

El Supremo fija como doctrina que las actividades que tengan una finalidad principalmente recreativa o turística, realizadas a través de un globo aerostático, no les es aplicable el tipo reducido del IVA

Se resuelve por la Sala si la actividad de organizar vuelos en globo aerostático, como hecho imponible del IVA, es susceptible de ser gravada con el tipo recudido, y si, por tanto, se trata de una actividad de “transporte de viajeros y de sus equipajes”.

Señala que, partiendo de que el TJUE ha dejado claro que el concepto de actividad de “transporte de viajeros y de sus equipajes” debe interpretarse según el sentido usual de sus términos, difícilmente puede responder al sentido usual de “transporte de personas y de sus equipajes” una actividad recreativa llevada a cabo en un globo aerostático; esa prestación de servicios persigue una finalidad recreativa o turística, resultando ajena al propósito de trasladar a personas a un lugar distinto del que fueron recogidas; además, dicha actividad no es un servicio particularmente necesario. Concluye que en este caso ha de fijarse como doctrina que las actividades que tengan una finalidad principalmente recreativa o turística, realizadas a través de un globo aerostático, no pueden tener la consideración de “transportes de viajeros y sus equipajes” a los efectos de aplicar el tipo reducido del IVA, previsto en el art. 91.uno.2. 1.º de la Ley 37/1992, del IVA.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

SENTENCIA 5/2023, DE 09 DE ENERO DE 2023

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 5314/2020

Ponente Excmo. Sr. DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

En Madrid, a 9 de enero de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5314/2020, interpuesto por Globos Arcoiris, S.L., representado por el procurador de los Tribunales don José Toledo Sobrón, bajo la dirección letrada de don Gustavo Belmont Castañares, contra la sentencia dictada el 9 de marzo de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja ("TSJ de La Rioja"), en el recurso núm. 434/2018.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de La Rioja núm. 67/2020 de 9 de marzo, que desestimó el recurso núm. 434/2018, interpuesto por la representación procesal de Globos Arcoiris, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de La Rioja de 28 de septiembre de 2018, desestimatoria de varias reclamaciones interpuestas contra resoluciones de 30 de diciembre de 2015

de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), relativas a liquidación provisional, concepto Impuesto Sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicio 2012, 3T y 4T, ejercicio 2013, 1T, 2T, 3T y 4T y ejercicio 2014, 1T, 2T, 3T y 4T.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El procurador don José Toledo Sobrón, en representación de Globos Arcoiris, S.L., mediante escrito de 20 de julio de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 9 de marzo de 2020.

El TSJ de La Rioja tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 9 de septiembre de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 3 de junio de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"1.1. Determinar qué debe entenderse por "transporte de personas o viajeros" a efectos de aplicar el tipo reducido del IVA previsto en el artículo 91.uno.2. 1.º LIVA, y, en particular, si es preciso que, a estos efectos, el desplazamiento del viajero lo sea desde un lugar de origen a otro lugar de destino situado en distinto punto geográfico o si, por el contrario, también incluye los traslados que tengan su lugar de origen y de destino situado en las mismas coordenadas o ubicación.

1.2. Aclarar, en su caso, si es aplicable el tipo reducido del IVA previsto en el artículo 91.uno.2. 1.º LIVA a los transportes de personas o viajeros que tengan una finalidad principalmente recreativa o turística, como los que se realizan a través de un globo aerostático.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 91.uno.2. 1.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.2. El anexo III punto 5 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don José Toledo Sobrón, en representación de Globos Arcoiris, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 26 de julio de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 91.uno.2. 1.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ("Ley del IVA"), "BOE" núm. 312, de 29 de diciembre y el art. 98 y anexo III punto 5 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva del IVA) DO L 347, de 11 de diciembre.

Esgrime la vulneración del art. 91.uno.2. 1.º de la Ley del IVA y del art. 98 y anexo III punto 5 de la Directiva del IVA, apuntando que la empresa se dedica, entre otras actividades, al transporte aéreo de pasajeros en globo aerostático, teniendo la consideración de servicios de transporte de viajeros y que, por tanto, respecto a esa actividad en concreto, le resulta de aplicación el tipo reducido del 10 por 100.

Apunta que la sentencia, al no asumir que esa actividad cumple con las características del contrato de transporte en su modalidad de pasaje, realiza una interpretación extensiva de la norma por cuanto el art. 91 de Ley del IVA, solo menciona transporte de viajeros y sus equipajes, sin clasificar los transportes en recreativos o no recreativos y porque las Consultas Vinculantes, que constan en el procedimiento (Consulta núm. V1162-11 de mayo de 2011 y Consulta núm. V0803-14 de 24 de marzo de 2014) tampoco clasifican los vuelos en recreativos o no, puesto que, simplemente, exigen que los puntos de salida y llegada sean diferentes.

Afirma que el Tribunal de Justicia en sentencia de 25 de enero de 2011, Neukirchinger, C-382/08, ECLI: EU:C:2011:27, se ha pronunciado en el siguiente sentido: "20. En efecto, como el Tratado CE no contiene ninguna indicación en contrario, debe entenderse que el concepto de navegación aérea en el sentido de dicha disposición incluye también un transporte que el tribunal remitente califica de transporte aéreo comercial de pasajeros en globo aerostático. Por lo demás, como subraya el Abogado General en el punto 26 de sus conclusiones, el Convenio sobre Aviación Civil Internacional, firmado en Chicago el 7 de diciembre de 1944, incluye los globos aerostáticos en su ámbito de aplicación."

