

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ074097

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 15 de julio de 2019

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 5156/2015

**SUMARIO:**

**IVA. Devengo. Prestaciones de servicios. Pagos anticipados. Billetes de avión comprados pero no utilizados, sin que tenga lugar el reembolso.** La regularización practicada en los acuerdos de liquidación impugnados consiste en el aumento de las cuotas declaradas de IVA devengado correspondientes a las cantidades abonadas por los viajeros denominados "No-Shows", los cuales habían formalizado anticipadamente su reserva y pagado su billete, y finalmente no embarcaban en el vuelo, ni viajaban a su destino, que la Inspección ha considerado prestaciones de servicios sujetas al impuesto. Frente a esta calificación, la entidad alega que las cantidades percibidas son verdaderas indemnizaciones, que vendrían a compensar los perjuicios causados a la compañía por el hecho de que el viajero no llegase a embarcar en el avión, no sujetas al IVA. La resolución de esta cuestión conlleva determinar, en primer lugar, si la percepción por parte de la entidad de las cantidades abonadas por los viajeros, en el momento de efectuarse las reservas, supone el devengo del impuesto conforme al art. 75.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA), o por el contrario, no se produce devengo alguno. Y en segundo lugar, las consecuencias que se derivarían del hecho de que finalmente los viajeros no se presentaran al embarque.

Pues bien, la emisión de billetes por una compañía aérea está sujeta al IVA aun en caso de que los pasajeros no hayan utilizado los billetes emitidos y no puedan reclamar su reembolso. Así, el impuesto soportado por un pasajero cuando compró un billete de avión que no ha utilizado es exigible desde el momento del cobro del precio del billete, bien sea por la propia compañía aérea, bien por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de ésta o bien por un tercero que actúe en nombre propio pero por cuenta de la compañía aérea. En otras palabras, se devenga el impuesto con ocasión de los pagos realizados anticipadamente por los viajeros para la adquisición de un billete de avión, aunque finalmente no lo utilicen y no puedan reclamar su reembolso, sin que el importe no devuelto por la compañía en estos casos tenga carácter indemnizatorio. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 75 y 78.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 2 y 10.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación

F. Inter.

F. Entra.

00-05156-2015

19/06/2015

23/06/2015

00-05348-2015  
25/06/2015  
01/07/2015

Interpuestas contra los siguientes acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Especial de Grandes Contribuyentes de la AEAT: - Acuerdo con número de referencia ...41, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 2009, 2010 y 2011, del que resulta un importe total a ingresar de 1.953.140,04 euros (reclamación nº 00-05156-2015). - Acuerdo con número de referencia ...23, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 2012 y 2013, del que resulta un importe total a ingresar de 1.919.250,42 euros (reclamación nº 00-05348-2015).

### **Segundo.**

Con fecha 22 de enero de 2013 la Dependencia de Control Tributaria y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes inició actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con la entidad X Limited, Oficina de Representación en España.

Dichas actuaciones tenían carácter general, conforme al artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y se extendían, entre otros, a los períodos de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidos entre 2009 y 2011. Posteriormente, se amplió el alcance de las actuaciones en tres ocasiones, debiendo destacarse por lo que aquí interesa, el acuerdo de 11 de diciembre de 2014, por el que se amplía el ámbito de las actuaciones respecto del IVA de los períodos de enero de 2012 a diciembre de 2013, si bien, respecto de estos períodos, con carácter parcial.

En fecha 18 de diciembre de 2014 se formalizó acta de disconformidad número A02-...41, referida a los ejercicios 2009, 2010 y 2011, así como acta de disconformidad número A02-...23, referida a los ejercicios 2012 y 2013, de las que resultan los acuerdos de liquidación aquí impugnados.

El único ajuste que se realiza en ambas liquidaciones se refiere a las cuotas de I.V.A. correspondientes a los denominados viajeros "no shows", es decir, aquellos viajeros que habiendo efectuado su reserva y abonado anticipadamente el importe de su billete, finalmente -y sin previa cancelación por su parte- no realizaron el viaje. Según se indica en dichos acuerdos, X venía declarando desde 2008 las cuotas efectivamente repercutidas a esos viajeros "No-Shows", hasta que, en la autoliquidación (modelo 303) correspondiente al mes de octubre de 2011, minoró el importe de las cuotas repercutidas en 1.478.668,12 euros, por el saldo acumulado hasta entonces de cuotas asociadas a tales viajeros; y además, a partir de entonces, dejó de declarar las cuotas devengadas por estas operaciones.

