

SECCIÓN DE IMPUESTOS INDIRECTOS - Nota informativa

TEAC, RESOLUCIÓN DE 15 DE JULIO DE 2019

IVA – Devengo y exigibilidad – Abono de billetes de avión por los llamados viajeros “no shows” – El impuesto se devenga, aunque finalmente no se utilice el billete y el cliente no pueda reclamar su reembolso – Carácter no indemnizatorio de la cantidad percibida

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 15 de julio de 2019 (Rec. 5156/2015)

María Valcárcel Seco
Gabinete de Estudios de la AEDAF

Síntesis

El problema se suscita en atención a los viajeros “no shows”, que son aquellos que realizan su reserva y pagan el billete de avión, pero finalmente (y sin previa cancelación) no realizan el viaje.

En el presente caso, la compañía reclamante había declarado las cuotas repercutidas correspondientes a estos viajeros desde el ejercicio 2008. No obstante, en la autoliquidación de IVA (modelo 303) correspondiente a octubre del ejercicio 2011, decide minorar el importe de estas cuotas repercutidas por el saldo acumulado desde 2008 de las cuotas asociadas a estos viajeros, y a partir de este momento, dejó de declararlas.

La Inspección, por el contrario, consideró que estas cuotas se encontraban sujetas y no exentas de IVA y que, además, la sociedad prescindió de lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante “LIVA”), pues no se inició el procedimiento de devolución de ingresos indebidos ante la Agencia Tributaria ni se abonó a los clientes las cuotas de IVA que -supuestamente- se habían repercutido indebidamente desde el 2008 a octubre de 2011.

La interesada, al no estar de acuerdo con el criterio de la Inspección, procedió a la interposición de reclamación económico-administrativa ante el TEAC alegando lo siguiente:

- Debe calificarse como indemnización a efectos del IVA la cantidad percibida por la compañía en el momento de la reserva cuando el pasajero finalmente no efectúa el vuelo y no cancela previamente. De esta manera, la recurrente invoca jurisprudencia del

TJUE (concretamente la sentencia del 18 de julio de 2007, asunto C-277/05 “*Société Thermale d’Eugénieles Bains*”) y adicionalmente, considera que conforme a los artículos 1.089, 1.101 y 1.106 del Código Civil, estas cantidades percibidas tienen carácter indemnizatorio por cuanto vienen a restituir el quebranto patrimonial que supone para la aerolínea que el pasajero finalmente no realice el viaje, pues, en opinión de la reclamante, la Inspección no ha tenido en consideración el lucro cesante sufrido (ventas a bordo, política de no overbooking, etc.). Además, también alega que la Dirección General de Tributos (en adelante “DGT”) ha reconocido el carácter indemnizatorio de los conceptos retenidos en virtud de algunos contratos jurídicos (arrendamientos, contratos de compraventa, etc.).

- En cuanto a las cantidades no reembolsadas relativas a las cuotas indebidamente repercutidas, la sociedad expone que, en atención al principio de la voluntad contractual civil, se había acordado el carácter no reembolsable de las reservas efectuadas por los pasajeros y que, por tanto, este hecho no era contrario a las leyes, ni a la moral ni al orden público.

Contestación del TEAC

En primer lugar, el TEAC considera que la sentencia utilizada por la recurrente para justificar el carácter indemnizatorio de la cantidad percibida en concepto de reserva de billetes de avión (“*Société Thermale d’Eugénieles Bains*”), no tiene encaje alguno en el presente caso, pues en esta se contempla un supuesto en el que se abonaron arras, concepto que el TEAC no considera adecuado para hablar de los pagos anticipados para proceder a reservar un billete de avión, ya que en este último caso, el pago anticipado es la contraprestación por los servicios que a futuro, tiene que prestar la compañía aérea. Es decir, existe una relación directa entre el precio pagado y el servicio que será prestado. Por consiguiente, no se pueden aplicar las conclusiones respecto del carácter indemnizatorio de las arras al presente supuesto.

