

**27984** *ENTRADA EN VIGOR del Acuerdo complementario del Convenio básico de cooperación científica y técnica entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para el financiamiento de programas y proyectos de cooperación, hecho en Madrid el 25 de enero de 1996, cuya aplicación provisional fue publicada en el «Boletín Oficial del Estado» número 150, de fecha 21 de junio de 1996.*

El Acuerdo complementario del Convenio básico de cooperación científica y técnica entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para el financiamiento de programas y proyectos de cooperación, hecho en Madrid el 25 de enero de 1996, entró en vigor el 14 de julio de 1998, fecha de la última notificación cruzada entre las Partes comunicando el cumplimiento de los respectivos requisitos constitucionales, según se establece en su artículo 10.

Lo que se hace público para conocimiento general, completando así la inserción efectuada en el «Boletín Oficial del Estado» número 150, de 21 de junio de 1996.

Madrid, 23 de noviembre de 1998.—El Secretario general técnico, Julio Núñez Montesinos.

## MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

**27985** *RESOLUCIÓN de 20 de noviembre de 1998, de la Dirección General de Tributos, relativa a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de los arrendamientos y fletamientos totales de aeronaves utilizadas por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas.*

I

Con fecha 30 de junio de 1997, esta Dirección General dictó una Resolución para unificar los criterios en la aplicación de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los arrendamientos y fletamientos totales de las aeronaves cedidas a las entidades públicas.

En dicha Resolución, el centro directivo se apoyó en el contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 1990, que admite la aplicación analógica para trasladar al derecho aéreo las categorías y conceptos del derecho marítimo y en la doctrina clásica mayoritaria al objeto de configurar el fletamento como un contrato por el que el fletante pone a disposición del fletador un buque con fines de transporte.

Con base en estos fundamentos, se resolvió en el sentido de considerar, a efectos de la exención prevista en el artículo 22.cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, el fletamento total como «un contrato por el cual el titular de una aeronave cede la total capacidad de carga de la misma al fletador (entidad pública) comprometiéndose frente a este último a realizar, mediante precio, un transporte de mercancías o personas en la forma y condiciones estipuladas». Consecuentemente, quedaban fuera del ámbito de aplicación de la exención las cesiones de aeronaves con fines distintos al transporte.

Sin embargo, la doctrina mayoritaria más reciente para la calificación del contrato de fletamento de aeronaves atiende al hecho de que el fletante ceda el uso de la aeronave conservando el control y la titularidad de su explotación con independencia del destino de tal cesión.

Asimismo, pronunciamientos recientes del Tribunal Supremo independizan el contrato de fletamento de la finalidad de transporte. Entre ellos cabe destacar las sentencias de 16 de septiembre de 1992 y de 1 de abril de 1995. En esta última se admite que dicho contrato puede tener una finalidad distinta del transporte, como ocurre en el caso en ella contemplado, en el que se fleta un buque para dedicarlo a la pesca de arrastre.

La doctrina y jurisprudencia indicadas marcan una evolución en el concepto de fletamento que tiene consecuencias importantes en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para precisar el alcance de esta evolución, se ha solicitado informe sobre el particular a la Asesoría Jurídica de la Secretaría de Estado de Hacienda, cuyo criterio es coincidente con el sustentado por la doctrina y jurisprudencia mencionadas, más acordes con la realidad económica del momento, en el sentido de entender que un contrato de fletamento puede tener por objeto cualquier tipo de actividad, sea o no de transporte, de tal manera que la actividad desarrollada por el fletador (entidad pública) no afecta a la naturaleza del contrato.

En consecuencia, dada la situación descrita y para evitar las consecuencias negativas que pudieran derivarse de una interpretación restrictiva del concepto de contrato de fletamento, se modifica la Resolución de fecha 30 de junio de 1997 («Boletín Oficial del Estado» de 19 de julio), de esta Dirección General, que quedará anulada y sustituida por la siguiente:

II

La aplicación de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en los arrendamientos y fletamientos totales de aeronaves está siendo objeto de repetidas consultas a esta Dirección General, habiéndose apreciado discrepancias en la aplicación de la citada exención, que origina inseguridad en los operadores y distorsiones en la competencia.

