021, Thomson Reuters.

2. JURISPRUDENCIA Y CONSULTAS APLICABLES

2.1 Consultas de la Dirección General de Tributos

Dirección General de Tributos. (2002, de 15 de marzo). Consulta sobre la sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas de una compañía aérea extranjera (443/2002). Ministerio de Hacienda. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Fecha de última consulta: 11/03/2025.

Dirección General de Tributos. (2006, de 30 de enero). Consulta sobre la aplicación del artículo 8 del Convenio para evitar la Doble Imposición entre Italia y España a las rentas obtenidas por la sucursal en España (V0186/2006). Ministerio de Hacienda. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Fecha de última consulta: 11/03/2025.

Dirección General de Tributos. (2007, de 16 de mayo). Consulta sobre el régimen fiscal aplicable a los trabajadores de una aerolínea residente en España que realizan vuelos habitualmente sobre el espacio aéreo internacional (V0961/2007). Ministerio de Hacienda. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Fecha de última consulta: 11/03/2025.

Dirección General de Tributos. (2015, de 19 de enero). Consulta sobre la deducibilidad de las pérdidas obtenidas en establecimientos permanentes en el extranjero (V0152-15). Ministerio de Hacienda. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Fecha de última consulta: 17/03/2025.

Dirección General de Tributos. (2015, de 16 de junio). Consulta sobre la aplicación del artículo 8 del Convenio para evitar la Doble Imposición entre España y Rusia a la actividad de la sucursal (V1891/2015). Ministerio de Hacienda. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Fecha de última consulta: 11/03/2025.

Dirección General de Tributos. (2015, de 19 de noviembre). Consulta sobre la aplicación de la exención del IVA en determinadas operaciones realizadas por una compañía de navegación aérea internacional (V3622/2015). Ministerio de Hacienda. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Fecha de última consulta: 11/03/2025.

Dirección General de Tributos. (2016, de 23 de noviembre). Consulta sobre la aplicación de la exención del IVA en operaciones de arrendamiento y subarrendamiento de aeronaves utilizadas para la navegación aérea internacional (V5080/2016). Ministerio de Hacienda. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Fecha de última consulta: 11/03/2025.

Dirección General de Tributos. (2018, de 16 de febrero). Consulta sobre la aplicación de la exención contenida en el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992, al referido servicio de transporte (V0406/2018). Ministerio de Hacienda. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Fecha de última consulta: 11/03/2025.

Dirección General de Tributos. (2018, de 10 de abril). Consulta sobre la exención del impuesto sobre el valor añadido en el tipo de vuelo descrito los trayectos realizados con origen en otros puntos del territorio de aplicación del Impuesto con destino Madrid (V0937/2018). Ministerio de Hacienda. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Fecha de última consulta: 11/03/2025.

Dirección General de Tributos. (2018, de 6 de septiembre). Consulta sobre la aplicación de la exención contenida en el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992, al referido servicio de transporte (V2399/2018). Ministerio de Hacienda. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Fecha de última consulta: 11/03/2025.

Dirección General de Tributos. (2020, de 7 de mayo). Consulta sobre la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la adquisición de las aeronaves y demás elementos adquiridos conjuntamente con las mismas. (V1290/2020). Ministerio de Hacienda. <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>. Fecha de última consulta: 11/03/2025.

2.2 Sentencias del Tribunal Supremo

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 308/2020, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 3 de marzo de 2020 (número de recurso: 5448/2018) [versión electrónica - base de datos La Ley. REF. ECLI: ES:TS:2020:1071]. Fecha de la última consulta: 13/03/2025.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 428/2020, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 18 de mayo de 2020 (número de recurso: 34/2018) [versión electrónica - base de datos La Ley. REF. ECLI: ES:TS:2020:953]. Fecha de la última consulta: 14/03/2025.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 483/2020, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 19 de mayo de 2020 (número de recurso: 4855/2018) [versión electrónica - base de datos La Ley. REF. ECLI: ES:TS:2020:949]. Fecha de la última consulta: 13/03/2025.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 276/2021, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 25 de febrero de 2021 (número de recurso: 4859/2019) [versión electrónica - base de datos La Ley. REF. ECLI: ES:TS:2021:826]. Fecha de la última consulta: 14/03/2025.

