

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala primera) De 18 de julio de 2007

■ **Asunto:** C-277/05

■ **Partes:** *Société thermale d'Eugénie-les-Bains y Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie EMAG Handel Eder OHG y Finanzlandesdirektion für Kärnten*

■ **Síntesis:** IVA – Ámbito de aplicación – Arras entregadas en el marco de contratos relativos a prestaciones de servicios sujetas al IVA y que quedan en poder de quien efectúa la prestación en caso de desistimiento – Calificación

I. Comentario

La sentencia resuelve una cuestión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 2, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, suscitada en el marco de un litigio entre la Société thermale de Eugénie-les-Bains (en lo sucesivo, «Société thermale») y el ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie de Francia. En concreto, sobre la posible sujeción a IVA de cantidades percibidas por una sociedad de explotación de establecimientos termales en reserva de estancias en los mismos.

Como antecedentes jurisprudenciales sobre este asunto, pueden citarse, acerca de la necesidad de un vínculo directo entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, a efectos de que las cantidades retenidas como arras sean sujetas a IVA, las SSTJCE de 8.03.1988, *Apple and Pear Development Council*, As. 102/86, Rec. p. 1443, apartados 11, 12 y 16; de 3.03.1994, *Tolsma*, As. C16/93, Rec. p. 1743, apartado 14; de 21.03.2002, *Kennemer Golf*, As. C174/00, Rec. p. 13293, apartado 39; y de 23.03.2006, *FCE Bank*, As. C210/04, Rec. p. 12803, apartado 34. Por su parte, califica como indemnización no sujeta a IVA una retención de arras por desistimiento de la contraparte la STJCE de 1.07.1982, *BAZ Bausystem*, As. 222/81, Rec. p. 2527, apartados 8 a 11.

El Tribunal se enfrenta a un asunto estrictamente jurídico desde el punto de vista del Derecho privado. Se trata de dilucidar si las cantidades abonadas por un cliente en concepto de arras, y retenidas por el empresario cuando el cliente desiste de su reserva son, tal y como están configuradas las arras en el Derecho civil francés, contraprestación de una prestación de servicios (la reserva misma) o indemnización por resolución unilateral del contrato.

Una vez dilucidado si, conforme al Derecho francés, estamos ante la remuneración de la reserva o ante una indemnización para reparar el perjuicio causado por el incumplimiento, la respuesta sobre la sujeción o no a IVA es automática, pues mientras que en el primer caso habría una prestación de servicios que entraría en el ámbito de la Sexta Directiva, en el segundo, al no haber una indemnización relacionada directamente con un servicio prestado a título oneroso, no habría sujeción a IVA.

Para el Tribunal no hay un vínculo directo entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, requisito esencial para que pueda considerarse operación sujeta a IVA. **El dinero que el hotel se queda cuando un cliente desiste de su reserva no es una contraprestación por el servicio de reserva**, entiende el Tribunal, porque las arras son algo opcional en este tipo de contratos de alojamiento. En estos contratos, el vínculo que une al cliente y al empresario no es el contrato de arras, pues bien se pueden hacer este tipo de reservas sin pactarse arras.

Otro argumento que da el Tribunal para negar este vínculo directo es que el hecho de que el empresario se obligue, una vez ha efectuado un cliente una reserva, a no contratar con un tercero, no es contraprestación por el contrato de arras, sino que constituye una obligación que emana directamente del contrato de alojamiento. **El empresario cumple con su obligación de no contratar con un tercero la habitación ya reservada, no tanto porque haya de pagar, si no lo hace, una indemnización ni porque tenga que devolver unas arras, sino por ser la obligación que emana del propio contrato de alojamiento**. El cumplir con su obligación no es una contraprestación por las arras pagadas por el cliente.

Para el Gobierno portugués, el hecho de que el importe del perjuicio causado y el de las arras no coincidan es síntoma de que no se trata de una indemnización, pero para el Tribunal, precisamente porque la indemnización que suponen las arras lo es a tanto alzado, es claro que no estamos ante una contraprestación.

La conclusión a la que llega el Tribunal es que ni el abono de las arras por parte del cliente, ni su conservación por el empresario (cuando ha desistido el cliente) ni tampoco su devolución duplicada (si quien desistiera fuera el empresario) son conceptos sujetos a IVA.

Es interesante, como siempre, leer las conclusiones del Abogado general, pero en este Asunto quizás el interés sea mayor; puesto que el sr. M. Poiares Maduro había propuesto la solución contraria a la que finalmente da el Tribunal de Justicia en su fallo.

