

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091970

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 8 de febrero de 2024

Sala 7.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-733/22

### SUMARIO:

**IVA. Tipos impositivos. Tipo reducido. Principio de neutralidad fiscal.** *Alojamiento en hoteles y establecimientos afines solo si poseen certificado de clasificación.* Una sociedad búlgara que realiza las actividades de turismo, restauración, hostelería y organización de viajes fue objeto de una inspección tributaria en la que se comprobó que había arrendado un complejo turístico de apartamentos de particulares. Las autoridades tributarias consideraron que como dicho complejo no disponía de certificado de clasificación, las prestaciones que esta sociedad realizó deberían haberse facturado al tipo normal del IVA, a saber, el tipo del 20 %, y no al tipo reducido del 9 %. El Tribunal de Justicia señala que aun cuando dichas prestaciones se realizaron en un establecimiento no clasificado en virtud de la Ley de Turismo, las autoridades tributarias consideraron que constituían operaciones de alojamiento efectuadas en el marco del sector hotelero pues de no haber sido así, esas prestaciones habrían estado exentas del IVA conforme al art. 135.1 I), de la Directiva del IVA. Conforme al art. 98 de la Directiva del IVA, la aplicación de uno o dos tipos reducidos del IVA no es obligatoria, sino que constituye una posibilidad ofrecida a los Estados miembros como excepción al principio que exige aplicar el tipo normal, por lo que los Estados miembros pueden, en principio, optar por aplicar un tipo reducido del IVA a determinadas prestaciones de alojamiento previstas en el Anexo III, Punto 12, de la Directiva del IVA, al tiempo que aplican el tipo normal a otras de esas prestaciones. Sin embargo, la facultad de proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido del IVA que se reconoce a los Estados miembros está supeditada a dos requisitos: por una parte, desglosar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trate y, por otra, respetar el principio de neutralidad fiscal. Este principio se opone a que bienes o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA. Estos dos requisitos a los que se supedita la posibilidad de proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido del IVA pretenden conseguir que los Estados miembros utilicen esta facultad solo en condiciones que garanticen, en particular, la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso. El art. 98.2 la Directiva del IVA, en relación con el Anexo III, punto 12, de esa Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el tipo reducido del IVA para el alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines se supedita a que un establecimiento de esta naturaleza cumpla la obligación de disponer de un certificado de clasificación o de un certificado de clasificación provisional, en la medida en que dicha normativa no limite la aplicación del tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos de la categoría de prestaciones de alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines o, en el supuesto de que limite esa aplicación a tales aspectos concretos y específicos, no respete el principio de neutralidad fiscal.

### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 96, 98 y 135 y Anexo III.

### PONENTE:

Doña M. L. Arastey Sahún.

En el asunto C-733/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria), mediante resolución de 18 de noviembre de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de noviembre de 2022, en el procedimiento entre

**Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika - Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

y

**Valentina Heights EOOD,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, y el Sr. N. Wahl y la Sra. M. L. Arastey Sahún (Ponente),  
Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika - Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por la Sra. E. Pavlova;
- en nombre de Valentina Heights EOOD, por la Sra. D. D. Dimitrova, advokat;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y D. Drambozova, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 98, apartado 2, y del anexo III, punto 12, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika - Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (director de la Dirección de Recursos y Práctica en Materia de Fiscalidad y de Seguridad Social de la ciudad de Sofía de la Administración Central de la Agencia Nacional de Ingresos Públicos, Bulgaria; en lo sucesivo, «director») y Valentina Heights EOOD en relación con la aplicación del tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a las actividades de dicha sociedad durante un período en el que no disponía de un certificado de clasificación para el establecimiento de alojamiento que gestiona.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

3. El artículo 96 de la Directiva del IVA dispone:

«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.»

4. El artículo 98, apartados 1 y 2, de esta Directiva establece:

«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.

[...]

5. El artículo 135 de la citada Directiva tiene el siguiente tenor:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

l) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.

2. Quedan excluidas de la exención establecida en la letra l) del apartado 1 las operaciones siguientes:

a) las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;

[...]».

6. El anexo III de la Directiva del IVA contiene 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 de esa Directiva. El punto 12 de dicho anexo menciona los servicios siguientes:

«Alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas».