3. FUENTES NORMATIVAS NACIONALES

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 29 de diciembre de 1992).

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE 29 de diciembre de 1992).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE 18 de diciembre de 2003).

Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de Calidad del Aire y Protección de la Atmósfera (BOE 16 de noviembre de 2007).

Ley 1/2011, de 4 de marzo, por la que se establece el Programa Estatal de Seguridad Operacional para la Aviación Civil y se modifica la Ley 21/2003, de 7 de julio, de Seguridad Aérea (BOE 5 de marzo de 2011).

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).

Orden TRM/229/2024, de 5 de marzo, por la que se modifica el apartado quinto del anexo I del Decreto 1675/1972, de 26 de junio, por el que se aprueban las tarifas a aplicar por el uso de la Red de Ayudas a la Navegación Aérea (EUROCONTROL), y se modifica el tipo de interés por mora en el pago de dichas tarifas (BOE 13 de marzo de 2024).

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar

factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria (BOE 31 de diciembre de 1992).

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE 12 de marzo de 2004).

Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (BOE 8 de marzo de 2004).

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (BOE 31 de marzo de 2007).

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE 20 de noviembre de 2007).

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (BOE 3 de julio de 2010).

4. FUENTES NORMATIVAS INTERNACIONALES

Instrumento de Ratificación del Convenio para la unificación de ciertas reglas para el transporte aéreo internacional, hecho en Montreal el 28 de mayo de 1999 (BOE 20 de mayo de 1999).

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE 22 de diciembre de 1990).

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011 (BOE 30 de julio de 2011).

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, sobre el sistema común del impuesto sobre el valor añadido (BOE 11 de diciembre de 2006).

Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del artículo 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del impuesto sobre el valor añadido de algunas importaciones definitivas de bienes (BOE 10 de noviembre de 2009).

Directiva 2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (BOE 30 de noviembre de 2011).

EUR-lex, “Acuerdos sobre los servicios aéreos”, 10 de mayo de 2022 (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/agreements-on-air-services.html?fromSummary=32>; última consulta 14/03/2025).

Reglamento de ejecución (UE) n° 1001/2013 de la Comisión de 4 de octubre de 2013 por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n° 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (BOE, 31 de octubre de 2013).

Reglamento (CE) 2008/1008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de septiembre de 2008, sobre normas comunes para la explotación de servicios aéreos en la Comunidad (versión refundida) (31 de octubre de 2008).

Reglamento (UE) 2023/2405 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de octubre de 2023, relativo a la garantía de unas condiciones de competencia equitativas para un transporte aéreo sostenible (ReFuelEU Aviation) (BOE, 31 de octubre de 2023).

5. FUENTES COMPLEMENTARIAS

5.1 Artículos de revista

Bas Soria, J., “Casos prácticos de exenciones en el IVA internacional”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 413-414, 2017, pp. 1–24 (disponible en: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/4483>, última consulta 14/03/2025).

Blanco Navarro, J. M., “Seguridad e inteligencia 10 años después del 11-S”, *Instituto Español de Estudios Estratégicos*, n. 5, 2011, p. 40 (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7429812.pdf>; última consulta 18/03/2025).

De Julián, J. M. O., “Naturaleza y concordancia de los instrumentos que intervienen en la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición”, *Quincena Fiscal*, n. 21, 2024, p. 4.

Escudero, M. L., “Primacía del derecho de la Unión Europea y sus límites en la jurisprudencia reciente del TJUE”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, vol. 23, n. 64, 2019, pp. 787-825.

Lorenzo, M. D. C., González, G. P., y Ortega, Á. E. M., “Importancia del proceso de reclutamiento de selección de personal dentro del sistema organizacional de una aerolínea”, *Brazilian Journal of Development*, vol. 9, n. 9, 2023, pp. 26537-26547 (disponible en: <https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BRJD/article/view/63180/45446>; última consulta 18/03/2025).