La Inspección considera, en primer lugar, que se trata de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, por las que, lógicamente, se devengan -ex. Art. 75.Dos de la Ley 37/1992, del I.V.A.- las correspondientes cuotas de I.V.A., tal y como lo vino entendiendo -y declarando- la entidad, desde 2008 hasta el mes de octubre de 2011. Y por tanto, rechaza tanto la minoración de cuotas repercutidas declarada por X en octubre de 2011, como la falta de declaración de las cuotas devengadas -por tales operaciones-, en las autoliquidaciones correspondientes a los meses siguientes.

En segundo lugar, destaca el hecho que, cuando -a juicio de la entidad- tuvo que rectificar las cuotas repercutidas, prescindió de lo dispuesto, a tal efecto, en el artículo 89 de la ley del impuesto, ya que, ni inició un procedimiento de devolución de ingresos indebidos ante la AEAT, ni consta que hubiera reintegrado a los viajeros-destinatarios el importe de las cuotas que entendió que había repercutido indebidamente.

Dichos acuerdos de liquidación fueron notificados a la obligada tributaria con fecha 20 y 26 de mayo de 2015, respectivamente.

### **Tercero.**

Disconforme con los mismos, la interesada interpuso el 10 de junio de 2015 reclamaciones económico-administrativas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central. Puestos de manifiesto los expedientes, se han presentado alegaciones en fecha 11 de noviembre de 2015 en las que se aduce, en síntesis, lo siguiente:

1. La calificación como indemnización, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de las cantidades percibidas en el momento de la reserva, en caso de que el pasajero finalmente no efectúe el vuelo ("no-show") sin que exista cancelación de la operación.

En este sentido la interesada señala, en la línea de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) de 18 de julio de 2007, asunto C-277/05 "Société Thermale d'Eugénie-les Bains", que la conservación de las cantidades abonadas por los pasajeros que en el momento del embarque deciden desistir, sirve para indemnizar a la compañía de los efectos del desistimiento, indemnizaciones a tanto alzado, sin relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y no sujetas al Impuesto.

Estas cantidades recibidas, a juicio de la obligada tributaria, merecen ser calificadas desde un punto de vista civil y conforme a lo dispuesto en los Arts. 1.089, 1.101 y 1.106 del Código Civil, como indemnizatorias "por cuanto vienen a restituir el quebranto patrimonial generado para la misma como consecuencia de una omisión voluntaria y sin malicia por parte del pasajero, por el cual el cumplimiento normal del contrato de transporte, por el que ambas partes se hallan vinculadas, se ve impedido, dando lugar a una responsabilidad contractual, que se ve colmada a través de la indemnización del perjuicio originado a la compañía."

A su entender, la Inspección no ha tenido en cuenta el lucro cesante, que todo ello conlleva y que, a su vez, anuda a las circunstancias siguientes:

- Las ventas a bordo, con las que obtiene ingresos alternativos a la venta de billetes.
- La política de no overbooking seguida por X.
- Los ingresos auxiliares derivados de los acuerdos suscritos con sus socios comerciales, que los fijan en razón a los pasajeros que vuelan efectivamente.
- Las tarifas ofrecidas, a precios muy ventajosos, para reservas realizadas con mucha antelación.

Conforme lo anterior, la obligada tributaria califica estas cantidades que había percibido anticipadamente como indemnizaciones, que vendrían a compensar por los perjuicios causados a la compañía por el hecho de que el viajero no llegase a embarcar en el avión, por lo que conforme al artículo 78.Tres.1º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no procedería la repercusión del impuesto. A mayor abundamiento, la hoy recurrente señala que esta tesis ha sido avalada por la Dirección General de Tributos en varias contestaciones a consultas vinculantes en donde este Centro Directivo hace suyos los criterios fijados por el TJUE en el asunto C-277/05. Así, la DGT ha reconocido el carácter indemnizatorio de los importes retenidos en virtud de diversos contratos jurídicos, tales como el arrendamiento de inmuebles, contrato de compraventas de inmuebles, opciones de compra sobre inmuebles y diversos negocios jurídicos relacionados con la promoción urbanística.

