

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA **V0839-20**

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 14/04/2020

NORMATIVA Ley 37/1992 art. 75 y 80-Dos

DESCRIPCION-HECHOS La sociedad consultante se dedica a la explotación de un establecimiento hotelero y ofrece un sistema de reservas de habitaciones a sus clientes que les permite optar por una tarifa con un precio reducido y con pago anticipado de una cantidad no reembolsable, o bien una tarifa con un precio sin reducción que no conlleva ningún pago anticipado.

Para los clientes que reservan con la tarifa reducida, en casos de cancelación de la reserva o en los que el cliente no se presenta en la fecha reservada, la consultante retiene el importe íntegro de la reserva satisfecha inicialmente.

Para los clientes que utilizan la tarifa con precio no reducido, en casos de cancelación hay que distinguir si esta se realiza en el plazo en el que las partes han acordado que se pueda efectuar libremente, en cuyo caso la consultante no cobra ningún importe, de los casos en los que la cancelación se realiza transcurrido el plazo acordado, en los que la consultante procede a cargar en la tarjeta de crédito del cliente una cantidad equivalente a una noche de estancia, como también hace en los casos en los que el cliente no se presenta en la fecha reservada.

CUESTION-PLANTEADA Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones consultadas.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- El artículo 75. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) establece que:

Uno. Se devengará el Impuesto:

1º. 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.

(...)

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

(...).

Por su parte, el apartado dos de este mismo artículo 75, dispone que “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.

(...).

De todo lo anterior, se pone de manifiesto que las cantidades percibidas por la consultante en concepto de reserva de sus servicios de alojamiento, que constituyen una cantidad a cuenta del precio final del servicio, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en concepto de pago anticipado.

En estas circunstancias, el devengo se producirá con ocasión del cobro de la cantidad percibida en concepto de reserva por la consultante.

Lo anterior será de aplicación con independencia del tratamiento que corresponda, a efectos del Impuesto, a estas cantidades en el supuesto que el cliente finalmente desista del servicio.

2.- En relación con el tratamiento de las cantidades retenidas total o parcialmente por la consultante en el caso de que el cliente desista del servicio, resulta de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 18 de julio de 2007, Asunto C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains.

En el caso planteado en esta sentencia, la Société thermale tiene por objeto la explotación de establecimientos termales, incluidas actividades hoteleras y de restauración. Esta sociedad

percibe cantidades por adelantado, en concepto de arras, en el momento en que los clientes realizan las reservas de estancias. Estas cantidades son deducidas del pago ulterior de las prestaciones de la estancia o conservadas por la sociedad en el caso de desistimiento de los clientes.

En la sentencia se trata de dilucidar si las cantidades abonadas por un cliente en concepto de arras al empresario de un establecimiento hotelero y que éste conserva cuando el cliente hace uso de la facultad de desistimiento de que dispone, deben considerarse contrapartida de una prestación de reserva, sujeta al impuesto, o indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato, no sujetas al mismo.

Los fundamentos de la sentencia son los siguientes:

“19. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que sólo puede responderse afirmativamente a la primera solución formulada en la cuestión prejudicial [esto es, sujeción al impuesto] si existe un vínculo directo entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, constituyendo las cantidades pagadas una contrapartida efectiva del servicio individualizable prestado en el marco de una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones recíprocas (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p.1443, apartados 11, 12 y 16; de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, Rec. p.I-743, apartado 14; de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Rec. p.I-3293, apartado 39, y de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, C-210/04, Rec. p.I-2803, apartado 34).

(...)

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.

(...)

29. Las partes pueden de este modo establecer, para el caso de que haya un incumplimiento de las obligaciones del contrato que han concluido, cláusulas referentes a una indemnización o a una penalización por mora, así como también a la constitución de una prenda o a la utilización de arras. Aunque todos estos instrumentos tienen como fin reforzar las obligaciones contractuales de las partes y algunas de sus funciones son idénticas, cada uno de ellos posee unas características particulares.