Además, pone de manifiesto que, sorpresivamente, el 29 de diciembre de 2020, el TEAR de La Rioja, ante las reclamaciones que la misma empresa formuló con relación a los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018, resolvió favorablemente a sus intereses, reconociendo, en contra de su anterior criterio, que la actividad estaba sujeta a IVA reducido. El cambio de criterio, conforme se recoge en la meritada resolución, se debe a su interpretación del Reglamento (UE) núm. 2018/395 de la Comisión de 13 de marzo de 2018, por el que se establecen normas detalladas para la operación de globos en virtud del Reglamento (CE) núm. 216/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, publicado en el DO el 14 de marzo de 2018.

Por tanto, -apunta- sea o no recreativo, debe considerarse transporte aéreo en modalidad de pasaje y, en consecuencia, sujeto a la tributación reducida contenida en el ámbito del art. 91 LIVA.

Cita la sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de octubre de 2015, Trijber C-340/14, ECLI: EU:C:2015:641, sí como las conclusiones del Abogado General Szpunar de 16 de julio de 2015, ECLI: EU:C:2015:505, presentadas en ese asunto.

Denuncia la vulneración del art. 24.1 CE por cuanto, para el caso que se considere, en contradicción con lo resuelto por el Tribunal de Justicia, que la acreditación de que un vuelo sea de un punto A hacia un punto B no constituya un mero indicio de la existencia de un servicio en el ámbito del transporte, lo cierto es que acreditó en el procedimiento que dicho extremo se cumplía.

Entiende que la vulneración se sustenta sobre una afirmación incorrecta, contenida en la sentencia y basada en lo argumentado por la Abogacía del Estado, referida a que, en el expediente administrativo no constaba el cuaderno de la aeronave y, por tanto, no se podía acreditar que los traslados en globo aerostático eran desde un punto A hasta un punto B. Considera que, sea por error o por omisión, esa afirmación es incorrecta y que, indudablemente, ha incidido en la resolución del conflicto.

Precisa que su pretensión tiene por objeto la estimación íntegra del presente recurso, dictándose sentencia en la que:

"1.- Se reconozca a la actividad declarada por mi representada en las reclamaciones económico administrativas desestimadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de La Rioja, como transporte aéreo en su modalidad de pasaje, en consonancia con lo resuelto por el Tribunal de Justicia Europeo en las resoluciones anteriormente citadas, y en concordancia, además, con la última resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de La Rioja, de 29 de diciembre de 2020.

2.- Que, una vez reconocido dicho carácter, se reconozca que la actividad declarada por mi representada en las reclamaciones económico administrativas desestimadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de La Rioja, se encuentra sujeta al tipo de IVA reducido.

3.- Que, para el supuesto caso de que el Tribunal estimara que, para considerar la actividad objeto de IVA reducido, resulte necesario que el traslado tenga un lugar de origen y otro lugar de destino situado en un punto geográfico diferente, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 93.3 de la LJCA, se considere como hechos probados que todas las operaciones declaradas por mi representada en las autoliquidaciones presentadas ante la Administración de La Rioja, y objeto del presente procedimiento, han sido realizadas cumpliendo dicho requisito.

4.- Que, para el supuesto caso que el Tribunal estimara que, para considerar la actividad objeto de IVA reducido, resulte necesario que el traslado tenga un lugar de origen y otro lugar de destino situado en un punto geográfico diferente, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 93.3 de la LJCA, y cuando la documentación que obra en el expediente, a criterio del Tribunal, resulte insuficiente para valorar la totalidad de las operaciones de vuelo realizadas, se considere como hechos probados que, al menos, las operaciones declaradas durante el 2 trimestre del 2014 en las autoliquidaciones presentadas en la Administración de La Rioja, y objeto del presente procedimiento, han sido realizadas cumpliendo dicho requisito, en base a que se ha inobservado la existencia dentro del expediente administrativo de los Cuadernos de la Aeronave y el Diario de Vuelo del Piloto que acredita que los puertos de origen y destino fueron diferentes."

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 4 de octubre de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación enfatiza que, de acuerdo con el auto de admisión, interpretar qué debe entenderse por "transporte de personas o viajeros" a los efectos de aplicar el tipo reducido del IVA, es un problema estrictamente jurídico.

A estos efectos, deduce de los precedentes europeos que el transporte aéreo en globo aerostático debe estar sometido a las normas del Tratado sobre normas comunes de aviación civil, porque ocupa el espacio aéreo, pero, a efectos fiscales, la consideración de si hay transporte efectivo de personas o viajeros debe valorarse teniendo en cuenta que la finalidad del transporte es, precisamente, trasladar de un punto a otro personas o mercancías.

Sin embargo, en este caso -apunta- el transporte es por motivos de ocio o satisfacción personal y no hay un desplazamiento efectivo del viajero (son personas las que suben al globo aerostático).