2. Sobre la obligación por parte del obligado tributario de reintegrar a los pasajeros las cantidades percibidas por éste en el momento de la reserva, en caso de que el pasajero finalmente no efectúe el vuelo, sin que exista cancelación de la reserva.

La interesada considera que ha cumplido pertinentemente con lo estipulado en el artículo 89.Cinco.b) de la Ley del IVA, pese no haber reintegrado a los pasajeros las cuotas repercutidas en exceso, en cuanto en virtud del principio de autonomía de la voluntad contractual civil, las partes han pactado libremente el carácter no reembolsable de las reservas pagadas por los pasajeros, sin que ello sea contrario a las leyes, ni a la moral, ni al orden público.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

### Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Conformidad a Derecho de los actos impugnados.

### Cuarto.

Tal como se indica en los antecedentes de hecho anteriores, la regularización practicada en los acuerdos de liquidación impugnados consiste en el aumento de las cuotas declaradas de IVA devengado correspondientes a las cantidades abonadas por los viajeros denominados "No-Shows", los cuales habían formalizado anticipadamente su reserva y pagado su billete, y finalmente no embarcaban en el vuelo, ni viajaban a su destino, que la Inspección ha considerado prestaciones de servicios sujetas al impuesto. Frente a esta calificación, la entidad reclamante alega que las cantidades percibidas son verdaderas indemnizaciones, que vendrían a compensar los perjuicios causados a la compañía por el hecho de que el viajero no llegase a embarcar en el avión, no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La resolución de dicha cuestión conlleva determinar, en primer lugar, si la percepción por parte de X de las cantidades abonadas por los viajeros, en el momento de efectuarse las reservas, supone el devengo del impuesto conforme al artículo 75.Dos de la LIVA, o por el contrario, no se produce devengo alguno, como viene declarando la entidad desde que modificó su postura en octubre de 2011. Y en segundo lugar, las consecuencias que se derivarían del hecho de que finalmente los viajeros no se presentaran al embarque.

El artículo 75 de la Ley del IVA regula el devengo en los siguientes términos:

"Uno. Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

(...)

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

(...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley."

Resulta de lo anterior que, cuando un cliente efectúa la reserva de un billete de avión y abona la totalidad de su importe por anticipado, en los supuestos de transportes sujetos y no exentos de IVA, se devenga el impuesto por la parte satisfecha, puesto que en dicho momento se conocen todas las circunstancias de la prestación de un servicio que es individualizable y está perfectamente identificado. Como bien se indica en los acuerdos de liquidación, no se trata de un supuesto de pagos anticipados por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no estén claramente identificados, supuesto en el que TJUE ha señalado que no estarían sujetos a IVA.

En consecuencia, la entidad tiene obligación de repercutir el impuesto e ingresarlo en la Hacienda Pública cuando se efectúan estos pagos anticipados. Por otro lado, es evidente que en ese momento no se tiene información alguna sobre si el viajero se presentará o no al embarque, por lo que dicha obligación afecta a la totalidad de los pagos anticipados, no existiendo ningún motivo que pueda fundamentar dejar de declarar e ingresar las cuotas correspondientes a los viajeros "no shows".

En este sentido, cabe indicar que tampoco comparte este TEAC la pretendida aplicación al presente caso de la Sentencia del TJUE "Société Thermale d'Eugénie-les Bains", asunto C-277/05, puesto que en dicha Sentencia se contempla un supuesto en el que se abonaron arras, calificación que no se considera adecuada para los pagos que anticipadamente realizan los clientes en concepto de reservas de billetes de avión. En este caso, el precio pagado es, sin duda, la contraprestación por los servicios que ha de prestar la compañía aérea, existiendo una relación directa entre ambos. Así, lo ha señalado también la Oficina Técnica que indica al respecto:

Como expresamente reconoce la entidad en su escrito de alegaciones al acta (pág. 2ª del mismo), dicha sentencia analizó <las cantidades abonadas en concepto de arras en el marco de contratos relativos a prestaciones de servicio hotelero>. De hecho, en el apartado 18 de la misma se afirma que <En el presente asunto, se examina el supuesto en el que la parte que ha abonado las arras tiene la facultad de reconsiderar sus compromisos, perdiendo dichas arras, y la otra parte, dispone de esta misma facultad, devolviéndolas duplicadas, sin proceder al examen de los derechos que una de las partes podría invocar después del ejercicio de dicha facultad por la otra parte.>

Cuando resulta notorio que, en caso de X, no estamos en presencia de unas arras, sino de una verdadera reserva para viajar en avión, acompañada, además, del pago del billete. Diferencia, a nuestro juicio, esencial. Adviértase, en tal sentido, lo que se indica, acerca de tales arras, en los apartados 21, 26 y 27 de la sentencia:

< [21] La conclusión del contrato y, por consiguiente, la existencia de un vínculo jurídico entre las partes no dependen normalmente del pago de arras. Dado que éstas no son un elemento constitutivo del contrato de alojamiento, se presentan tan sólo como un elemento facultativo que pertenece a la autonomía de la voluntad de las partes.