Magraner Moreno, F. J., “La coordinación de los convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria: Situación actual y perspectivas de futuro”, *Crónica Tributaria*, n. 137, 2010, pp. 171-197.

Meza Carranza, E. N., “Arrendamiento financiero”, *Revista de Investigación Valor Contable*, vol. 1, n. 1, 2015 (disponible en: https://rivc.upeu.edu.pe/index.php/ri_vc/article/view/833; última consulta 14/03/2025).

Ocampo, M., y Santa Catarina, C., “Sistema de Comercio de Emisiones de Carbono”, *INCYTU Oficina de Información Científica y Tecnológica para el Congreso de la Unión*, n. 27, 2019, pp. 1-6 (disponible en: https://foroconsultivo.org.mx/INCyTU/documentos/Completa/INCYTU_18-027.pdf; última consulta 14/03/2025).

Pereira, J. A., “El transporte como servicio y como requisito fundamental del comercio intracomunitario en el IVA”, *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, n. 301, 2008, pp. 63-104.

Rodríguez, E. F., y Arias, A. M., “La presión fiscal del impuesto sobre sociedades por sectores de actividad”, *Crónica Tributaria*, vol. 2, n. 127, 2008, pp. 27-49 (disponible en: https://www.economistas.es/Contenido/REAF/gestor/127_presion.pdf; última consulta 17/03/2025).

Soriano, A. G., “Nuevos aires para la aviación: transición hacia una fiscalidad más verde”, *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, n. 454, 2021, pp. 33-72 (disponible en: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7281/6751>; última consulta 18/03/2025).

Vasco, D. C., “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, *Crónica Tributaria*, vol. 4, n. 145, 2012, pp. 271-274.

Vasco, D. C., “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements. Action 2: 2014 Deliverable”, *Crónica Tributaria*, vol. 3, n. 160, 2016, pp. 236-239.

5.2 Artículos digitales

ACI EUROPE, “Digital Report 2015”, *Airports Council International Europe*, diciembre de 2014 (disponible en: <https://www.aci-europe.org/downloads/resources/ACI%20EUROPE%20Digital%20Report%202014-2015.pdf>; última consulta 17/03/2025).

ACI EUROPE, “The Impact of an Airport”, *Airports Council International Europe*, 2015 (disponible en: <https://www.aci-europe.org/downloads/resources/The%20Impact%20of%20An%20Airport.pdf>; última consulta 17/03/2025).

ACI EUROPE, “The ownership of Europe’s airports”, *Airports Council International Europe*, 2016 (disponible en: https://www.aeroport.fr/uploads/documents/ACI%20EUROPE%20Report_The%20Ownership%20of%20Europes%20Airports%202016.pdf; última consulta 17/03/2025).

ACI EUROPE, “How airport capacity impacts air fares”, *Airports Council International Europe*, 2017 (disponible en: <https://aci->

[europe.org/downloads/resources/ACI%20EUROPE%20SYNOPSIS%20PUBLICATION%20-%20HOW%20AIRPORT%20CAPACITY%20IMPACTS%20AIR%20FARES.pdf](https://www.aci-europe.org/downloads/resources/ACI%20EUROPE%20SYNOPSIS%20PUBLICATION%20-%20HOW%20AIRPORT%20CAPACITY%20IMPACTS%20AIR%20FARES.pdf); última consulta 17/03/2025).

ACI EUROPE, “European regional airports – sustainably connecting people, places and products”, *Airports Council International Europe*, 2023 (disponible en: <https://www.aci-europe.org/downloads/publications/EUROPEAN%20REGIONAL%20AIRPORTS%202023.pdf>; última consulta 17/03/2025).

AENA, “Guía de Tarifas de servicios de los aeropuertos de AENA”, *Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea*, marzo de 2025 (disponible en: <https://www.aena.es/es/aerolineas/tarifas.html>; última consulta 17/03/2025).