### **Derecho búlgaro**

#### *Ley del IVA*

7. A tenor del artículo 66 de la zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido) (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»):

«(1) El tipo impositivo será del 20 % para:

1. las entregas imponibles, con excepción de las que se indique expresamente que están sujetas al tipo cero.

[...]

(2) [...] El tipo impositivo aplicable al alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas, será del 9 %.

[...]»

8. El apartado 1, punto 45, de las disposiciones complementarias de la Ley del IVA establece que, a efectos de dicha Ley, se entenderá por «alojamiento» los «servicios turísticos básicos en el sentido del punto 69 [del apartado 1] de las disposiciones complementarias de la [zakon za turizma (Ley de Turismo) (DV n.º 30, de 26 de marzo de 2013)], con exclusión de la prestación de un servicio turístico general».

#### *Reglamento de aplicación de la Ley del IVA*

9. El artículo 40 del pravilnik za prilagane na zakona za danak varhu dobavenata stoynost (Reglamento de aplicación de la Ley del IVA) (DV n.º 76, de 15 de septiembre de 2006), titulado «Alojamiento facilitado por hoteles», dispone en su apartado 1:

«Para probar las prestaciones mencionadas en el artículo 66, apartado 2, de la Ley [del IVA], cuando el servicio sea prestado por una persona que facilite alojamiento en establecimientos turísticos, dicha persona deberá disponer de:

1. una copia del registro de llegadas de los turistas;

2. un certificado de clasificación del establecimiento turístico;

3. una factura por la prestación de servicios, salvo cuando la expedición de factura no sea obligatoria en virtud del artículo 113, apartado 3, de la Ley [del IVA].»

#### *Ley de Turismo*

10. El artículo 111 de la Ley de Turismo está redactado en los siguientes términos:

«(1) En el territorio búlgaro, la actividad de hostelería o de restauración solo podrá ejercerse en los establecimientos turísticos clasificados en virtud de la presente Ley.

(2) [...] La clasificación será efectuada por el [ministrara na turizma (ministro de turismo, Bulgaria)] y por los alcaldes de los municipios o por funcionarios autorizados por ellos para los tipos de establecimientos y las categorías que se especifican en la presente Ley.

[...]»

11. A tenor del artículo 113, apartado 1, de esta Ley:

«Podrá ejercer la actividad de hostelería o de restauración una persona que:

[...]

1. disponga de personal que posea la cualificación profesional y lingüística requerida, con la antigüedad requerida para el personal directivo.»

12. El artículo 114, puntos 1 y 2, de dicha Ley establece:

«Las personas que ejerzan una actividad de hostelería o de restauración en establecimientos turísticos [...] estarán obligadas a:

1. prestar servicios turísticos en un establecimiento turístico clasificado o en un establecimiento al que se haya expedido un certificado provisional como consecuencia del inicio de un procedimiento de clasificación;

2. prestar servicios turísticos en un establecimiento turístico que cumpla los requisitos de la categoría que se le asigne [...]».

13. El artículo 133, apartado 1, de la misma Ley dispone:

«La categoría de los establecimientos de alojamiento y de sus establecimientos adicionales de restauración y de ocio [...] se determinará según el cumplimiento de los requisitos mínimos obligatorios respecto de la construcción, del acondicionamiento y del equipamiento, así como del servicio, de los servicios ofrecidos y de la cualificación profesional y lingüística del personal [...]».

14. El apartado 1 de las disposiciones complementarias de la Ley de Turismo establece:

«A efectos de la presente Ley, se entenderá por:

[...]

69. “Servicios turísticos básicos”: alojamiento, restauración y transporte.

[...]»

15. A tenor del apartado 121 de las disposiciones transitorias y finales de la Ley por la que se modifica y completa la Ley de Turismo:

«Los establecimientos turísticos clasificados antes del 26 de marzo de 2013 [fecha de entrada en vigor de la Ley de Turismo] deberán presentar los documentos de clasificación en 2019.»

## Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16. Valentina Heights es una sociedad búlgara cuyo objeto social comprende, en particular, las actividades de turismo, restauración, hostelería y organización de viajes. Fue registrada a efectos de la Ley del IVA el 13 de diciembre de 2016.