Recuerda el Abogado general la sentencia recaída en el Asunto Tolsma, quien se enfrentó a las autoridades neerlandesas que querían gravar las monedas recibía de los viandantes; el Tribunal de Justicia recordó allí que las operaciones imponibles presuponen, en el marco del sistema del IVA, la existencia de una transacción que conlleve la estipulación de un precio o de un contravalor y recordó que cuando la actividad de quien efectúa la prestación consiste en llevar a cabo determinadas prestaciones sin contrapartida directa, no existe base imponible y esas prestaciones no están, por tanto, sujetas al IVA.

A continuación, entra el Abogado general a analizar el caso concreto, y explica que por una parte la *société thermale* hace una reserva, es decir, asume la obligación de poner a disposición del cliente una habitación en la fecha acordada, y que esta prestación implica la obligación de abstenerse de contratar con un tercero. Y resalta, lo cual me parece importante, que la *société thermale* no asume esto a título gratuito, sino que solicita el pago de una cantidad, cantidad que tendrá derecho a conservar en caso de desistimiento del cliente. Por eso, a su juicio, es evidente la existencia de una relación sinalagmática entre esta prestación de reserva y el pago hecho por el cliente, porque la empresa percibe cantidades que constituyen el contravalor efectivo del servicio de reserva que ha prestado a los clientes que desisten. Por eso dicha prestación debe calificarse como una prestación de servicios efectuada a título oneroso.

Y por eso sostiene que el abono de una cantidad a título de arras con ocasión de la reserva de una habitación equivale al abono de “pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios” en el sentido del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, y el impuesto es exigible en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.

Y si lo que ocurre es, como en el caso de autos, que las cantidades controvertidas son retenidas por la empresa a causa del desistimiento de los clientes, dice el sr. Poiares Maduro, en cualquier caso debería entenderse aquí realizada una prestación de servicios, consistente en la garantía de una habitación o una cura termal en la fecha acordada absteniéndose de contratar la misma prestación con terceros interesados, y respetando el derecho de sus clientes a desistir. Dicho de otra forma, que cuando el establecimiento hotelero, en el momento de la reserva, le pide al cliente que abone una cantidad a título de arras, se puede considerar que esa suma constituye la *contrapartida de una prestación de reserva*, la cual, tanto desde el punto de vista del cliente como desde el del establecimiento hotelero, *tiene una naturaleza individualizada*, y es *accesoria en relación con la prestación principal*, en la medida en que no constituye un fin en sí misma para el cliente.

Y entra el sr. Abogado general en un tema que el Tribunal no analiza en su sentencia, y es el de cuál debe ser la calificación de un contrato. Trayendo a colación el concepto de entrega de bienes (en el que, subraya, **no es lo esencial si se ha transmitido la propiedad de acuerdo con las normas que rigen la misma en cada Estado miembro, sino el hecho económico de la entrega**, si se ha producido la transmisión de un bien corporal, siendo indiferente el contrato realizado), explica cómo, a su juicio -opinión que también había sostenido el *Conseil d'État*-, es necesario encontrar una aplicación uniforme de las reglas de sujeción al IVA en el seno de la Comunidad Europea. Y que la aplicación uniforme de la Sexta Directiva exige realizar *una interpretación que no puede depender de una calificación que pudiera variar en función del Derecho civil del Estado miembro* de que se trate. Si no, dice acertadamente, una práctica idéntica a la que se trata en el presente asunto de reserva de habitaciones contra el pago de una cantidad perdida por el cliente en caso de desistimiento podría estar sujeta al IVA si se llevase a cabo en otro Estado miembro, si en ese país la naturaleza jurídica de semejante pago anticipado fuese considerada de modo diferente a como lo hace el Derecho civil francés. Y como advierte sagazmente, si se deja la eventual calificación indemnizatoria a la voluntad de las partes (como presume el Derecho civil francés) permitiría excluir la sujeción al IVA de unas cantidades que un contratante abona a otro que, en contrapartida, le presta un servicio del que se beneficia individualmente, con lo que habría un fuerte estímulo para reducir artificialmente las cantidades que constituyen la contrapartida del servicio prestado e inflar las que corresponden a los daños y perjuicios.