Entiende que no parece que se cumplan las finalidades que la rebaja fiscal trata de atender, de modo que no están contemplados beneficios fiscales para las liquidaciones tributarias que se impugnan, por lo que -estima- que la sentencia del TSJ de La Rioja es conforme a Derecho.

Frente a los alegatos del recurso de casación opone que, cualquier cuestión relativa a los hechos probados o material probatorio queda fuera del recurso de casación, siendo pacífico que el viajero, aunque el globo aterrice lejos de su punto de origen, será retornado por la empresa a ese punto de origen. En este sentido no puede decirse que haya un desplazamiento constitutivo de transporte aéreo que deba beneficiarse de privilegio fiscal alguno porque no está previsto en la Ley como tal transporte.

A la luz de lo expuesto, afirma que las respuestas judiciales a las cuestiones planteadas son correctas en la forma en que las ha resuelto la Sala del TSJ de La Rioja, esto es, nos encontraríamos ante un transporte de personas a los efectos de la normativa de transporte aéreo al que no es aplicable el tipo

reducido del IVA porque no es un transporte de personas y sus equipajes en el sentido de desplazamiento de un punto a otro geográfico.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 11 de octubre de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 3 de octubre de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 29 de noviembre de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica.

En el presente recurso de casación debemos determinar si la actividad de organizar vuelos en globo aerostático, como hecho imponible de IVA, es susceptible de ser gravada con el tipo reducido, a cuyo efecto, la empresa recurrente aduce que se trata de una actividad de "transporte de viajeros y de sus equipajes" para la que, tanto la Directiva del IVA como la Ley del IVA, contemplan tipos reducidos.

SEGUNDO. - Aplicación del tipo general del IVA por la AEAT.

De lo actuado en la vía administrativa y judicial resulta que la AEAT rechazó la aplicación del tipo reducido de IVA argumentando en las liquidaciones lo siguiente:

"Después de la modificación en los tipos reducidos del IVA realizada por la Ley 7/2012, se entiende que a partir de 1 de septiembre de 2012 es de aplicación el tipo general (21%) a la actividad realizada por la empresa Globos Arcoíris S.L. Se entiende que son vuelos recreativos, no transporte de viajeros en el sentido del artículo 91 de la Ley 37/1992 del IVA, con fundamento en la consulta vinculante V1162-11 que se ha adjuntado en la propuesta de liquidación del ejercicio 2012, ya que, al viajero, habiendo partido en globo, se le retorna al punto de partida, aunque sea en furgoneta. Lo que no obsta que les sea de aplicación las normas de aviación para el transporte de personas.

Cabe desestimar las alegaciones presentadas sobre la base de la siguiente consideración: se entiende que el punto clave para determinar la aplicación del tipo reducido al viaje en globo es si el traslado ofertado es de un punto a otro o si hay un retorno al punto de partida. En la diligencia de 30 de junio de 2014 de la comprobación del ejercicio 2013, D.ª Ruth manifestó que a los pasajeros se les retorna en furgoneta al punto de partida. Como corroboración a lo antedicho, se ha buscado en la página web de la empresa Globos Arco Iris las condiciones en que se presta el vuelo, y se ha encontrado el siguiente literal: "Tras aterrizar, el piloto contactará con el vehículo de apoyo en tierra, que acudirá al punto de aterrizaje con objeto de ayudar a la recogida del globo y desplazar a todo el pasaje hasta la siguiente etapa de nuestra aventura: el almuerzo. Por último, nos dirigiremos todos juntos al punto de encuentro para despedirnos y que los clientes dispongan de sus vehículos, tras haber disfrutado de una jornada inolvidable". En la página web se oferta el vuelo de como una actividad de ocio, no como un mero transporte de viajeros, como podría ser Renfe, Iberia, Alsa, etc. La consulta vinculante alegada, en todo momento habla de transporte de un punto a otro (por ejemplo, el transporte de un puerto a otro), pero en el caso que nos ocupa entendemos que es un mero viaje recreativo, que no entra por tanto en las especificaciones para aplicar el tipo reducido de IVA".

TERCERO. - Justificación de la aplicación del tipo general del IVA por el TEAR de La Rioja.

Por su parte, el TEAR de La Rioja justifica la aplicación del tipo general del IVA en su Fundamento de Derecho Quinto, razonando que "[...] El servicio prestado por la reclamante no se corresponde por

tanto con el contrato de transporte aéreo de pasajeros o contrato de pasaje, definido por la doctrina, tal y como señala la Sentencia no 320/2006 de 10/05/2006 de la Audiencia Provincial de Madrid (recurso 48112005), como "aquel mediante 'el cual una persona determinada, transportista, conviene con otra, usuario o pasajero, su traslado y el de su equipaje de un lugar a otro en una aeronave y por vía aérea, generalmente mediante precio, en las condiciones que se establezcan, que suelen' estar predeterminadas por el primero", y que se regula en los arts. 92 y s.s. de la Ley 4811960, de 21 de julio sobre navegación aérea.