AESA, “Las aerolíneas podrán solicitar la exención del IVA/IGIG en la facturación de las tasas por los servicios de navegación aérea a partir del 1 de enero”, *Agencia Española de Seguridad Aérea*, 21 de diciembre de 2022 (disponible en: <https://www.seguridadaerea.gob.es/es/noticias/las-aerol%C3%ADneas-podr%C3%A1n-solicitar-la-exenci%C3%B3n-del-ivaigig-en-la-facturaci%C3%B3n-de-las-tasas-0>; última consulta 18/03/2025).

AESA, “Registro de matrículas de aeronaves civiles”, *Agencia Española de Seguridad Aérea*, 2023 (disponible en: <https://www.seguridadaerea.gob.es/es/ambitos/aeronaves/registro-de-matriculas-de-aeronaves-civiles/registro-de-matriculas>; última consulta 18/03/2025).

Airport Carbon Accreditation, “Annual Report 2022-2023”, *Airport Carbon Accreditation*, 2023 (disponible en: <https://www.airportcarbonaccreditation.org/media/annual-reports>; última consulta 17/03/2025).

Aviación Digital, “Exención de impuestos para compañías aéreas: ¿Quiénes se benefician?”, *Aviación Digital*, 27 de diciembre de 2023 (disponible en: <https://aviaciondigital.com/exencion-de-impuestos-para-companias-aereas-quienes-se-benefician/>; última consulta 18/03/2025).

Barnés, H. G., “Así es cómo ganan dinero de verdad las aerolíneas”, *El Confidencial*, 16 de marzo de 2017 (disponible en: https://www.elconfidencial.com/alma-corazon-vida/2017-03-16/dinero-aerolineas-billete_1348965/; última consulta 18/03/2025).

CIAAC, “Curso básico para el inspector / verificador aeronáutico de aeronavegabilidad: autorización para realizar vuelos de prueba”, *Centro Internacional de Adiestramiento de Aviación Civil*, s.f. (disponible en: <https://cursobasicoiva-a.weebly.com/151-autorizacioacuten-para-realizar-vuelos-de-prueba.html>; última consulta 19/03/2025).

Comisión Europea, “Commission Staff Working Paper on preparing a deployment strategy for the Single European Sky technological pillar”, 10 de diciembre de 2010 (disponible en: https://transport.ec.europa.eu/transport-modes/air/welcome-sesar-project_en; última consulta 18/03/2025).

Comisión Europea, “Transporte sostenible, infraestructura y combustibles sostenibles”, 9 de octubre de 2023 (disponible en: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/qanda_23_4758m; última consulta 18/03/2025).

Cool guides, “Una guía interesante sobre los asientos de las aerolíneas”, *Reddit*, junio de 2024 (disponible en: https://www.reddit.com/r/coolguides/comments/1dnltbr/a_cool_guide_to_airline_seating/?tl=es-es&rdt=64318; última consulta 18/03/2025).

Deloitte, “BEPS Action 13: Country-by-country reporting implementation package”, OECD Tax Alert, 12 de junio de 2015 (disponible en: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-alert-oecd-12-june-2015.pdf>; última consulta 13/03/2025).

Deloitte, “El despegue del sector aéreo”, 15 de marzo de 2022 (disponible en: <https://www.deloitte.com/es/es/services/consulting/research/despegue-sector-aereo.html>; última consulta 13/03/2025).

Dirección General de Aviación Civil, “Plan de acción sobre reducción de emisiones de CO2 del sector aéreo internacional en España”, Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible, 2024 (disponible en: https://www.ecac-ceac.org/images/activities/environment/Spain_Action_Plan_on_CO2_Emission_Reduction_2024.pdf; última consulta 13/03/2025).

EASA, “European Aviation Environmental Report 2022”, *European Union Aviation Safety Agency*, 2022 (disponible en: https://www.easa.europa.eu/sites/default/files/eaer-ownloads//230217_EASA%20EAER%202022.pdf; última consulta 18/03/2025).

ENAIRES, “Guía de tasas de navegación aérea 2024”, 2024 (disponible en: <https://www.enaire.es/>; última consulta 17/03/2025).