**17.** La mencionada sociedad fue objeto de una inspección tributaria relativa al período comprendido entre el 13 de diciembre de 2016 y el 29 de febrero de 2020. En esa inspección se comprobó que, durante el referido período, la sociedad había arrendado un complejo turístico de apartamentos también denominado «Valentina Heights» (en lo sucesivo, «complejo turístico en cuestión»), situado en la ciudad de Bansko (Bulgaria) y perteneciente a particulares. Según los contratos de gestión de los bienes inmuebles privados que forman parte de este complejo, los propietarios de esos bienes aceptaron que Valentina Heights gestionara, mantuviera y arrendara en su nombre tales bienes a terceros. Así, durante dicho período, esa sociedad ejerció una actividad de alojamiento en el citado complejo. Los ingresos de esta actividad se contabilizaron mediante cajas registradoras electrónicas conectadas con la Administración tributaria y por vía bancaria. Por las operaciones realizadas, la sociedad aplicó un tipo de IVA del 9 %.

**18.** Valentina Heights presentó un certificado fechado el 15 de febrero de 2013, expedido por el alcalde del municipio de Bansko, en el que clasificaba el complejo turístico en cuestión, a saber, una casa de huéspedes con una capacidad de 9 habitaciones y 19 camas.

**19.** El 18 de noviembre de 2016, dicha sociedad presentó ante el Ministerstvo na turizma (Ministerio de Turismo, Bulgaria) una solicitud de clasificación del citado complejo en la categoría «tres estrellas», con una capacidad declarada de 23 habitaciones y 46 camas.

**20.** Mediante orden de 7 de marzo de 2019, el alcalde del municipio de Bansko revocó la clasificación de la casa de huéspedes concedida mediante el certificado antes mencionado.

**21.** El 27 de septiembre de 2019, Valentina Heights presentó ante el Ministerio de Turismo una solicitud de clasificación de una cafetería (snack-bar) perteneciente al complejo turístico en cuestión en la categoría «dos estrellas».

**22.** El 22 de julio, 1 de octubre y 16 de octubre de 2019, así como el 16 y 18 de septiembre de 2020, esta sociedad aportó información complementaria de los documentos adjuntos a las solicitudes de clasificación mencionadas en los apartados 19 y 21 de la presente sentencia.

**23.** Mediante orden de 21 de septiembre de 2020, el zamestnik-ministara na turizma (ministro adjunto de turismo, Bulgaria) inició un procedimiento de clasificación de dichos establecimientos turísticos y expidió, para el complejo turístico en cuestión y para la cafetería (snack-bar) que forma parte de este, certificados provisionales válidos hasta el 21 de enero de 2021.

**24.** El 4 de diciembre de 2020, los servicios de recaudación de la teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (Dirección Territorial de la Agencia Nacional de Ingresos Públicos, Bulgaria) emitieron, respecto de los períodos impositivos de marzo y junio de 2019, así como del período comprendido entre agosto de 2019 y febrero de 2020, una liquidación complementaria del IVA declarado, confirmada mediante resolución del director de 22 de febrero de 2021.

**25.** En esa liquidación complementaria se señaló que Valentina Heights disponía del certificado mencionado en el apartado 18 de la presente sentencia para el período comprendido entre el 15 de febrero de 2013 y el 7 de marzo de 2019. De este modo, se comprobó que, después de esta última fecha, aquella sociedad no disponía de certificado de clasificación para el complejo turístico en cuestión y que, por lo tanto, había indicado erróneamente un IVA del 9 % en las facturas que había emitido después de esa fecha. Por ello, dicha sociedad incumplía el artículo 40, apartado 1, punto 2, del Reglamento de aplicación de la Ley del IVA, que establece que, para probar la existencia de prestaciones a las que se aplica el tipo reducido del IVA del 9 %, la persona que preste estos servicios debe disponer, en particular, de tal certificado. Así, con arreglo al artículo 66, apartado 1, de la Ley del IVA, se calculó una cantidad de IVA adicional para someter las prestaciones que Valentina Heights había realizado sin disponer de un certificado de clasificación al tipo normal del IVA del 20 %.