En la citada diligencia de 30 de junio de 2014, la representante de la reclamante señaló que 'la actividad consiste en llevar a unos pasajeros desde un punto de partida a otro en que acaba el vuelo, y desde el punto de llegada se les transporta en furgoneta al punto de partida', pero lo relevante en el servicio prestado por la reclamante no es el desplazamiento entre inicio y fin del vuelo sino el vuelo en sí mismo, tal y como resulta de la publicidad de su web, y en este sentido el eventual transporte en furgoneta desde un punto inicial de recogida hasta el lugar de despegue del globo, y en su caso desde el lugar de aterrizaje del globo hasta el punto inicial, es irrelevante por accesorio, pues en ningún momento el servicio se oferta como "transporte de un lugar a otro", sino como la propia actividad o "experiencia" de "volar en globo", que incluye por ejemplo "coger una hoja de un árbol en pleno vuelo", "navegar a escasos centímetros del río Ebro, viendo el precioso efecto que hace el globo al reflejarse en el agua", "contemplar los campos de viñedos desde el aire", o "atravesar las nubes en búsqueda del sol en un día nublado", sin que la reclamante en su web mencione siquiera concretos lugares de despegue y aterrizaje.

Procede por tanto rechazar las alegaciones vertidas y confirmar las liquidaciones dictadas, que no contradicen la consulta invocadas pues en ella se señala que procede el tipo impositivo del 10 por ciento a los servicios consistentes en *"traslados aéreos en globo aerostático entre dos puntos distintos, cuando dicho servicio responda a las características del contrato de transporte y, especialmente, de la modalidad de pasaje"* supuesto que en el presente caso claramente no concurre, aunque la reclamante trate de defender de forma forzada en sus alegaciones lo contrario.

CUARTO. - Justificación de la aplicación del tipo general del IVA por la sentencia de instancia.

El TSJ de La Rioja desestimó el recurso de Globos Arcoiris, S.L., sintetizando su argumentación en los párrafos del Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia, que a continuación se reproducen:

"La Sala no comparte la tesis de la parte demandante por los siguientes razonamientos jurídicos:

Primero. - El artículo 91, apartado uno.2, número 1.º de la Ley 37/1992, establece la aplicación del tipo impositivo del 10 por ciento a: "a los transportes de viajeros y sus equipajes".

Segundo. El contrato de transporte se caracteriza según la doctrina trasladar al viajero de un lugar a otro. El contrato de transporte de personas es una modalidad del arrendamiento de obra que obliga al transportista, no a la simple prestación de un servicio, sino a la consecución de un resultado, cual es situar a la persona en un lugar determinado. (STS 31/5/1985).

Segundo. - No ha quedado acreditado por ninguna prueba, que le corresponde acreditar y aportar a la parte demandante que se realice por la parte demandante un transporte de viajeros y además que el transporte en globo se estipule que se presta de un punto A a un punto B.

Tercero. - La parte demandante no ha acreditado que el transporte en globo se realizara de un lugar a otro, y esa es la finalidad y función del transporte de viajeros, que tiene una regulación tanto mercantil como tributaria diferente a los vuelos recreativos. Tal como y como afirma la Abogacía del Estado tampoco se ha aportado el cuaderno de Aeronave que pudiera podido acreditar el hecho afirmado por la parte demandante de los diferentes destinos de los diferentes viajes.

Cuarto. Por otra parte, la representante de la demandante señaló que "La actividad consiste en llevar a unos pasajeros desde un punto de partida a otro en que acaba el vuelo, y desde el punto de llegada se les transporta en furgoneta al punto de partida". Y por otra parte la prueba testifical no acredita el extremo afirmado por la parte demandante, antes, al contrario, la actividad de paseo en globo termina en las instalaciones o dependiendo del viento en sus inmediaciones y se traslada a las personas en vehículo al punto de partida" (sic).

Por todo lo anteriormente expuesto procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto."

QUINTO. - El marco normativo.

La sociedad recurrente considera aplicable el artículo 91.uno. 2. 1.º de la Ley del IVA, que reconoce la aplicación de un tipo reducido a prestaciones de servicios consistentes en "[l]os transportes de viajeros y sus equipajes."

La modificación operada por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, "BOE" núm. 168, de 14 de julio, determinó que el tipo reducido pasara del 8 por ciento al 10 por ciento.

Ahora bien, dado que la Ley del IVA transpone al derecho interno normativa armonizada, es evidente que el Derecho de la Unión se erige en la primera referencia interpretativa, a cuyo efecto habrá que tenerse en cuenta la Directiva del IVA.

El artículo 96 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

"Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios."

A tenor del artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA:

"1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.

2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III."

Por su parte, el anexo III de la Directiva del IVA incluye en su número 5, -en la lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrán estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere su artículo 98-, el "transporte de personas y de sus equipajes".

Por tanto, tratándose de un concepto que aparece en la Directiva del IVA, son los preceptos de esta norma los que deben ser objeto de consideración y análisis sin que, a estos efectos, pueda eludirse la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en torno a la misma, en particular, respecto de la aplicación o finalidad que persiguen dichos tipos reducidos.

SEXTO. - El "transporte de personas y de sus equipajes" como categoría susceptible de gravar con tipos reducidos de IVA.

Con carácter previo, cabe recordar que, a tenor del apartado 1 del artículo 87 bis LJCA, el recurso de casación debe limitarse a las cuestiones de derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho. En consecuencia, resulta improcedente cuestionar en casación las conclusiones fácticas a las que llega la sentencia de instancia tras la oportuna valoración de la prueba, aduciendo eventuales errores u omisiones con incidencia en la solución acogida en la instancia.