[26] Dado que la obligación de efectuar la reserva deriva del propio contrato de alojamiento y no de las arras pagadas, no existe una relación directa entre el servicio prestado y la contrapartida recibida (sentencia antes citadas Apple and Pear Development Council, apartados 11 y 12; Tolsma, apartado 13, y Kennemer Golf, apartado 39). El hecho de que el importe de las arras, en caso de ocupación de la habitación reservada, se impute al precio de dicha habitación confirma que estas arras no constituyen la contrapartida de una prestación autónoma e individualizable.>

[27] Habida cuenta de que las arras no constituyen la contrapartida de una prestación autónoma e individualizable, procede examinar, para responder al órgano jurisdiccional remitente, si estas arras constituyen indemnizaciones por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido como consecuencia del desistimiento del cliente.>

Afirmaciones -esas que acabamos de resaltar en negrita- que, lógicamente, no tienen encaje alguno en nuestro caso, en el que el viajero reserva una butaca para viajar en el vuelo que desea y, simultáneamente, abona el precio del billete.

Aquí sí que existe esa "relación directa" entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, que el T.J.U.E. niega en el caso de unas arras. De ahí que no proceda extender, a este caso, la vía indemnizatoria que sigue la citada sentencia.

Arras que, según el apartado 32 de la misma <se imputan al precio de los servicios prestados por el empresario del establecimiento hotelero>; cuando, en el caso de X, nos encontramos ante una contraprestación y precio, ya desde el principio.

Y sin olvidar, tampoco, la clara diferencia que se aprecia -entre ambos escenarios- de la lectura del apartado 34 de la sentencia, referido a otro aspecto que, en modo alguno, concurre en el caso de X; en concreto, el que se refiere a: <...la norma conforme a la cual, cuando el responsable del incumplimiento del contrato es el empresario del establecimiento hotelero, la restitución se eleva al doble del importe de las cantidades abonadas en concepto de arras, corrobora la calificación de estas últimas como indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato y no como remuneración de una prestación.>

Por todo ello, entendemos acreditado que el caso de X no responde -en absoluto- a los presupuestos fácticos examinados por el T.J.U.E. en esa sentencia de 18/07/2007 (asunto C-277/05) a la que pretende acogerse la entidad. Y que, por tanto, no debemos alterar las conclusiones que hemos alcanzado, al respecto, en los párrafos precedentes.

En consecuencia, se concluye que no son trasladables al caso que nos ocupa las conclusiones que en dicha Sentencia se alcanzan respecto al carácter indemnizatorio de dichas arras por incumplimiento de contrato.

**Quinto.**

Sentado lo anterior, la segunda cuestión a determinar es, si en aquellos casos en que los clientes no se presentan al embarque, sin haber cancelado la reserva, y sin derecho a la devolución de lo pagado, podría considerarse que dichas cantidades se convierten en indemnización.

El artículo 78.Tres.1º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece:

"Tres. No se incluirán en la base imponible:

(...).

1.º Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto."

El apartado Dos del referido artículo dispone:

"En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(...).

5.º Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto."

La jurisprudencia comunitaria señala que, para considerar si nos encontramos o no ante una indemnización, debe estarse a la existencia de un acto de consumo detrás de las operaciones realizadas (Sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94, Jürgen Mohr; y de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95, Landboden-Agrardienste). En definitiva, para determinar la existencia de una indemnización que no da lugar a tributar por IVA, resulta necesario examinar cada caso concreto para comprobar si el importe abonado tiene por objeto resarcir los daños y perjuicios a quien lo recibe por la pérdida de bienes o derechos propios o, por el contrario, si la finalidad perseguida es retribuir operaciones realizadas que quedan comprendidas dentro del ámbito objetivo de la Ley del IVA, siendo por tanto un acto de consumo, y el abono del importe una contraprestación por un servicio individualizable (en sentido análogo se pronuncia también el Tribunal Supremo, entre otras en sentencias de 28 de noviembre de 2008, recurso 5146/2006; de 2 de noviembre de 2009, recurso 4340/2003; y de 7 de julio de 2010, recurso 3520/2005).