Resulta aconsejable, por tanto, clarificar el régimen de tributación de las mencionadas operaciones y asegurar la unidad de criterio en la Administración.

El artículo 22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido («Boletín Oficial del Estado» del 29), establece en su apartado cuatro que estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

«Cuatro. Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento de las siguientes aeronaves:

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

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

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

De lo dispuesto en este precepto resulta que la exención que en él se contempla, cuando el destinatario es

una entidad pública, se condiciona a la concurrencia de los siguientes requisitos:

- 1.º Que la operación sea una de las enumeradas en el precepto (entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento).
- 2.º Que tenga por objeto una aeronave.
- 3.º Que la aeronave sea utilizada por el destinatario de la operación (entidad pública) en el cumplimiento de sus funciones públicas.

La aplicación de la exención establecida en el precepto transcrito no ofrece dudas cuando se trata de entregas, transformaciones, reparaciones o mantenimiento de las aeronaves: la entrega de una aeronave estará exenta cuando el adquirente es un ente público que la utiliza en actividades propias de sus funciones públicas; la transformación estará exenta cuando se realiza en una aeronave de un ente público que la utilizará seguidamente en el desarrollo de sus funciones públicas; y las reparaciones y mantenimiento estarán igualmente exentos cuando se refieran a aeronaves de entes públicos que las están utilizando en actividades relativas a sus funciones públicas.

Las dudas surgen en relación con la distinción entre el arrendamiento y el fletamento total de las aeronaves, debido principalmente a que el Código de Comercio no contiene una regulación específica de estos contratos.

Efectivamente, el Código de Comercio sólo regula expresamente el fletamento marítimo, por lo que la configuración del arrendamiento y del fletamento aéreo deberá resolverse aplicando las normas generales de interpretación contenidas en el capítulo II del Título preliminar del Código Civil, particularmente las contenidas en los artículos 3 y 4 del mismo.

El artículo 3 dispone que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas...» y el artículo 4 establece que «procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplan un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón...».

En aplicación de estas reglas, resulta que el régimen jurídico del arrendamiento de una aeronave debe ser el contenido en el Código Civil para el arrendamiento de cosas, configurándolo en consecuencia como un contrato por el cual el arrendador está obligado a entregar la aeronave al arrendatario y garantizarle su goce pacífico, manteniéndola en condiciones de navegabilidad, mientras que el arrendatario debe pagar el canon convenido, usar la aeronave con la diligencia acorde a su naturaleza y a los usos del comercio aéreo y restituirla a la expiración del contrato.

En el contrato de arrendamiento, el arrendador cede al arrendatario por un tiempo determinado la plena disponibilidad de una aeronave, trasladándole la titularidad de su explotación, sin que puedan considerarse como tales aquellos supuestos en los que la empresa titular de la aeronave mantenga su posesión, su gestión y dirección técnica y a la tripulación bajo su dependencia. No puede considerarse como arrendamiento la cesión de una aeronave para la realización de un servicio de extinción de incendios o traslado de enfermos, por ejemplo, cuando el cedente continúa siendo el titular de su explotación.

Asimismo, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 23 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que previene que «no se admitirá la analogía para extender más allá de

sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.» Por ello, no pueden calificarse como arrendamientos susceptibles de exención a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido los contratos que no se ajusten a las circunstancias descritas anteriormente, sean cuales fueren las denominaciones utilizadas por las partes.

A este respecto, resultan claves la titularidad de la explotación de la aeronave y su dirección técnica y comercial, de forma que, sin perjuicio de analizar en cada caso las demás circunstancias indicadas, no existirá arrendamiento de una aeronave si el arrendatario o cesionario no adquiere la titularidad de su explotación o no asume la dirección técnica de la misma.