Sentado lo anterior, distinguiremos a continuación una triple perspectiva con relación al "transporte de personas y de sus equipajes" como categoría susceptible de gravar con tipos reducidos de IVA.

1.- Interpretación estricta, autónoma y uniforme en toda la Unión y en el sentido usual del termino

Con referencia al anexo III de la Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia ha señalado que dicha disposición enumera, de modo exhaustivo, las categorías de entregas de bienes y de prestaciones de servicios que pueden estar sujetas a los tipos reducidos de IVA (sentencias de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, ECLI:EU:C:2021:314, apartado 36; y de 19 de diciembre de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, apartado 22).

Consecuentemente, el Tribunal de Justicia ha precisado respecto de las disposiciones que habilitan para el establecimiento de tipos reducidos del IVA, que la aplicación de uno o de dos tipos reducidos es una posibilidad que se ofrece a los Estados miembros como excepción al principio que exige la aplicación del tipo normal y que las disposiciones que tengan el carácter de excepción de un principio se han de interpretar estrictamente [apartado 19 de la sentencia de 18 de enero de 2001, Comisión/España, C-83/99, Rec. p. I 445, con relación al artículo 12, apartado 3, letra a), párrafos primero y tercero, y anexo H, categoría 5, de la conocida como Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo, DO núm. L 145 de 13 de junio)].

Pues bien, teniendo en consideración -por lo que interesa a los efectos de este recurso-, que los artículos 96 y 98, así como el anexo III de la Directiva del IVA de 2006 (que incluye, en su número 5, en la lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrán estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere el artículo 98, el "transporte de personas y de sus equipajes") son, en lo esencial, disposiciones idénticas a las dispuestas en el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafos primero y tercero, y en el anexo H, categoría 5, de la Sexta Directiva, (apartado 42 de la sentencia del Tribunal de Justicia 27 de febrero de 2014 Pro Med Logistik GmbH, C-454/12 y C-455/12, ECLI: EU:C:2014:111) habremos de concluir que tales disposiciones de la Directiva del IVA de 2006 también habrán de ser interpretadas de forma estricta.

Para ello, debemos evocar de nuevo la citada sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de enero de 2001, Comisión/España (C-83/99, Rec. p. I 445), que estimó el recurso de incumplimiento de la Comisión, al aplicar España un tipo reducido del IVA y no el tipo general con relación al peaje de infraestructuras viarias, apelando a la misma excepción que la aquí analizada, esto es, al considerar que dichas infraestructuras viarias se incluían dentro del supuesto de "transporte de viajeros y de sus equipajes".

Tras poner de manifiesto que "la actividad controvertida se refiere a prestaciones de servicios sujetas al IVA y que, en España, dicha actividad es ejercida por operadores económicos sujetos al IVA por este concepto" (apartado 13 de la sentencia Comisión/España), el Tribunal de Justicia aprecia que la Sexta Directiva "no contiene ninguna definición de la actividad de "transporte de viajeros y de sus equipajes" que se recoge en el anexo H, quinta categoría, dicha disposición debe interpretarse teniendo en cuenta el contexto en el que está situada dentro de la Sexta Directiva y no atendiendo a consideraciones como las que invoca el Gobierno español, basadas en las divergencias de aplicación de tal Directiva en los Estados miembros" (apartado 17 de la sentencia Comisión/España).

Pues bien, cabe señalar que, de la misma manera que la Sexta Directiva no incorpora la definición sobre el concepto "transporte de viajeros y de sus equipajes", la Directiva del IVA 2006 tampoco lo hace.

Por eso, ante la ausencia de una definición al respecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tanto la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como el principio de igualdad exigen que el tenor de una disposición del Derecho de la Unión Europea que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance, deba ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Unión, con independencia de las calificaciones utilizadas en los Estados miembros [sentencias de 3 de febrero de 2022 Finanzamt A, C-515/20,

apartado 26, ECLI:EU:C:2022:73; y de 9 de septiembre de 2021, Bundesamt für Fremdenwesen und Asyl (Solicitud de protección internacional posterior), C 18/20, EU:C:2021:710, apartado 32].

Y, con relación al concepto que nos ocupa, el Tribunal de Justicia dejó meridianamente claro en su sentencia Comisión/España que "el concepto de actividad de "transporte de viajeros y de sus equipajes" debe interpretarse según el sentido usual de sus términos" (apartado 20 de la sentencia).

2.- Sobre el punto de partida y salida

Como se ha dejado ya constancia, la resolución del TEAR de La Rioja y la sentencia de instancia, enfatizan que la prestación de servicios desarrollada por la recurrente no tiene por objeto el transporte de personas, de un lugar a otro distinto.

Partiendo de que, como también hemos puesto de manifiesto, la Directiva del IVA no define la categoría de "transporte de personas y de sus equipajes", dicha cuestión queda también sumida en la indefinición. Del mismo modo acontece en otros ámbitos diferenciados, de lo que constituye una buena muestra la sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de octubre de 2015, *Trijber*, C-340/14, ECLI: EU:C:2015:641, que aborda la definición del término "transporte" desde la perspectiva de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior ("Directiva de servicios ") DO L 376 de 27 de diciembre.