En este sentido, este Tribunal coincide con lo argumentado en los acuerdos de liquidación, en cuanto a considerar las cantidades satisfechas en el momento de abono del billete como la contraprestación exigible al cliente por un servicio que se está adquiriendo en el momento de pago, se utilice, o no, posteriormente. Como se señala en las conclusiones del Comité IVA, al que también se refiere la Inspección, en el documento de trabajo nº. 774 de 03/06/2013, acerca del "tratamiento en el IVA de aquellas cantidades percibidas por la aerolínea en el momento de la reserva en caso de que el pasajero finalmente no efectúe el vuelo "(No-Shows)", sin que exista cancelación de la operación, en particular relativo a billetes de avión, debatido con apoyo de la práctica totalidad de los Estados Miembros y que por tanto fue preparatorio de lo que luego se convirtió en directriz Comité ( de fecha 3 de julio de 2013)": "Ambas partes han cumplido con sus obligaciones derivadas del contrato de transporte. La aerolínea ha prestado el servicio de transporte y ha puesto un asiento en ese vuelo a la disposición del cliente. El cliente, por su parte, ha cumplido su única obligación de pagar el precio del servicio." Por tanto, la compañía no sufre una pérdida si el cliente no viaja, puesto que el billete ya está pagado y no se reembolsa, luego no puede considerarse que el precio del billete retenido por la entidad tenga por objeto resarcirla de un daño o perjuicio causado, lo cual excluye el alegado carácter indemnizatorio de las mismas.

#### Sexto.

Finalmente ha de tenerse en cuenta la Sentencia de 23 de diciembre de 2015, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asuntos acumulados C-250/14 y C-289/14 (Air France-KLM y Hop!-Brit Air SAS), dictada con posterioridad a los acuerdos de liquidación aquí impugnados, en la que se analiza un supuesto sustancialmente igual al presente y que transcribimos por su especial relevancia (el subrayado es nuestro):

Primera cuestión prejudicial planteada en el asunto C-250/14 y segunda cuestión prejudicial planteada en el asunto C-289/14

20 Mediante la primera cuestión prejudicial planteada en el asunto C-250/14 y la segunda cuestión prejudicial planteada en el asunto C-289/14, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si los artículos 2, punto 1, y 10, apartado 2, de la Sexta Directiva y de la Sexta Directiva modificada deben interpretarse en el sentido de que la emisión de billetes por una compañía aérea está sujeta al IVA aun en caso de que los pasajeros no hayan utilizado los billetes y no puedan reclamar su reembolso.

21 Ha de recordarse que, en virtud del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva y de la Sexta Directiva modificada, están sujetas al IVA las «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

22 Según reiterada jurisprudencia, una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso», en el sentido del citado precepto, si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencia Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 14).

23 Así sucede cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido, constituyendo las cantidades pagadas una contraprestación efectiva del servicio individualizable prestado en el marco de tal relación jurídica (sentencia Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, apartado 19 y jurisprudencia citada).

24 Por otro lado, el artículo 10, apartado 2, de la Sexta Directiva y de la Sexta Directiva modificada precisa que el devengo del impuesto establecido en el artículo 2, punto 1, de ambas versiones de la Sexta Directiva no se produce hasta el momento en que se efectúe la prestación de servicios.

25 De los anteriores datos se desprende que una prestación de servicios como el transporte aéreo de pasajeros está sujeta al IVA cuando, por un lado, la cantidad pagada por el pasajero a la compa a aérea en el marco de la relación jurídica consistente en el contrato de transporte está directamente vinculada a un servicio individualizable, que dicha cantidad retribuye, y, por otro lado, se preste ese servicio.

26 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que los servicios cuya prestación es necesaria para dar cumplimiento a las obligaciones derivadas de un contrato de transporte aéreo de personas son el registro y el embarque de los pasajeros, la acogida de éstos a bordo del avión en el lugar de despegue pactado en el contrato de transporte, la salida del aparato a la hora prevista, el transporte de los pasajeros y de sus equipajes desde el lugar de partida hasta el lugar de llegada, la atención a los pasajeros durante el vuelo y, finalmente, el desembarque de éstos en condiciones de seguridad en el lugar de aterrizaje y a la hora convenidos en el citado contrato (véase la sentencia Rehder, C-204/08, EU:C:2009:439, apartado 40).