En cuanto al fletamento de una aeronave, es cierto que una parte de la doctrina, hoy minoritaria, lo asimila al fletamento marítimo en su concepción clásica, considerándolo como un contrato que tiene por finalidad el transporte y en virtud del cual, una de las partes —el fletante— se compromete a poner a disposición de la otra —el fletador— la totalidad o parte de la capacidad o pasaje de una aeronave, pudiendo este último destinar la aeronave al transporte de un lugar a otro de sus propias mercancías o al transporte, mediante precio, de personas o mercancías ajenas.

Sin embargo, a la vista de los pronunciamientos del Tribunal Supremo y la doctrina mayoritaria más reciente, debe calificarse el contrato de fletamento aéreo atendiendo a la prestación del fletante consistente en poner a disposición del fletador la totalidad o parte de una aeronave para la realización del objeto del contrato aunque éste puede tener por objeto una actividad mercantil distinta del transporte de personas o de mercancías.

Lo mismo que en el arrendamiento, en el fletamento total se pone la totalidad de la aeronave a disposición del fletador, pero se diferencia de aquél en que en el fletamento total no hay traspaso de la titularidad de explotación ni el fletador asume la dirección técnica y comercial de la aeronave.

La Asesoría Jurídica de la Secretaría de Estado de Hacienda ha emitido un informe, de fecha 24 de junio de 1998, a instancias de este centro, en el que se inclina por el concepto más acorde con la realidad económica actual del fletamento total.

En este informe se mantiene que el contrato de fletamento es aquel por el cual el empresario de la navegación pone la aeronave debidamente pertrechada y tripulada a disposición del fletador por un tiempo determinado o para realizar un concreto número de viajes, comprometiéndose la empresa aérea a realizar por cuenta ajena uno o varios vuelos. En los contratos de fletamento, el fletante conserva la posesión de la aeronave y la dirección técnica de la misma, pero su utilización es imputable al fletador por lo que a él corresponde la titularidad de la «obra» conseguida y también su realización.

La Asesoría Jurídica manifiesta también que el motivo del viaje perseguido por el fletador no afecta a la naturaleza del contrato, porque la causa que define este contrato no es el fin perseguido, sino el medio utilizado para conseguirlo y concluye que «el contrato entre la empresa titular de la explotación de una aeronave y un ente público por el que aquella cede a éste la utilización de una aeronave equipada y tripulada para que por el ente público se lleve a cabo una actividad cualquiera que esta sea, es un contrato de fletamento».

En estas circunstancias y atendiendo a la evolución señalada en el concepto del fletamento, debe entenderse que un contrato entre la empresa titular de la explotación de una aeronave y un ente público, por el que aquélla cede a éste una aeronave con fines de prevención, de extinción de incendios o de salvamento, por ejemplo,

distintos de los de transporte de mercancías, es también un contrato de fletamento, aunque el objeto del mismo no sea el transporte de mercancías o personas.

En consecuencia, esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente resolución:

Están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido el arrendamiento y el fletamento total de una aeronave cuando el destinatario de dichos servicios sea un ente público que utilice la aeronave en el cumplimiento de sus funciones públicas.

A estos efectos se entenderá:

a) Por arrendamiento, el contrato en virtud del cual el arrendador cede al arrendatario (el ente público) por un tiempo determinado la plena disponibilidad de la aeronave, trasladándole la titularidad de su explotación y la dirección técnica y comercial de la misma.

b) Por fletamento total, el contrato por el que el titular de una aeronave pone la totalidad de la misma a disposición del fletador (ente público), comprometiéndose frente a este último a realizar, mediante precio, un transporte de mercancías o personas o cualesquiera otras actividades empresariales o profesionales, tales como la prevención y extinción de incendios, fumigación, vigilancia, salvamento y otras similares, en la forma y condiciones estipuladas.

Madrid, 20 de noviembre de 1998.—El Director general, Enrique Giménez-Reyna Rodríguez.