En particular, la problemática se suscitó en aquel asunto ante la solicitud del Sr. *Trijber* de una autorización de explotación para el transporte de pasajeros por vía navegable con el fin de organizar visitas de Ámsterdam a través de sus vías navegables, en el marco de salidas organizadas por empresas o para la celebración de eventos. Las autoridades neerlandesas negaron dicha autorización, basándose en la política aplicada en materia de volumen de autorizaciones, frente a lo que el Sr. *Trijber* invocó a su favor la libertad de prestación, que, en su opinión, derivaba de la Directiva de servicios.

En definitiva, la controversia se centró en determinar si esa actividad se incardinaba en el concepto de "servicios en el ámbito del transporte", ámbito excluido de dicha Directiva.

A los efectos que nos ocupan, el Abogado General Szpunar, en sus conclusiones de 16 de julio de 2015, presentadas en ese asunto *Trijber*, C-340/14, ECLI: EU:C:2015:505, alertó de que "[n]o parece que el Tribunal de Justicia ni el legislador de la Unión hayan adoptado una definición general global del término "transporte" (punto 29).

Pues bien, sin perjuicio de que la sentencia reconoce que la delimitación de dicho concepto corresponde al juez nacional (apartado 54), el Tribunal de Justicia proporciona ciertas indicaciones, destacando que "a pesar de que a primera vista el servicio controvertido en el litigio principal constituye un caso de "navegación interior" en el sentido del artículo 100 TFUE, apartado 1, la finalidad principal de dicho servicio es procurar a sus destinatarios un marco agradable para la celebración de evento festivo y no el transporte de un lugar a otro de la ciudad de Ámsterdam" (apartado 56).

Esta circunstancia le llevó a declarar "que dicho servicio no entra dentro del ámbito de aplicación de ninguna de las normas comunes específicas adoptadas por el legislador de la Unión en virtud del artículo 100 TFUE, apartado 2" (apartado 57), de modo "que tal actividad no parece tener como finalidad principal la prestación de un servicio de transporte [...] y que, en consecuencia [...] la referida actividad se inscribe en el ámbito de aplicación de dicha Directiva" (apartado 58)

Por tanto, en dicho asunto el Tribunal de Justicia descartó la consideración como "transporte", de una actividad de recreo que no persigue el propósito de trasladar a personas de un lugar a otro distinto.

Evidentemente, esta decisión no puede proyectar efectos generales con relación a normativas distintas, por ejemplo, la del IVA. Sin embargo, más allá de que, como mantiene la recurrente,

trasladar a personas de un lugar a otro distinto sea un *mero indicio* de la existencia de un servicio de transporte, lo cierto es que se aviene con el concepto usual de transporte de personas y equipajes, evocando una distinción entre el lugar de partida y el de llegada, circunstancia que se refleja también en la propia Directiva del IVA, a propósito, por ejemplo, de las prestaciones de transporte en sus artículos 47 y 48.

3.- Interpretación teleológica de la facultad de establecer tipos reducidos

Finalmente, no debe obviarse que la finalidad de la facultad conferida a los Estados miembros de establecer tipos reducidos de IVA consiste en hacer menos onerosos y, por tanto, más accesibles para el consumidor final, que soporta en definitiva el impuesto, determinados bienes y servicios que se consideran particularmente necesarios (sentencias de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, ECLI:EU:C:2021:314, apartado 37; y de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 22).

De esta manera, emerge un elemento teológico a efectos puramente impositivos, que reconduce el gravamen de la actividad analizada al tipo general del IVA porque, por mucho que el vuelo en un globo aerostático, realizado con fines recreativos o turísticos, pueda considerarse como una actividad de transporte aéreo a otros efectos, no parece que, conforme a lo argumentado, el legislador de la Unión hubiera pretendido beneficiar a esta clase de actividades con un tipo reducido de IVA.

SÉPTIMO. - La improcedencia de aplicar el tipo reducido de IVA.

A la vista de lo expresado, entendemos que la actividad realizada por la recurrente no es susceptible de beneficiarse del tipo reducido del IVA pues (i) difícilmente puede responder *al sentido usual* de "transporte de personas y de sus equipajes" una actividad recreativa llevada a cabo en un globo aerostático; (ii) esa prestación de servicios persigue, más bien, una finalidad netamente recreativa o turística, resultando ajena al propósito de trasladar a personas a un lugar distinto del lugar donde fueron recogidas y ello, con independencia de que, en ocasiones, sobre la base de distintas circunstancias (logísticas, climatológicas o de otra índole) quienes disfrutan de los servicios de la recurrente fuesen trasladados en automóvil al lugar de origen; y (iii) por último, porque dicha actividad, realizada en un globo aerostático, *no es un servicio particularmente necesario*.

Por tanto, las anteriores premisas evidencian, a nuestro juicio, el enfoque incompleto del escrito de interposición y, por tanto, inidóneo, para sustentar la pretensión de aplicar el tipo reducido del IVA.