27 Sin embargo, la prestación de estos servicios sólo es posible a condición de que el pasajero de la compa a aérea se presente en la fecha y el lugar previstos para el embarque, reserv ndole la compa a el derecho a utilizar dichos servicios hasta la hora del embarque en las circunstancias determinadas en el contrato de transporte celebrado con la compra del billete.

28 Por consiguiente, la contraprestación del precio pagado al comprar el billete consiste en el derecho que adquiere el pasajero a disfrutar del cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato de transporte, con independencia de que el pasajero ejercite ese derecho, dado que la compa a aérea realiza la prestación desde el momento en que pone al pasajero en condiciones de disfrutar de esos servicios.

29 Habida cuenta de lo anterior, no puede prosperar la alegación de las recurrentes en el litigio principal acerca de que el precio pagado por un pasajero que no comparece para coger el vuelo, y que retiene la compa a, constituye una indemnización contractual que, como tiene la finalidad de compensar un perjuicio sufrido por la compa a, no está sujeta al IVA.

30 En efecto, en primer lugar, tal interpretación modificaría la naturaleza de la contraprestación abonada por el pasajero, que pasaría a ser una indemnización contractual en caso de que el pasajero no utilice el servicio individualizable que ofrece la compa a aérea.

31 Pues bien, el concepto de «prestaciones de servicios», a efectos de la Sexta Directiva y de la Sexta Directiva modificada, ha de interpretarse con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate, sin que la Administración tributaria está obligada a realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo, a la vista de su carácter objetivo (véase la sentencia Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, apartado 41 y jurisprudencia citada).

32 En segundo lugar, tal modificación de la calificación del precio abonado por el pasajero al comprar el billete en función de que el pasajero se presente o no al embarque implicaría una divergencia entre el importe del perjuicio alegado por la compañía aérea por el hecho de que el pasajero no comparezca para coger el vuelo y el importe abonado al comprar el billete. En efecto, en caso de que el pasajero se presente al embarque, el importe de la prestación equivale al precio del billete sin IVA, mientras que el importe de la indemnización alegada por las recurrentes en el litigio principal equivale a ese precio más el importe del IVA que hubiera sido exigible. Pues bien, no se justifica que el importe de la indemnización sea superior al precio abonado por el pasajero.

33 En tercer lugar, las recurrentes en el litigio principal tampoco pueden basarse en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la no sujeción al IVA de las cantidades abonadas en concepto de arras. En efecto, en los asuntos principales, por un lado, la cantidad pagada por el pasajero que no comparece para coger el vuelo equivale al precio total que ha de abonarse por el billete. Por otro, desde el momento en que el pasajero paga el precio del billete y la compañía aérea le confirma que ha reservado una plaza a su nombre, la venta está cerrada y es definitiva. Además, ha de observarse que las compañías aéreas se reservan el derecho a vender nuevamente el servicio no utilizado a otro pasajero, sin estar obligadas a reembolsar el precio al pasajero inicial. Por lo tanto, al no existir perjuicio alguno, carecería de justificación conceder una indemnización.

34 Por consiguiente, ha de señalarse que el importe retenido por las compañías aéreas no tiene la finalidad de indemnizar un perjuicio sufrido por éstas por el hecho de que un pasajero no comparezca para coger el vuelo, sino que se trata de una retribución, incluso en caso de que el pasajero no utilice el transporte.

35 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la primera cuestión del asunto C-250/14 y a la segunda cuestión del asunto C-289/14 que los artículos 2, punto 1, y 10, apartado 2, de la Sexta Directiva y de la Sexta Directiva modificada deben interpretarse en el sentido de que la emisión de billetes por una compañía aérea está sujeta al IVA aun en caso de que los pasajeros no hayan utilizado los billetes emitidos y no puedan reclamar su reembolso.