(...)

32. Mientras que, en el caso de un desarrollo normal del contrato, las arras se imputan al precio de los servicios prestados por el empresario del establecimiento hotelero y están, por tanto, sujetas al IVA, la conservación de las arras de que se trata en el procedimiento principal es, por el contrario, la consecuencia del ejercicio por parte del cliente de la facultad de desistimiento que se había puesto a su disposición y sirve para indemnizar a dicho empresario de los efectos del desistimiento. Una indemnización de estas características no constituye la retribución de una prestación y no forma parte de la base imponible del IVA (véase, en este sentido, en lo que se refiere a los intereses de demora, la sentencia de 1 de julio de 1982, BAZ Bausystem, 222/81, Rec. p.2527, apartados 8 a 11).”

De la misma forma, en el supuesto planteado en la consulta deberá analizarse si el importe retenido por la consultante se corresponde con un acto de consumo, esto es, con la prestación de un servicio autónomo e individualizable o con una indemnización que tiene por objeto la reparación de las consecuencias de la falta de ejecución del contrato, para determinar así la sujeción al impuesto de la operación.

Por otra parte, el importe retenido por la consultante tampoco supone una operación de la que se derive que existe un acto de consumo, por lo que la operación no se hallará sujeta al impuesto.

Por tanto, la retención efectuada por la consultante tiene naturaleza indemnizatoria y se encuentra fuera del ámbito de aplicación del impuesto, conforme a lo previsto en el artículo 78.Tres.1º de la Ley del Impuesto, conforme al cual no se incluirán en la base imponible "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."

3.- Por tanto, en atención a lo indicado anteriormente, en el supuesto consultado habrá que distinguir los siguientes escenarios:

a).- Cuando se produzcan reservas con precio no reducido y sin pago anticipado y en las que el cliente proceda a la cancelación fuera del plazo estipulado, o en los casos en los que el cliente no se presentara, la consultante podrá cargar en la tarjeta de crédito del cliente (que previamente según indica el escrito de consulta habrá facilitado los datos a la consultante sin que esta efectuara con carácter anticipado ningún cargo) la cantidad equivalente a una noche de estancia. En estos casos, la cantidad cargada en la tarjeta de crédito, tendrá naturaleza indemnizatoria y no será la contraprestación de ningún acto de consumo, por lo que no habrá operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

b).- Cuando se produzcan reservas con tarifa reducida, en las que se satisfaga de manera anticipada una cantidad no reembolsable, que se aplicará al precio de la operación, se estará realizando el pago de la cantidad a cuenta del servicio final que estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido como pago anticipado conforme al artículo 75.Dos de la Ley 37/1992.

c).- Cuando se produzcan reservas con tarifa reducida en las que se produce la cancelación o en los casos en los que el cliente no se presenta, la consultante habrá retenido el importe total de la cantidad satisfecha al hacer la reserva, pero esta cantidad no supone la contraprestación de un acto de consumo, si no que tendrá naturaleza indemnizatoria sin existir en estos casos operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este último caso, la consultante habrá repercutido inicialmente, al efectuarse la reserva, la cantidad correspondiente a la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido como pago anticipado de los servicios de alojamiento. La totalidad del impuesto repercutido al cliente deberá ser devuelto como consecuencia de la resolución del contrato.

En este sentido, el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992 dispone que “cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente”.

En relación con la devolución de las cuotas inicialmente repercutidas, el artículo 89.Uno de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

(...)

Cuatro. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.

Cinco. (...)

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

(...).”.

La forma de efectuar la rectificación de la repercusión indebida será mediante la emisión de una factura rectificativa en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), que, en lo relativo a facturas rectificativas, dispone lo siguiente:

“1. Deberá expedirse una factura rectificativa en los casos en que la factura original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, sin perjuicio de lo establecido

en el apartado 6 de este artículo.

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

(...)

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. (...).”.

4. - Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.