**27986** *RESOLUCIÓN de 30 de noviembre de 1998, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de entrada en funcionamiento de la Zona Franca de Gran Canaria.*

La Orden de 24 de abril de 1998 («Boletín Oficial del Estado» del 28) autorizó a la Autoridad Portuaria de Las Palmas de Gran Canaria para la constitución de una Zona Franca, situada en la península de Nido, del Puerto de la Luz y de Las Palmas, en la isla de Gran Canaria, estableciendo que la entrada en funcionamiento de la misma sería determinada por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, una vez que por el titular de aquella se presentaran para su aprobación, de conformidad, a su vez, con lo previsto en la Orden de 2 de diciembre de 1992 («Boletín Oficial del Estado» del 17), los Estatutos por los que ha de regirse el Consorcio de la Zona, como órgano administrador de la misma, así como el Reglamento de Régimen Interior para la gestión y explotación de la Zona Franca.

Cumplidas que han sido ambas exigencias por la Autoridad Portuaria de Las Palmas de Gran Canaria, con su remisión a este Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de los Estatutos del Consorcio y del Reglamento Interior de gestión y explotación, y una vez que han sido examinados, hallándose los mismos de conformidad en todos sus extremos, en adecuación a los requisitos y exigencias de aplicación, se resuelve:

Primero.—Declarar cumplida la condición exigida por el apartado noveno de la Orden de 24 de abril de 1998, por cuanto, desde la fecha de la presente, queda autorizada la entrada en funcionamiento de la Zona Franca de Gran Canaria para la realización de cuantas operaciones y actividades se hallan específicamente permitidas, en su ejercicio, en las indicadas áreas.

Segundo.—Aprobar el Estatuto del Consorcio, así como el Reglamento de Régimen Interior para la gestión

y explotación de la Zona Franca, que se incluyen como anejos de la presente.

Tercero.—Disponer que, para general conocimiento, la presente Resolución sea objeto de publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 30 de noviembre de 1998.—El Director del Departamento, Francisco Javier Goizueta Sánchez.

**ANEJO NÚMERO UNO DE LA RESOLUCIÓN DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE 30 DE NOVIEMBRE DE 1998**

**ESTATUTOS DEL CONSORCIO DE LA ZONA FRANCA DE GRAN CANARIA**

**CAPÍTULO I**

**Disposiciones generales**

**Artículo 1.**

1. La Zona Franca de Gran Canaria será administrada por un Consorcio bajo la presidencia del Alcalde del excelentísimo Ayuntamiento de Gran Canaria y del que será Vicepresidente el Delegado especial del Ministro de Economía y Hacienda en la Zona Franca.

2. El Presidente del Consorcio ostentará la representación del mismo.

3. El Vicepresidente sustituirá al Presidente en todas sus funciones en los casos de vacante, ausencia o enfermedad.

**Artículo 2.**

1. El Consorcio de la Zona Franca de Gran Canaria constituye una entidad de Derecho Público, que ostenta personalidad propia y plena capacidad pública y privada para el cumplimiento de sus fines.

2. El Consorcio sujetará su actuación al Derecho Público cuando ejerza las potestades administrativas que le atribuyan las leyes, sometiéndose en el resto de su actividad al Derecho Privado, civil o mercantil, o al laboral.

3. El Consorcio podrá tener patrimonio propio y ajustará su actividad contractual a lo dispuesto en la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas para las entidades de Derecho Público, que tienen por finalidad promover o satisfacer necesidades de interés general de carácter mercantil o industrial.

Asimismo, podrá promover, gestionar y explotar, en régimen de Derecho Privado, directamente o asociado a otros organismos o entidades, todos los bienes, de cualquier naturaleza, integrantes de su patrimonio y situados fuera del territorio de la Zona Franca que le pudieran pertenecer en virtud de cualquier título admisible en derecho, con el fin de contribuir al desarrollo y dinamización económica y social de su área de influencia.

**Artículo 3.**

El Consorcio tendrá su domicilio en la calle Tomás Quevedo Ramírez, sin número, de la ciudad de Las Palmas de Gran Canaria, que podrá cambiarse por acuerdo del Pleno del Consorcio.

**Artículo 4.**

El Consorcio de la Zona Franca tiene como objeto el establecimiento y explotación de dicha Zona Franca