Pues bien, **el Tribunal de Justicia en este caso, dejando a un lado la finalidad económica de la operación, se centra en el contrato jurídicamente celebrado, y desoyendo la opinión de los gobiernos** (todas las administraciones nacionales que han formulado observaciones en el presente caso –la República Francesa, Irlanda, la República Portuguesa), **del Abogado General y de la Comisión, da la razón a la *société termale*, y afirma con ella que las cantidades abonadas en concepto de arras son de naturaleza indemnizatoria y, por consiguiente, no están sujetas al IVA.**

Esta sentencia tiene relevancia para España, pues en nuestro país, el artículo 78.Dos.5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, preceptúa que *las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar una determinada prestación en el caso de resolución de las operaciones sujetas al IVA se deben integrar en la base imponible del impuesto*. Y el artículo 78.Tres.1º de la misma Ley establece que no se incluirán en la base imponible las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el artículo 78.Dos, que por su naturaleza y función no constituyan contraprestación o compensación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Lo que parece desprenderse de estos preceptos es que en nuestro país las arras se integran en todo caso en la base imponible del IVA, pues siempre van a ser cantidades retenidas por el obligado a dar o a hacer algo en caso de resolución de una operación. Ciertamente dice el legislador que cuando una cantidad no sea contraprestación de una operación, entonces no se incluirá, pero a continuación añade el inciso de que ello siempre que sean cantidades distintas de las arras, con lo que parece querer decir que en ningún caso en nuestro Derecho las arras van a poderse considerar de naturaleza indemnizatoria a efectos del IVA.

Como pone ahora de manifiesto el Tribunal de Justicia, el tratamiento de las arras en todo caso como contraprestación, es incorrecto. Si las cantidades retenidas no remuneran ninguna operación sujeta a IVA, si sólo son indemnización, no tendrían que estar sujetas al Impuesto.

Existe alguna consulta de la Dirección General de Tributos que considera que las cantidades en concepto de arras o señal, entregadas con carácter previo a una entrega pactada en un contrato de compraventa, son cantidades sujetas a IVA. De las más antiguas, la consulta 594/98, de 15 de abril de 1998. Ahora, a la vista de la Sentencia de 18 de julio de 2007, entiendo que lo que en la respuesta a la consulta se dice no es en realidad contradictorio con lo que afirma el Tribunal de Justicia.

En efecto, nótese que a la Dirección General de Tributos se le plantea lo siguiente: se suscita la duda de si las cantidades que satisface el cliente a la consultante en virtud de un acuerdo de arras, hasta la formalización del contrato de compraventa y entrega de la edificación, constituyen una *auténtica señal* o son más bien pagos a cuenta del precio de la vivienda que será entregada en el futuro. Destacamos lo de una *auténtica señal* pues, como es sabido, una cosa son las arras confirmatorias, que son las que parece decir la DGT serían la auténtica señal, y otra cosa son las arras penitenciales. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, el precepto contenido en el artículo 1454 del Código Civil tiene un carácter excepcional, que exige una interpretación restrictiva, de modo que cuando no aparezca la voluntad indubitada de las partes de atribuir a las arras el carácter de penitenciales, han de ser conceptuadas como confirmatorias.

Como es sabido, las penitenciales son las que otorgan la facultad de retener la cantidad recibida, en caso de desistimiento del que las ha entregado, y obligan a devolverlas duplicadas, si desiste la parte que las había percibido. En nuestro Derecho civil, para que se aprecie el carácter de arras penitenciales debe convenirse claramente en el contrato la posibilidad de arrepentimiento del acuerdo de compraventa. Pues bien, en la Consulta planteada a la DGT esta circunstancia no concurría, ya que en el contrato no se otorgaba la posibilidad de retractarse del pacto. Por ello concluyó la DGT que aquello era más bien un contrato de compraventa en el que las cantidades denominadas «señal», que debe satisfacer el comprador, van ascendiendo según va avanzando el ritmo de las obras e importan exactamente la diferencia entre el precio de la vivienda y el capital de la hipoteca pendiente de amortizar por la vendedora, a cuyo pago se hallaba afecta la vivienda. Y por eso, allí sí, el pago de tales cantidades constituía el pago anticipado de parte del precio de la compraventa, produciendo, consecuentemente, el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido por los importes efectivamente percibidos.

En Consulta de 5 de febrero de 2004, la DGT confirma su criterio, afirmando que la cantidad que la parte compradora entrega a la Sociedad vendedora en concepto de arras o señal con ocasión de la firma del citado contrato, como está previsiblemente destinada a constituir una parte del precio de la futura venta de la parcela industrial, provoca el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento en que la Sociedad perciba dicha cantidad

Sin embargo, en el caso de la *Società thermale* francesa, el carácter de arras penitenciales no se pone en duda, pues conforme al derecho privado francés (tanto de acuerdo con el *Code de la consommation* como con el *Code Civil*) siempre es posible desistir del contrato, o desvincularse de la promesa de contratar; el que ha dado las arras perdiéndolas y el que las ha recibido devolviéndolas duplicadas.