**26.** Mediante sentencia de 6 de diciembre de 2021, el Administrativen sad Blagoevgrad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Blagoevgrad, Bulgaria) estimó el recurso interpuesto por Valentina Heights contra la referida liquidación complementaria. Ese órgano jurisdiccional señaló que dicha sociedad había realizado todos los trámites necesarios para obtener un certificado de clasificación, ya que había presentado, en 2016 y en 2019, respectivamente, las solicitudes mencionadas en los apartados 19 y 21 de la presente sentencia, pero que el Ministerio de Turismo no había expedido a su debido tiempo los certificados de clasificación solicitados, pues no expidió certificados provisionales hasta el 23 de septiembre de 2020. De este modo, el citado órgano jurisdiccional consideró que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia derivada, en particular, de la sentencia

de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496), el régimen tributario especial de las prestaciones turísticas debía aplicarse en función de la naturaleza de la actividad ejercida y no en función de una inscripción regulada por una ley especial, en este caso la Ley de Turismo.

**27.** El director interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria), el órgano jurisdiccional remitente, alegando que la prestación de servicios en establecimientos turísticos que no disponen de certificado de clasificación o de certificado provisional no debe considerarse un alojamiento, en el sentido del artículo 66, apartado 2, de la Ley del IVA, y que no debe aplicarse a esa prestación un tipo impositivo reducido.

**28.** A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente recuerda que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, en particular, de la sentencia de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253), apartado 28, se desprende que, cuando un Estado miembro hace uso de la facultad, reconocida por el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA, de aplicar un tipo reducido del IVA a una categoría de operaciones de las que figuran en el anexo III de dicha Directiva, tal Estado puede limitar, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal, la aplicación de ese tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos de la citada categoría.

**29.** Además, ese órgano jurisdiccional señala que la Directiva del IVA no define el concepto de «alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines», en el sentido del anexo III, punto 12, de dicha Directiva.

**30.** El órgano jurisdiccional remitente observa que, en cambio, el artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Directiva del IVA dispone que quedan excluidas de la exención relativa al arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles «las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar». Según dicho órgano jurisdiccional, de ello se deduce que las operaciones de alojamiento deben ajustarse a las definiciones que figuran en la legislación de los Estados miembros. Pues bien, arguye aquel, el apartado 1, punto 45, de las disposiciones complementarias de la Ley del IVA define el concepto de «alojamiento» por referencia a la Ley de Turismo.

**31.** Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si puede considerarse que el hecho de que el Derecho búlgaro someta el alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines a requisitos de clasificación limita la aplicación del tipo reducido a aspectos concretos y específicos, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, o si en la tributación de tal alojamiento debe aplicarse el tipo reducido del IVA en función de la naturaleza de la actividad ejercida y no en función de la clasificación exigida por la Ley de Turismo.

**32.** En estas circunstancias, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 98, apartado 2, [de la Directiva del IVA,] en relación con el anexo III, punto 12, de [dicha Directiva], en el sentido de que puede aplicarse el tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido previsto en dicha disposición al alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, cuando dichos establecimientos no están clasificados en una categoría con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro [del órgano jurisdiccional remitente]?

2) En caso de respuesta negativa a esta cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 98, apartado 2, [de la Directiva del IVA,] en relación con el anexo III, punto 12, de [dicha Directiva], en el sentido de que permite una aplicación selectiva del tipo reducido a aspectos concretos y específicos de una determinada categoría de servicios, cuando la condición consiste en que el alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines solo pueda efectuarse en establecimientos de hospedaje que, con arreglo a la normativa nacional del Estado miembro [del órgano jurisdiccional remitente], estén clasificados en una categoría o respecto de los cuales se haya expedido un certificado provisional relativo a un procedimiento iniciado para su clasificación en una categoría?»

### Sobre las cuestiones prejudiciales

**33.** Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 98, apartado 2, de la Directiva del IVA, en relación con el anexo III, punto 12, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el tipo reducido del IVA para el alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines se supedita a que tal establecimiento cumpla la obligación de disponer de un certificado de clasificación o de un certificado de clasificación provisional.



**34.** Con arreglo al artículo 96 de la Directiva del IVA, cada Estado miembro aplicará un mismo tipo impositivo normal de IVA a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios.

**35.** Como excepción a este principio, el artículo 98 de la Directiva del IVA prevé la posibilidad de aplicar tipos reducidos del IVA. A tal efecto, el anexo III de la referida Directiva enumera, de modo exhaustivo, las categorías de entregas de bienes y de prestaciones de servicios que podrán estar sujetas a los tipos reducidos.

**36.** Más concretamente, el anexo III, punto 12, de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros aplicar un tipo reducido del IVA al «alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas».