ENAIRES, “ENAIRES vuelve a reducir drásticamente sus tasas de navegación aérea en 2021 para impulsar la recuperación del sector”, 18 de diciembre de 2020 (disponible en: https://www.enaire.es/es_ES/2020_12_18_NdP_ENAIRES_bajada_tasas_navegacion_aerea; última consulta 17/03/2025).

ENAIRES, “Guía de tasas de navegación aérea 2025”, 2025 (disponible en: https://www.enaire.es/guia_de_tarifas; última consulta 13/03/2025).

Europa Press, “El Gobierno aprueba el impuesto mínimo del 15% a multinacionales”, Francis Lefebvre, 4 de junio de 2024 (disponible en <https://elderecho.com/el-gobierno-aprueba-el-impuesto-minimo-del-15-a-multinacionales>; última consulta 13/03/2025).

Faes, I., “Radiografía fiscal del Ibex: cuántos impuestos pagan las grandes empresas”, *Expansión*, 8 de octubre de 2022 (disponible en <https://www.expansion.com/economia/2022/10/08/63407a48468aebae6f8b460a.html>; última consulta 13/03/2025).

FasterCapital, “Financiación de la aviación: Volando alto con la financiación de la aviación, estrategias para el éxito”, *FasterCapital*, 12 de junio de 2024 (disponible en: <https://fastercapital.com/es/contenido/Financiacion-de-la-aviacion--Volando-alto-con-la-financiacion-de-la-aviacion--estrategias-para-el-exito.html#-Qu--es-la-financiacion-de-la-aviacion-y-por-qu--es-importante->; última consulta 18/03/2025).

Fernández Magariño, J., “Las aerolíneas disparan las cancelaciones y el impacto previsto por el coronavirus”, *Cinco Días*, 5 de marzo de 2020 (disponible en https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/03/05/companias/1583440597_923193.html; última consulta 13/03/2025).

García Doménech, P., “Aerolíneas y redes sociales: el 47% de las publicaciones son críticas o negativas”, *Hosteltur*, 12 de julio de 2024 (disponible en:

https://www.hosteltur.com/comunidad/nota/033741_aerolineas-y-redes-sociales-el-47-de-las-publicaciones-son-criticas-o-negativas.html; última consulta 18/03/2025).

Garrido Lardiés, D., “Estrategias competitivas de las aerolíneas. Una aproximación mediante el reloj estratégico de Bowman”, 19 de diciembre de 2019 (disponible en: <https://burjcdigital.urjc.es/server/api/core/bitstreams/13d51d63-ff9c-4292-b107-340c6c5d7193/content>; última consulta 18/03/2025).

Hernández, L., “Las aerolíneas duplican sus emisiones de CO₂ en España mientras se eleva la presión de la UE”, *Cinco Días*, 17 de abril de 2023 (disponible en: <https://cincodias.elpais.com/companias/2023-04-17/las-aerolineas-duplican-sus-emisiones-locales-mientras-se-eleva-la-presion-de-la-ue.html>; última consulta 17/03/2025).

IATA, “Directrices para la tributación de beneficios del transporte aéreo internacional”, *Asociación Internacional de Transporte Aéreo*, noviembre de 2015 (disponible en: <https://www.iata.org/contentassets/a72d8d3cfaf84529bcdef6b2dc59f224/iata-net-income-tax-formula-guidelines-spanish.pdf>; última consulta 18/03/2025).

ICAO, “Criterios de la OACI sobre Impuestos en la Esfera del Transporte Aéreo Internacional”, *Organización de Aviación Civil Internacional*, 24 de febrero de 2000 (disponible en: https://www.icao.int/publications/Documents/8632_cons_es.pdf; última consulta 14/03/2025).

ICAO, “Plan de acción sobre la reducción de emisiones de CO₂ del sector aéreo internacional España”, *Organización de Aviación Civil Internacional*, diciembre de 2024 (disponible en: https://www.icao.int/environmental-protection/Documents/ActionPlan/PLAN_ACCION_2024_ESPA%C3%91A.pdf; última consulta 14/03/2025).