En efecto, consideramos que no resulta determinante la proyección en el presente asunto de la sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de enero de 2011, Neukirchinger, C-382/08, ECLI:EU:C:2011:27, que califica la actividad de volar en globos aerostáticos como *transporte aéreo comercial de pasajeros* y, por tanto, dentro del concepto de navegación aérea, debido a que el Convenio sobre Aviación Civil Internacional, firmado en Chicago el 7 de diciembre de 1944, incluya los globos aerostáticos en su ámbito de aplicación.

Aun siendo cierta dicha circunstancia no cabe afirmar que avale *per se* la tesis mantenida por Globos Arcoiris, S.L.

Por un lado, porque la perspectiva de análisis del asunto Neukirchinger es ajena al ámbito tributario. En aquella sentencia, el parámetro jurídico de análisis lo constituía la libre prestación de servicios (art 49 TCE, actual art 56 TFUE) y la posible existencia de una discriminación por razón de nacionalidad como consecuencia de que al Sr. Sebastián, titular de una licencia de explotación de actividades de transporte aéreo comercial de pasajeros y de carga mediante globos - expedida en Alemania-, se le impuso en Austria una multa administrativa por haber incumplido las normas relativas a la organización de vuelos en globo.

Por otro lado, porque esa sentencia lo que enfatiza es que los transportes aéreos están sometidos, al igual que las demás modalidades de transporte, a las normas generales del Tratado, incidiendo, por tanto, sobre la aplicación de la libre prestación de servicios al ámbito de la navegación aérea y poniendo de manifiesto que, con relación al transporte aéreo comercial de pasajeros en globo aerostático, existen varias medidas basadas en el artículo 80 CE, apartado 2 (hoy artículo 100 TFUE, apartado 2), que pueden afectar dicha forma de navegación aérea, citando al efecto el Reglamento (CE) núm. 1592/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de julio de 2002, sobre normas comunes en el ámbito de la aviación civil y por el que se crea una Agencia Europea de Seguridad Aérea (DO L 240, p. 1) -norma ya derogada- y el Reglamento (CEE) núm. 3922/91 del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, relativo a la armonización de normas técnicas y procedimientos administrativos aplicables a la aviación civil (DO L 373, p. 4), modificado por el Reglamento (CE) núm. 1900/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006 (DO L 377, p. 176).

En consecuencia, dicha sentencia no analiza cuestiones relativas al ámbito del IVA, sino que se refiere a los requisitos necesarios de carácter técnico y de seguridad para poder ejercer la libre prestación de servicios con relación a la actividad de vuelos en globos aerostáticos, centrando su análisis "bajo el prisma del artículo 12 CE, que consagra el principio general de no discriminación por razón de la nacionalidad" (apartado 30). Finalmente, el Tribunal de Justicia consideró que el artículo 12 CE se oponía a la normativa de un Estado miembro que, para la organización de vuelos en globo en dicho Estado miembro y bajo pena de sanciones administrativas en caso de incumplimiento de la normativa exige que una persona residente o establecida en otro Estado miembro, titular en ese segundo Estado miembro de una licencia para la organización de vuelos comerciales en globo, disponga de residencia o sede social en el primer Estado miembro; y obliga a esa persona a obtener una nueva licencia sin tener debidamente en cuenta que los requisitos para la concesión son, en esencia, los mismos que para la licencia que ya le fue expedida en el segundo Estado miembro.

De la misma manera, consideramos que la invocación de la resolución del TEAR de La Rioja de 29 de diciembre de 2020 tampoco ha de proyectar sobre el presente recurso de casación el efecto pretendido por la recurrente.

Recordemos que la resolución del TEAR de La Rioja de 29 de diciembre de 2020 opera un cambio de criterio, separándose de su previa resolución -la que está en la base del presente recurso de casación-, por cuanto estima la reclamación de la recurrente con relación a otros ejercicios, al apreciar, en definitiva, que su actividad estaba sujeta a IVA reducido, a partir del Reglamento (UE) núm. 2018/395 de la Comisión de 13 de marzo, por el que se establecen normas detalladas para la operación de globos en virtud del Reglamento (CE) núm. 216/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, DO L 71/10, de 14 de marzo.

Evidentemente, no entraremos a analizar la bondad de los razonamientos de la decisión del TEAR de La Rioja de 29 de diciembre de 2020 al no constituir el objeto de la sentencia impugnada, lo que no obsta a poner de manifiesto, que viene a aceptar que la actividad de la recurrente se encuentra sometida al tipo reducido del IVA, asumiendo que es transporte aéreo sobre la base de una normativa ajena al IVA:

"Sin embargo, en el momento presente, los problemas interpretativos o calificativos que pudiera suscitar la actividad desarrollada por la reclamante han quedado resueltos con la promulgación del Reglamento (UE) n.º 2018/395 de la Comisión de 13 de marzo de 2018 por el que se establecen normas detalladas para la operación de globos en virtud del Reglamento (CE) n.º 216/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 14/03/18 y aplicable a partir del 8/04/19, que expresamente define en el apartado 21 de su anexo I los "vuelos en globo comerciales para pasajeros" (CPB) como "una forma de operación de transporte aéreo comercial con globo en que los viajeros son transportados con fines de turismo o de experiencia de

vuelo a cambio de una remuneración o de otro tipo de contraprestación económica", aclarando en su apartado 22 que "operación de transporte aéreo comercial" (CAT) es "la explotación de una aeronave para el transporte de pasajeros, mercancías o correo a cambio de remuneración o de cualquier otro tipo de contraprestación económica".