Por otro lado, el TEAC manifiesta que es importante destacar que las indemnizaciones están excluidas de la base imponible del impuesto en atención al artículo 78.Tres.1º de la LIVA. No obstante, la jurisprudencia comunitaria (Sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/97, “*Jürgen Mohr*”; y de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95, “*Landboden-Agrardienste*”), establece que para saber si se trata de una indemnización, es necesario analizar si existe un acto de consumo detrás de las operaciones realizadas, es decir, hay que analizar cada caso en concreto para ver si el importe abonado tiene por objeto resarcir los daños y perjuicios a quien lo recibe o por el contrario la finalidad es retribuir operaciones realizadas que quedan comprendidas dentro del ámbito del IVA. En este sentido, el TEAC entiende que las cantidades abonadas por los clientes en el caso en cuestión supone el abono del billete como contraprestación exigible al cliente por un servicio que está adquiriendo en el momento del pago, se utilice o no posteriormente. Es decir, la compañía no sufre un daño si el cliente no viaja debido al carácter no reembolsable de los billetes de avión, por lo que esta cantidad percibida no puede tener la consideración de indemnización.

Por otro lado, en contraposición a lo expuesto previamente y a la opinión de la reclamante -que considera aplicable a su caso la sentencia “*Société Thermale d’Eugénieles Bains*”-, el TEAC considera que, para el caso en cuestión, es aplicable la Sentencia del TJUE de 23 de diciembre de 2015 (asuntos acumulados C-250/14 y C-289/14 “*Air France-KLM y Hop! - Brit Air SAS*”), en la que, las cuestiones prejudiciales que se elevaron al TJUE consistían en preguntar si la emisión de billetes por parte de una compañía aérea está sujeta a IVA aun en el caso en el que los pasajeros no utilicen el billete y no puedan reclamar su reembolso y por otro lado, si el IVA soportado por un cliente que compra un billete de avión y finalmente no lo utiliza es exigible desde el momento de su emisión. De esta manera, el TJUE pone de manifiesto aspectos tales como:

- No puede prosperar que el precio pagado sea una indemnización, ya que el pago de este supone adquirir el derecho de disfrutar del cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato de transporte, con independencia de que el pasajero ejercite el derecho o no. Por tanto, no puede prosperar que se trate de una indemnización.
- El concepto de prestación de servicios debe entenderse sin atender a los fines y resultados, la Administración no está obligada a averiguar la intención del sujeto pasivo.
- Existe una discrepancia entre el importe de la prestación (que sería el precio del billete) y el importe de la indemnización (precio + IVA).
- No puede asemejarse este caso a un caso de no sujeción de arras.
- El artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva IVA establece una excepción a la regla de devengo general (momento en el que se efectúa la prestación de servicios), estableciendo el devengo en el momento en el que se abonen los pagos anticipados a la prestación del servicio. No obstante, el TJUE ha declarado que, para que el IVA sea exigible sin que se haya producido todavía la prestación del servicio, es necesario que el mismo esté perfectamente identificado en el momento en el que se realiza el pago a cuenta. Por lo que, en este caso se cumple esta condición, pues en el momento de la compra del billete se conocen todos los elementos de la futura prestación de servicios de transporte.
- La compañía aérea cumple con su parte, pues pone a disposición del pasajero la posibilidad de utilizar su asiento y efectuar el viaje, pese a que ese finalmente no comparezca.

Por lo tanto, tras esgrimir todos los argumentos precedentes, el TEAC confirma los acuerdos de liquidación practicados por la Inspección, pues considera que las cuotas correspondientes a estos viajeros deben ser repercutidas por la entidad recurrente, ya que el impuesto se devenga con ocasión de los pagos anticipados realizados por los viajeros para obtener un billete de avión, aunque finalmente no se utilice.