Magariño, J. F., “Las aerolíneas prevén un sobre coste de 235 millones en España por el nuevo combustible sostenible”, *Cinco Días*, 2 de enero de 2025 (disponible en: <https://cincodias.elpais.com/companias/2025-01-02/las-aerolineas-preven-un-sobrecoste-de-235-millones-en-espana-por-el-nuevo-combustible.html>; última consulta 18/03/2025).

Mateu Céspedes, J. M., “Cooperación entre aerolíneas. Formas y ventajas”, 2025 (recuperado de <https://riunet.upv.es/handle/10251/214500>; última consulta 13/03/2025).

Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, “*Consulta de aranceles (TARIC)*”, s.f. (disponible en: <https://www.mapa.gob.es/es/ministerio/planes-estrategias/lineas-estrategicas-para-la-internacionalizacion-del-sector-agroalimentario/consultaaranceles.aspx>; última consulta 18/03/2025).

Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible, “Derechos de tráfico”, s.f. (disponible en: <https://www.transportes.gob.es/aviacion-civil/convenios-de-transporte-aereo/convenios/derechos-de-trafico>; última consulta 14/03/2025).

Molina, C., “La clave del récord turístico: España recuperó la conectividad aérea antes que Alemania, Francia o Reino Unido”, *Cinco Días*, 6 de julio de 2024 (disponible en <https://cincodias.elpais.com/companias/2024-07-06/la-clave-del-record-turistico-espana-recupero-la-conectividad-aerea-antes-que-alemania-francia-o-reino-unido.html>; última consulta 13/03/2025).

Rosen, E., “As Billions More Fly, Here’s How Aviation Could Evolve”, *National Geographic*, 20 de junio de 2017 (disponible en: <https://www.nationalgeographic.com/environment/article/air-travel-fuel-emissions-environment>; última consulta 17/03/2025).

NEXOTUR, “Los servicios complementarios suponen el 9% de los ingresos de las aerolíneas”, *Diario Online del Agente de Viajes*, 8 de diciembre de 2016 (disponible en: <https://www.nexotur.com/noticia/90354/nexotur/los-servicios-complementarios-suponen-el-9-de-los-ingresos-de-las-aerolineas.html>; última consulta 18/03/2025).

Observatorio del transporte y la logística en España, “Distribución de los costes de las principales aerolíneas españolas. 2010-2020”, s.f. (disponible en: <https://otle.transportes.gob.es/inform/es/2023/3competitividad/34-precios-y-costes/347precios-y-costes-en-el-transporte-aereo>; última consulta 13/03/2025).

Observatorio del transporte y la logística en España, “Distribución de los ingresos de las principales aerolíneas españolas. 2010-2020”, s.f. (disponible en: <https://otle.transportes.gob.es/inform/es/2023/3competitividad/34-precios-y-costes/347precios-y-costes-en-el-transporte-aereo>; última consulta 13/03/2025).

Observatorio del transporte y la logística en España, “Emisiones de gases efecto invernadero (kt de CO₂ equivalente). Sector transporte. 2005-2019”, s.f. (disponible en:

<https://otle.transportes.gob.es/inform/es/2021//5sostenibilidad-ambiental/52-emisiones-y-eficiencia-ambiental/521emisiones-contaminantes-del-transporte>; última consulta 13/03/2025).

Observatorio del transporte y la logística en España, “Tráfico aéreo de pasajeros (número de vuelos y asientos ofertados) en los aeropuertos de la red AENA. 2000-2022”, s.f. (disponible en: <https://otle.transportes.gob.es/inform/es/2023/2la-movilidad/24-transporte-aereo/241oferta-y-demanda-en-el-transporte-aereo>; última consulta 13/03/2025).

Observatorio del transporte y la logística en España, “Transporte aéreo de pasajeros (número de viajeros y miles de viajeros-km para el tráfico nacional) por tipo de tráfico. 2000-2021”, s.f. (disponible en: <https://otle.transportes.gob.es/inform/es/2022/2la-movilidad/24transporte-aereo/242transporte-aereo-de-viajeros>; última consulta 13/03/2025).