Y ¿qué ocurriría si se han pactado unas arras con carácter previo a la entrega, sujeta y exenta, de un inmueble? Esta Consulta se le planteó a la DGT en fecha 9 de septiembre de 2002, quien contestó (número de consulta 1265-02) que en el supuesto en el que la cantidad que la parte compradora entrega a la parte vendedora en concepto de arras o señal con ocasión de la firma del contrato esté destinada a constituir una parte del precio de la entrega del inmueble, se producirá el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento en el que la sociedad consultante perciba el importe de las citadas arras. Ahora bien, "puesto que, conforme se señala en el escrito de consulta, la entrega del inmueble está sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin posibilidad de ejercitar la renuncia regulada en el artículo 20, dos, de la Ley 37/1992 por parte de la entidad consultante, al ser el adquirente un consumidor final, no deberá repercutirse cuota alguna por dicho Impuesto con ocasión del referido pago anticipado".

A la vista de lo anterior, podemos concluir que unas arras confirmatorias, por ser parte del precio, deben considerarse a efectos de IVA pagos anticipados, y se produce el devengo en el momento de cada pago anticipado. Sin embargo, cuando conste claramente en el contrato que las arras son penitenciales, no se devengará IVA, puesto que su naturaleza es indemnizatoria, siempre que la indemnización se calcule a tanto alzado, sin guardar relación directa con el perjuicio causado. Esto es lo que se desprende de la Sentencia analizada. Y por tanto, deberíamos plantearnos si es ajustada a Derecho comunitario la redacción del artículo 78.Tres.1º LIVA en relación con el artículo 78.Dos.5º LIVA, pues parece que a la vista del fallo del Tribunal deberían excluirse de la base imponible del IVA las cantidades percibidas en concepto de indemnización, con independencia de si se recogen en un contrato de arras u otro tipo.

Nuestro artículo 78.Tres.1º LIVA en relación con el 78.Dos.5º de la misma Ley, al ordenar que se integren en la base imponible del IVA las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de la operaciones sujetas al impuesto sin tener en cuenta la naturaleza indemnizatoria de tales percepciones, resulta contrario a lo previsto en la Sexta Directiva -ahora Directiva 2006/112/CE- interpretada ésta por el TJCE en la sentencia que comentamos.

Recientemente, la DGT en consulta vinculante V0517/08, ha establecido que cuando una de las partes resuelve un contrato y la otra se queda con parte de la contraprestación en concepto de indemnización por los daños y perjuicios sufridos, esa retención del precio no está sujeta a IVA. La consulta supone un cambio de criterio de la postura que, como hemos mencionado supra, ha mantenido hasta ahora este Centro Directivo, y viene motivada precisamente por el criterio fijado por el TJCE en la sentencia que comentamos.

2. Antecedentes

La Société thermale, domiciliada en Francia, 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, las cuales son deducidas del pago ulterior de las prestaciones de la estancia o conservadas por la sociedad en el caso de desistimiento de los clientes.

A juicio de la administración tributaria, las arras que habían sido percibidas y conservadas tras la anulación de reservas por parte de los clientes estaban sujetas al IVA, por lo que se le giraron liquidaciones por 12.814 euros. Las liquidaciones fueron objeto de reclamaciones y recursos ante el tribunal administratif de Pau, la cour administrative d'appel de Bourdeaux, y el Conseil d'État. Este último decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

El Conseil d'État decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Cuando el comprador hace uso de la facultad de desistimiento de que dispone y el vendedor conserva las cantidades abonadas en concepto de arras en el marco de contratos de venta de prestaciones de servicios sujetas al [IVA], ¿deben esas cantidades considerarse remuneraciones de la prestación de la reserva y, como tales, sujetas al [IVA], o bien indemnizaciones por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido con ocasión del incumplimiento del cliente, sin relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y, como tales, no sujetas a este impuesto?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declara que

Los artículos 2, apartado 1, y 6, apartado 1, 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, deben interpretarse en el sentido de que las cantidades abonadas en concepto de arras en el marco de contratos relativos a prestaciones de servicio hotelero sujetas al impuesto sobre el valor añadido deben considerarse, cuando el cliente hace uso de la facultad de desistimiento de que dispone y esas cantidades quedan en poder del empresario de un establecimiento hotelero, indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido a causa del incumplimiento del cliente, sin relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y, como tales, no sujetas a este impuesto.