**37.** La Directiva del IVA no contiene una definición del concepto de «alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines», que figura en el citado anexo III, punto 12.

**38.** Dicho esto, el artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Directiva del IVA dispone que quedan excluidas de la exención del IVA prevista para el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles, en el artículo 135, apartado 1, letra l), de dicha Directiva, «las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar».

**39.** A este respecto, es preciso señalar que el anexo III, punto 12, de la Directiva del IVA está formulado, en esencia, en términos equivalentes a los del artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra a), de dicha Directiva.

**40.** Como precisa esta última disposición, las operaciones de alojamiento que se efectúen, en particular, en el marco del sector hotelero deben entenderse «tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros». Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente observa que el Derecho búlgaro define el concepto de «alojamiento» por referencia a la Ley de Turismo, en virtud de la cual los establecimientos de alojamiento deben disponer de un certificado de clasificación o de un certificado de clasificación provisional.

**41.** El Tribunal de Justicia ya ha declarado que los Estados miembros disfrutan de un amplio margen de apreciación para definir las operaciones de alojamiento que deben ser gravadas, como excepción a la exención del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles, conforme al artículo 135, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Directiva del IVA. En consecuencia, incumbe a estos, al adaptar su Derecho interno a esta disposición, establecer los criterios que les parezcan adecuados para establecer la distinción entre las operaciones imponibles y las que no lo son (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, apartado 50 y jurisprudencia citada).

**42.** A este respecto, en el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que, en la liquidación complementaria mencionada en el apartado 25 de la presente sentencia, las autoridades tributarias consideraron que, durante el período en el que Valentina Heights no disponía de certificado de clasificación, las prestaciones que esta sociedad realizó deberían haberse facturado al tipo normal del IVA, a saber, el tipo del 20 %, y no al tipo reducido del 9 %. Así pues, es preciso señalar que, aun cuando dichas prestaciones se realizaron en un establecimiento no clasificado en virtud de la Ley de Turismo, las autoridades tributarias consideraron que constituían operaciones de alojamiento efectuadas en el marco del sector hotelero. En efecto, de no haber sido así, esas prestaciones habrían estado exentas del IVA, de conformidad con el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva del IVA.

**43.** A continuación, por lo que respecta a la cuestión de si los Estados miembros pueden supeditar la posibilidad de aplicar un tipo reducido del IVA al requisito de que los establecimientos interesados dispongan de un certificado de clasificación o de un certificado de clasificación provisional, procede recordar que, como se desprende del texto del artículo 98 de la Directiva del IVA, la aplicación de uno o dos tipos reducidos del IVA no es obligatoria, sino que constituye una posibilidad ofrecida a los Estados miembros como excepción al principio que exige aplicar el tipo normal (sentencia de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 25). Por consiguiente, los Estados miembros pueden, en principio, optar por aplicar un tipo reducido del IVA a determinadas prestaciones de alojamiento previstas en el anexo III, punto 12, de la Directiva del IVA, al tiempo que aplican el tipo normal a otras de esas prestaciones (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros, C-597/17, EU:C:2019:544, apartado 45 y jurisprudencia citada).

**44.** La facultad de proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido del IVA que se reconoce a los Estados miembros está supeditada a dos requisitos: por una parte, desglosar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trate y, por otra, respetar el principio de neutralidad fiscal (sentencia de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz, C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111, apartado 45 y jurisprudencia citada).

**45.** Para determinar, en un primer momento, si el alojamiento en establecimientos clasificados constituye un aspecto concreto y específico de la categoría relativa al alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, procede examinar si se trata de una prestación de servicios identificable, como tal, separadamente de las demás prestaciones de esta categoría (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz, C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111, apartado 47 y jurisprudencia citada).

**46.** La Comisión Europea sostiene, en sus observaciones escritas, que así sucede en el caso de autos, habida cuenta del marco jurídico específico establecido en Bulgaria para la clasificación de los establecimientos turísticos, a los que impone una serie de obligaciones. Menciona, en particular, el artículo 113, apartado 1, punto 3, de la Ley de Turismo, que establece la obligación de disponer de personal que posea la cualificación profesional y lingüística requerida, así como la antigüedad requerida para el personal directivo, o el artículo 133, apartado 1, de dicha Ley, que establece que la categoría de los establecimientos de alojamiento se determina sobre la base del cumplimiento de los requisitos mínimos obligatorios, en particular, respecto de la construcción, del acondicionamiento y del equipamiento, así como de los servicios ofrecidos.