Segunda cuestión prejudicial planteada en el asunto C-250/14 y tercera cuestión prejudicial planteada en el asunto C-289/14

36 Mediante la segunda cuestión prejudicial planteada en el asunto C-250/14 y la tercera cuestión prejudicial planteada en el asunto C-289/14, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 2, punto 1, y 10, apartado 2, de la Sexta Directiva y de la Sexta Directiva modificada deben interpretarse en el sentido de que el IVA soportado por un pasajero cuando compró un billete de avión que no ha utilizado es exigible desde el momento del cobro del precio del billete por la compañía aérea o por un tercero en nombre de ésta.

37 Ha de recordarse que, a tenor del artículo 10, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva y de la Sexta Directiva modificada, el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.

38 Sin embargo, en primer lugar, el artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y de la Sexta Directiva modificada establece una excepción a dicha regla en aquellos casos en que se abonen pagos anticipados a cuenta anteriores a la prestación de servicios. En esos casos, la exigibilidad del impuesto procede en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas (véanse, en este sentido, la sentencia Orfey Balcaria, C-549/11, EU:C:2012:832, apartado 27, y el auto Sani treyd, C-153/12, EU:C:2013:201, apartado 24).

39 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha declarado que, para que el IVA sea exigible sin que se haya producido todavía la prestación del servicio, es preciso y a la vez suficiente que se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura prestación, y por consiguiente, en particular, que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta (véanse la sentencia Orfey Balcaria, C-549/11, EU:C:2012:832, apartados 28 y 39, y el auto Sani treyd, C-153/12, EU:C:2013:201, apartados 25 y 33).

40 Procede señalar que, en los asuntos principales, cabe considerar que concurren los requisitos para la aplicación del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y de la Sexta Directiva modificada, habida cuenta de que en el momento de la compra del billete se conocen y están identificados con precisión todos los elementos de la futura prestación de transporte.

41 La anterior interpretación no se desvirtúa por el hecho de que el precio se abone en su totalidad y no sólo en parte (véanse, en este sentido, las sentencias Orfey Balcaria, C-549/11, EU:C:2012:832, apartado 37, y Efir, C-19/12, EU:C:2013:148, apartado 39, y el auto Sani treyd, C-153/12, EU:C:2013:201, apartado 32).



42 En segundo lugar, ha de recordarse que, tal y como se desprende de los apartados 27 y siguientes de la presente sentencia, en el supuesto de que un pasajero no comparezca para coger el vuelo, la compañía aérea que vende un título de transporte cumple con sus obligaciones contractuales al poner al pasajero en condiciones de ejercer su derecho a las prestaciones previstas en el contrato de transporte.

43 Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a la segunda cuestión del asunto C-250/14 y a la tercera cuestión del asunto C-289/14 que los artículos 2, punto 1, y 10, apartado 2, párrafos primero y segundo, de la Sexta Directiva y de la Sexta Directiva modificada deben interpretarse en el sentido de que el IVA soportado por un pasajero cuando compró un billete de avión que no ha utilizado es exigible desde el momento del cobro del precio del billete, bien sea por la propia compañía aérea, bien por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de ésta o bien por un tercero que actúe en nombre propio pero por cuenta de la compañía aérea.

(...)

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

1) Los artículos 2, punto 1, y 10, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en sus versiones modificadas por la Directiva 1999/59/CE del Consejo, de 17 de junio de 1999, y posteriormente por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, deben interpretarse en el sentido de que la emisión de billetes por una compañía aérea está sujeta al impuesto sobre el valor añadido aun en caso de que los pasajeros no hayan utilizado los billetes emitidos y no puedan reclamar su reembolso.

2) Los artículos 2, punto 1, y 10, apartado 2, párrafos primero y segundo, de la Sexta Directiva, en sus versiones modificadas por la Directiva 1999/59 y posteriormente por la Directiva 2001/115, deben interpretarse en el sentido de que el impuesto sobre el valor añadido soportado por un pasajero cuando compró un billete de avión que no ha utilizado es exigible desde el momento del cobro del precio del billete, bien sea por la propia compañía aérea, bien por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de ésta o bien por un tercero que actúe en nombre propio pero por cuenta de la compañía aérea.

(...)"

Por todo lo expuesto, se han de confirmar los acuerdos de liquidación reclamados, al considerar este Tribunal que se devenga el impuesto con ocasión de los pagos realizados anticipadamente por los viajeros para la adquisición de un billete de avión, aunque finalmente no lo utilicen y no puedan reclamar su reembolso, sin que el importe no devuelto por la compañía en estos casos tenga carácter indemnizatorio.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

#### ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.