5. Fundamentos de la sentencia

“Con carácter preliminar, es preciso señalar, por un lado, que la definición del concepto de arras puede variar de un Estado miembro a otro, y, por otro lado, que el ejercicio de la facultad de desistimiento vinculada a las arras puede producir consecuencias diferentes en función del Derecho nacional aplicable. Así, de las observaciones del Gobierno francés se desprende que en Derecho francés el ejercicio de dicha facultad exonera, en principio, completamente a la parte que desiste de las consecuencias del incumplimiento del contrato, mientras que, en varios Estados miembros, en una situación como ésta, subsiste la posibilidad de exigir daños y perjuicios por encima del importe de las arras conservadas” (apartado 17).

“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” (apartado 18).

“De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que sólo puede responderse afirmativamente a la primera solución formulada en la cuestión prejudicial 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 (...) Ahora bien, en el presente asunto, hay que señalar que estos requisitos no se cumplen”. (Apartados 19 y 20).

“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” (apartado 21).

“Así, un cliente puede presentar por correo, o incluso oralmente, una solicitud de reserva de estancia, cuya aceptación por parte del empresario del establecimiento hotelero puede, en función de la práctica contractual que éste siga, efectuarse por correo, o incluso oralmente, sin que se reclamen arras. Una aceptación de la solicitud de reserva conforme a estas modalidades no dejará de dar lugar a la constitución, entre las partes de un vínculo jurídico que obligue a este empresario a abrir un expediente a nombre del cliente y reservar-le su estancia” (Apartado 22).

“El pago de arras por parte del cliente y la obligación del empresario del establecimiento hotelero de no contratar con un tercero, en la medida en que esto le impida respetar el compromiso adquirido con respecto a su cliente, tampoco pueden considerarse, en contra de lo que sostiene el Gobierno francés, prestaciones recíprocas, ya que, en este caso, dicha obligación emana directamente del contrato de alojamiento y no del pago de las arras” (...) “La obligación de cumplimiento efectivo de dicho contrato no depende tampoco de una eventual indemnización o penalización por mora, ni de la existencia de prenda o de arras, sino que emana del propio contrato. (Apartados 23 y 24).

“Así, cuando tras la formalización de una reserva, el empresario de un establecimiento hotelero ejecuta la prestación convenida, no hace sino cumplir con el contrato concluido con su cliente, conforme al principio según el cual los contratos deben ser ejecutados. Por lo tanto, el respeto de esta obligación no puede ser calificado como una contraprestación de las arras pagadas” (Apartado 25).

“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 (...) 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” (Apartado 26).

“(…) 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 (...) las partes contratantes tienen libertad para definir, dentro del respeto de las disposiciones imperativas y del orden público, el contenido de su relación jurídica, incluidas las consecuencias de un eventual desistimiento o del incumplimiento de sus obligaciones. No obstante, tienen la posibilidad de remitirse a los diferentes instrumentos del Derecho civil, en vez de definir detalladamente sus obligaciones” (Apartados 27 y 28).

Las arras “constituyen el indicio de la conclusión de un contrato, en la medida en que su pago implica una presunción de la existencia de dicho contrato. En segundo lugar, las arras incitan a las partes a ejecutar dicho contrato, ya que la parte que las ha abonado puede perder la cantidad correspondiente, y la otra debería, llegado el caso, devolverlas duplicadas si es ella la causante del incumplimiento. En tercer lugar, las arras constituyen una indemnización a tanto alzado, dado que su pago dispensa a una de las partes de probar el importe del perjuicio sufrido cuando la otra parte no cumple con lo estipulado” (apartado 30).

“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” (apartado 32).

“Esta conclusión no queda invalidada, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno portugués, ni por el hecho de que, en la mayoría de los casos, el importe del perjuicio sufrido y el de las arras conservadas no coincidan, ni por la posibilidad de que las habitaciones liberadas a causa del desistimiento puedan ser ocupadas por nuevos clientes. En efecto, al tratarse de un indemnización a tanto alzado, es normal que el importe del perjuicio antes mencionado pueda ser superior al de las arras conservadas por el empresario del establecimiento hotelero o estar por debajo de dicho importe” (Apartado 33).

“Además, 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 (...) es evidente, que el cliente de dicho empresario no realiza ninguna prestación en favor de este último” (Apartado 34).

“Al no constituir, por un lado, el abono de las arras la retribución percibida por el empresario de un establecimiento hotelero en concepto de contrapartida efectiva de un servicio autónomo e individualizable prestado a su cliente, y, por otro lado, al tener por objeto la conservación de las arras, tras el desistimiento del cliente, la reparación de las consecuencias de la falta de ejecución del contrato, procede considerar que ni el abono de las arras, ni su conservación, ni su devolución duplicada entran dentro del ámbito de aplicación del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva” (Apartado 35).

... ○ ...