**47.** Habida cuenta de estas obligaciones, la Comisión hace referencia a la sentencia de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz (C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111), en la que se dilucidaba si el transporte urbano de personas en taxi constituía un aspecto concreto y específico de las prestaciones realizadas por las empresas de transporte de personas y de sus equipajes y en la que el Tribunal de Justicia señaló que el marco jurídico aplicable a las empresas de taxi era mucho más restrictivo que el aplicable a las empresas de alquiler de vehículos con conductor.

**48.** Pues bien, a diferencia de las características que presentaba el asunto que dio lugar a la sentencia mencionada en el apartado anterior, en el caso de autos, del marco jurídico nacional, tal como resulta no solo de la información facilitada en la resolución de remisión, sino también del propio tenor de la segunda cuestión prejudicial, parece desprenderse que, en Bulgaria, todos los establecimientos de alojamiento deben ser objeto de una clasificación en virtud de la Ley de Turismo, sin la que no pueden ejercer legalmente su actividad. De ser así, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, el alojamiento en establecimientos no clasificados no sería otro tipo de prestación perteneciente a la categoría contemplada en el anexo III, punto 12, de la Directiva del IVA, sino un alojamiento que incumple la normativa nacional.

**49.** Tal incumplimiento del marco jurídico nacional podría dar lugar eventualmente, con arreglo a la normativa nacional, a sanciones, en particular administrativas.

**50.** En cambio, en tal situación, la aplicación del tipo normal del IVA al alojamiento en establecimientos no clasificados no puede justificarse, ya que, en Bulgaria, cualquier «alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines», en el sentido del anexo III, punto 12, de la Directiva del IVA, debe ser, por definición y sin perjuicio de las comprobaciones que deba realizar el órgano jurisdiccional remitente, un alojamiento en establecimientos clasificados. Por consiguiente, tal alojamiento en establecimientos clasificados no puede constituir un aspecto concreto y específico de la categoría contemplada en dicho punto 12, identificable separadamente de otras prestaciones comprendidas en ella, consistentes en proporcionar alojamiento en establecimientos no clasificados, dado que tales prestaciones no están autorizadas por la normativa nacional.

**51.** En otras palabras, en la medida en que la obligación de clasificación establecida en la normativa búlgara se refiere a todas las prestaciones de «alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines», en el sentido del anexo III, punto 12, de esa Directiva, no se puede considerar que tal normativa limite la aplicación del tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos de esta categoría de prestaciones (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de septiembre de 2022, The Escape Center, C-330/21, EU:C:2022:719, apartado 38), puesto que abarca todas las prestaciones incluidas en dicha categoría.

**52.** Corresponderá al órgano jurisdiccional remitente comprobar, teniendo en cuenta la normativa nacional y las circunstancias de hecho de las que conoce, si el alojamiento en un establecimiento clasificado puede constituir



un aspecto concreto y específico de la misma categoría (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz, C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111, apartado 51).

**53.** En el supuesto de que llegara a la conclusión de que tal es el caso, el órgano jurisdiccional remitente debería, en un segundo momento, comprobar si la aplicación selectiva del tipo reducido del IVA únicamente a los establecimientos de alojamiento que son objeto de clasificación en virtud de la Ley de Turismo vulnera el principio de neutralidad fiscal.

**54.** Este principio se opone a que bienes o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA. Para determinar si unos bienes o unas prestaciones de servicios son similares, debe tenerse en cuenta principalmente el punto de vista del consumidor medio. Los bienes o las prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, en función del criterio de que su utilización sea comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen considerablemente en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de esos bienes o de esas prestaciones de servicios (sentencia de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros, C-597/17, EU:C:2019:544, apartados 47 y 48 y jurisprudencia citada).

**55.** De este modo, si se considerase que el alojamiento en un establecimiento clasificado constituye una prestación de servicios identificable, como tal, separadamente del alojamiento en un establecimiento no clasificado, habría que examinar si el hecho de disponer de un certificado de clasificación puede crear, a ojos del consumidor medio, una diferencia entre los establecimientos clasificados y los establecimientos no clasificados, ya que cada uno de ellos puede responder a necesidades distintas de ese consumidor y, por lo tanto, influir de manera determinante en la decisión de este de optar por uno u otro de esos tipos de alojamiento.