Dado este expreso reconocimiento normativo de la actividad realizada por la reclamante con pasajeros (excluidos por tanto los vuelos publicitarios y los definidos en el apartado 17 del anexo I del Reglamento -UE- n.º 2018/395 como "operaciones especializadas con globo"), como de transporte aéreo comercial de viajeros en globos aerostáticos, aunque sea con finalidad lúdica, procede estimar las presentes reclamaciones, debiendo tributar dichos servicios al tipo del 10 por 100 conforme a lo dispuesto en el artículo 91, Uno, 2, 1º de la ley del IVA, que señala que tributarán al tipo del 10 por 100 "los transportes de viajeros y sus equipajes".

Sin embargo, a nuestro juicio, el conjunto de argumentos invocados por Globos Arcoiris, S.L., desconoce que, primero, lo que ha de ser objeto de interpretación principal es la Directiva del IVA y, segundo, que calificar -desde el punto de vista técnico jurídico- una determinada actividad como transporte aéreo, no debe implicar, automáticamente, que pueda beneficiarse de la exención prevista en la Directiva del IVA si su sentido usual es ajeno al espíritu que justifica la aplicación de los tipos reducidos.

Así lo muestra la simple comparación entre las finalidades de los tipos reducidos en la Directiva del IVA y las de otras normas de la Unión, principalmente, el Reglamento (UE) núm. 2018/395 que, conviene considerar de forma conjunta con el Reglamento (UE) 2018/394 de la Comisión, de 13 de marzo, que modifica el Reglamento (UE) núm. 965/2012 en lo que respecta a la supresión de requisitos para las operaciones aéreas con globos, DO L 71/1, de 14 de marzo y que, por lo demás, se omite en la referida decisión del TEAR de La Rioja de 29 de diciembre de 2020. Tales normas habrían de completarse, además, con el Reglamento (UE) 2018/1139 del Parlamento Europeo y del Consejo de 4 de julio de 2018 sobre normas comunes en el ámbito de la aviación civil y por el que se crea una Agencia de la Unión Europea para la Seguridad Aérea DO L 212/1, de 22 de agosto.

Por otro lado, ese simple contraste normativo -que se elude en el escrito de interposición- permite evidenciar que, si a los efectos de las normas detalladas para la operación de globos, la noción de "operación de transporte aéreo comercial" parece que puede conformarse sobre la base de "la explotación de una aeronave" -concepto este último en el que el Reglamento (UE) núm. 2018/395 incluye los globos aerostáticos- no ocurre lo mismo con la Ley del IVA, en la que el concepto de *aeronave* se constrañe a "[l]os aerodinos que funcionen con ayuda de una máquina propulsora..." (Anexo de la Ley del IVA), pero no a los aerostatos, categoría a la que pertenecen los globos aerostáticos, circunstancia, por lo demás, no suscitada por la recurrente ni, por ende, cuestionada en términos de una eventual oposición de la Directiva IVA.

Cabe advertir, ciertamente, que no existe jurisprudencia del Tribunal de Justicia que haya interpretado el concepto de actividad de "transporte de personas y de sus equipajes" en un supuesto como el que nos ocupa, a los efectos de los tipos reducidos de IVA. Sin embargo, conforme a todo lo expuesto, en particular, a tenor de la jurisprudencia sobre la aplicación de los tipos reducidos a la prestación de servicios de "transporte de viajeros y de sus equipajes" -aun en contextos diferentes- y atendiendo también, a la que hemos analizado, tanto respecto de otros supuestos de tipos reducidos, como de ámbitos ajenos al IVA, cabe concluir que este tipo de vuelos en globo aerostático responde, esencialmente, a una finalidad recreativa o turística, que no resulta particularmente necesaria para el consumidor y que, además, por su finalidad, es ajena al sentido usual de la noción de "transporte de personas".

Estos motivos, de los que dejamos expresa constancia a los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2021, Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi y Catania

Multiservizi, C-561/19, ECLI: EU:C:2021:799, y que han sido desgranados a partir de toda la argumentación anteriormente consignada, determinan, sobre la base de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros, 283/81, EU:C:1982:335, que no sea preciso, a tenor del art 267 TFUE, el planteamiento de una cuestión prejudicial que, por otra parte, ninguna de las partes ha interesado.

OCTAVO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

"Las actividades que tengan una finalidad principalmente recreativa o turística, realizadas a través de un globo aerostático, no pueden tener la consideración de "transportes de viajeros y sus equipajes" a los efectos de aplicar el tipo reducido del IVA, previsto en el artículo 91.uno.2. 1.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido."

En consecuencia, resultando la sentencia impugnada conforme a dicha doctrina, procederá la desestimación del recurso de casación.

NOVENO. - Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Declarar como doctrina del presente recurso, la expresada al Fundamento de Derecho Octavo de esta sentencia.
- 2.- Desestimar el recurso de casación 5314/2020, interpuesto por la representación procesal de Globos Arcoiris, S.L contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja núm. 67/2020 de 9 de marzo, dictada en el recurso núm. 434/2018.
- 3.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.