OCDE, “Action 13: Country-by-Country Reporting”, *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico*, 2015 (disponible en: [beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf](https://www.oecd.org/dataoecd/13/51/47812312.pdf); última consulta 13/03/2025).

OCDE, “Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: Versión abreviada”, *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico*, 21 de noviembre de 2017 (disponible en: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2017/12/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_g1g8769b/765324dd-es.pdf; última consulta 14/03/2025).

OCDE, “Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax”, *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico*, 6 de octubre de 2022 (disponible en: https://www.oecd.org/en/publications/tax-incentives-and-the-global-minimum-corporate-tax_25d30b96-en.html; última consulta 18/03/2025).

OCDE, “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022”, *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico*, 20 de enero de 2022 (disponible en: https://www.oecd.org/en/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en.html; última consulta 14/03/2025).

OCDE, “OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report September 2022 - September 2023”, *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico*, 11 de octubre de 2023 (disponible en: https://www.oecd.org/en/publications/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-september-2022-september-2023_a9ee1aef-en.html; última consulta 14/03/2025).

Orús, A., “Margen de resultados antes de intereses e impuestos (EBIT) de la industria del transporte aéreo a nivel mundial desde 2010 hasta 2021, por región”, Statista, 1 de diciembre de 2020 (recuperado de <https://es.statista.com/estadisticas/634640/aerolineas-comerciales-margen-baii-mundial/>; última consulta 13/03/2025).

PriceWaterhouseCoopers, “Contribución Tributaria Total del IBEX 35 en 2021”, octubre de 2022 (disponible en <https://www.pwc.es/es/publicaciones/legal-fiscal/assets/contribucion-tributaria-total-ibex-35-2021.pdf>; última consulta 14/03/2025).

Safe Airspace, “Conflict Zone & Risk Database”, 19 de marzo de 2025 (disponible en: <https://safeairspace.net/>; última consulta 19/03/2025).

Statista, “Número de pasajeros internacionales del transporte aéreo en España en 2023 y 2024, por aeropuerto”, 2025 (disponible en <https://es.statista.com/estadisticas/541051/trafico-aereo-internacional-de-pasajeros-en-espana-por-aeropuerto/>; última consulta 13/03/2025).

Villegas Martín, P., “Fundación de una aerolínea”, septiembre de 2018 (disponible en: <https://upcommons.upc.edu/bitstream/handle/2117/129957/airindbar.pdf?sequence=1&isAllowed=y>; última consulta 18/03/2025).

Zanón, A., “Ryanair, Vueling e Iberia disparan a récord el tráfico aéreo de Aena”, *Expansión*, 15 de enero de 2024 (disponible en <https://www.expansion.com/empresas/transporte/2024/01/15/65a501e0e5fdeaed328b45bb.html>; última consulta 13/03/2025).

Zapico, R., “La creación de una Compañía Aérea desde Cero”, *Grupo Hispaviación*, s.f. (disponible en: <https://www.hispaviacion.es/la-creacion-de-una-compania-aerea-desde-cero/>; última consulta 18/03/2025).

CAPÍTULO VIII. ÍNDICE DE TABLAS E ÍNDICE DE GRÁFICOS

1. ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Cuota a ingresar IAE por el Transporte Aéreo.	23
Tabla 2: Fiscalidad aplicable a compañías de transporte aéreo	50
Tabla 3: Tasas de Registro de Matriculación de las Aeronaves (2023).....	55
Tabla 4: El Balance de Situación	61
Tabla 5: La Cuenta de Pérdidas y Ganancias.....	62
Tabla 6: Estado de Flujos de Efectivo	64
Tabla 7: Cuadro resumen de los Ajustes Fiscales Extracontables Positivos	68
Tabla 8: Cuadro resumen de los Ajustes Fiscales Extracontables Negativos.....	69
Tabla 9: Cálculo de la Base Imponible Previa.....	69
Tabla 10: Cálculo de la Base Imponible	71
Tabla 11: Deducciones por Doble Imposición.....	72
Tabla 12: Bonificaciones en la Cuota Íntegra.....	72
Tabla 13: Deducciones para la Realización de determinadas Actividades.....	73
Tabla 14: Cálculo de la Cuota Líquida	74
Tabla 15: Cálculo de la Cuota a ingresar o a devolver	74
Tabla 16: Distribución del beneficio después de impuestos	75
Tabla 17: Reparto de Dividendos	77

2. ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Evolución de los viajeros en los aeropuertos españoles (en millones de pasajeros).	10
Gráfico 2: La conectividad aérea en Europa, evolución tras la pandemia del COVID-19.....	11
Gráfico 3: Número de pasajeros internacionales del transporte aéreo en España en 2023 y 2024, por aeropuerto (en millones de pasajeros).	14
Gráfico 4: Emisiones de gases efecto invernadero (kt de CO2 equivalente). Sector Transporte (2005-2018).....	15
Gráfico 5: Distribución de los ingresos de las principales aerolíneas españolas (2010-2020).	17
Gráfico 6: Tráfico aéreo de pasajeros (número de vuelos y asientos ofertados) en los aeropuertos de la red AENA (2000-2022).	18
Gráfico 7: Transporte aéreo de pasajeros (número de viajeros y miles de viajeros-km para el tráfico nacional) por tipo de tráfico (2000-2021).	19
Gráfico 8: Impuestos que inciden en la Gran Empresa: contribución tributaria total del IBEX 35 (2021).....	21
Gráfico 9: Desglose de los impuestos sobre productos y servicios soportados del IBEX 35 (2021).....	22
Gráfico 10: Margen de resultados antes de intereses e impuestos de la industria del transporte aéreo a nivel mundial por región (2010-2021).	25
Gráfico 11: Las emisiones de CO2 de la aviación bajo el ETS de la UE (2013-2020).	35
Gráfico 12: Tipos de tributos en la aviación.	38
Gráfico 13: Distribución de los costes de las principales aerolíneas españolas (2010-2020).	38
Gráfico 14: Relación entre las Tasas Aeroportuarias, Tarifas Aéreas y la Congestión en los Aeropuertos.....	39
Gráfico 15: Impuesto sobre el aterrizaje y los servicios de tránsito del aeródromo en los vuelos del Espacio Europeo e Internacionales.	40
Gráfico 16: Impuesto sobre la salida de pasajeros, las personas de movilidad reducida y la seguridad aeroportuaria.....	40

Gráfico 17: Impuesto sobre la utilización de pasarelas telescópicas.	41
Gráfico 18: Impuesto sobre el estacionamiento de aeronaves.	42
Gráfico 19: Impuesto sobre los servicios de mayordomía o catering en tierra a las aeronaves.	43
Gráfico 20: Tasas de ruta a lo largo de los años (2015-2021).	44
Gráfico 21: Tasa de seguridad aérea de AESA.....	46
Gráfico 22: Emisiones del mercado de CO ₂	46
Gráfico 23: Aeropuertos europeos certificados bajo el Airport Carbon Accreditation.	47
Gráfico 24: Desglose de los impuestos medioambientales soportados por las grandes empresas del IBEX 35 (2021).....	48
Gráfico 25: Costes de combustibles y lubricantes.	48
Gráfico 26: Mandato de la UE sobre la utilización de SAF en los vuelos.....	49
Gráfico 27: Constitución de la propiedad de los aeropuertos europeos.....	53
Gráfico 28: Ingresos por servicios complementarios de las aerolíneas.	54
Gráfico 29: Implementación de clases premium en los aviones.....	56
Gráfico 30: Tipos de empleos generados por los aeropuertos.	57
Gráfico 31: Mapa de zonas en alerta por conflictos geopolíticos.....	58
Gráfico 32: Implementación de servicios móviles en aeropuertos europeos para el año (2017).	59
Gráfico 33: Accionariado de la sociedad anónima del sector aéreo en España.	60