**56.** Ciertamente, es preciso señalar que la clasificación de un establecimiento por las autoridades nacionales puede, en principio, proporcionar una garantía, a ojos del consumidor medio, en cuanto al nivel, la extensión y la calidad de los servicios que se le prestarán durante su estancia en un hotel o en un establecimiento similar. Sin embargo, no puede excluirse que otros elementos de más fácil consulta y susceptibles de actualizaciones regulares, como las calificaciones, las fotos y los comentarios dejados por otros clientes en plataformas de reserva en línea como las utilizadas por Valentina Heights, puedan tener también una influencia determinante en la elección del consumidor medio, o incluso una influencia más determinante que la propia clasificación. No obstante, se trata de una comprobación que, en su caso, corresponde realizar al órgano jurisdiccional remitente (sentencia de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz, C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111, apartado 59) si, tras su análisis, debiera considerar que, a la luz de la normativa nacional y de las circunstancias de hecho de las que conoce, el alojamiento en un establecimiento clasificado puede constituir un aspecto concreto y específico del «alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines», en el sentido del anexo III, punto 12, de la Directiva del IVA.

**57.** A este respecto, cabe señalar asimismo que los dos requisitos, mencionados en el apartado 44 de la presente sentencia, a los que se supedita la posibilidad de proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido del IVA pretenden conseguir que los Estados miembros utilicen esta facultad solo en condiciones que garanticen, en particular, la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz, C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111, apartado 45 y jurisprudencia citada).

**58.** En el marco de las comprobaciones que, en su caso, deba efectuar, el órgano jurisdiccional remitente podría tener en cuenta el hecho de que, en el caso de autos, Valentina Heights parece haber ejercido la misma actividad de forma estable, tanto cuando disponía de un certificado de clasificación, en su caso provisional, como cuando no disponía de él. Además, de la resolución de remisión se desprende que, durante el período inspeccionado por la Dirección Territorial de la Agencia Nacional de Ingresos Públicos, que comprende un período de casi un año durante el cual dicha sociedad no disponía de certificado de clasificación, los ingresos de las actividades de esa sociedad se contabilizaron mediante cajas registradoras electrónicas conectadas con la Administración tributaria. No se trata, por tanto, de un establecimiento que nunca hubiera cumplido los requisitos para ser clasificado y que operara al margen del control de tal Administración, sino de un establecimiento cuyo certificado de clasificación expiró sin que se hubiera expedido el nuevo certificado solicitado el 18 de noviembre de 2016, esto es, más de dos años antes de que expirara el certificado anterior, y ello con independencia de si el retraso en la expedición de ese nuevo certificado era imputable a la inacción del Ministerio de Turismo o al hecho de que los documentos presentados por la misma sociedad fueran incompletos.

**59.** Por último, en lo que atañe al hecho de que la inexistencia temporal de clasificación incumpliría la Ley de Turismo, debe recordarse que, conforme a reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal se opone en

materia de percepción del IVA a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas (sentencia de 27 de abril de 2023, Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, apartado 28 y jurisprudencia citada).

**60.** Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 98, apartado 2, de la Directiva del IVA, en relación con el anexo III, punto 12, de esa Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el tipo reducido del IVA para el alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines se supedita a que un establecimiento de esta naturaleza cumpla la obligación de disponer de un certificado de clasificación o de un certificado de clasificación provisional, en la medida en que dicha normativa no limite la aplicación del tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos de la categoría de prestaciones de alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines o, en el supuesto de que limite esa aplicación a tales aspectos concretos y específicos, no respete el principio de neutralidad fiscal.

## Costas

**61.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

**El artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el anexo III, punto 12, de esa Directiva,**

**debe interpretarse en el sentido de que**

**se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (IVA) para el alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines se supedita a que un establecimiento de esta naturaleza cumpla la obligación de disponer de un certificado de clasificación o de un certificado de clasificación provisional, en la medida en que dicha normativa no limite la aplicación del tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos de la categoría de prestaciones de alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines o, en el supuesto de que limite esa aplicación a tales aspectos concretos y específicos, no respete el principio de neutralidad fiscal.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: búlgaro.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.