

LA APLICACIÓN DEL TIPO REDUCIDO DEL IVA A LOS ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS NO PUEDE CONDICIONARSE A LA TENENCIA DE UN CERTIFICADO DE CLASIFICACIÓN: STJUE DE 8 DE FEBRERO DE 2024, ASUNTO C-733/22

Alejandro Zubimendi Cavia
*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea declara que la Directiva del IVA se opone a una norma nacional que supedita la aplicación del tipo reducido del IVA aplicable los establecimientos hoteleros a que estos dispongan de un certificado de clasificación, en la medida en que dicha exigencia no represente la realización de una prestación específica y diferenciada de la categoría general o vulnere el principio de neutralidad.

Palabras clave

IVA, establecimiento hotelero, tipo impositivo reducido, certificado, principio de neutralidad, Derecho de la Unión Europea.

Abstract

The Court of Justice of the European Union declares that the VAT Directive precludes national legislation which makes the application of the reduced rate of VAT applicable to hotel establishments conditional upon their holding a classification certificate, in so far as that requirement does not represent the supply of a specific supply which is distinct from the general category or infringes the principle of neutrality.

Keywords

VAT, hotel establishment, reduced tax rate, certificate, principle of neutrality, European Union law.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-733/22 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Bulgaria, en relación con la interpretación del artículo 98.2 y del anexo III.12 de la Directiva del IVA en el contexto de la aplicación del tipo reducido a las actividades de una sociedad durante un período en el que no disponía de un certificado de clasificación para el establecimiento de alojamiento que gestiona.

Como consecuencia de la referida petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 98.2 de la Directiva del IVA, en relación con el anexo III.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 hotelero 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.

2. Supuesto de hecho

En el asunto controvertido nos encontramos con una sociedad búlgara cuyo objeto social comprende las actividades de turismo, restauración, hostelería y organización de viajes.

La sociedad disponía de un certificado de actividad fechado el 15 de febrero de 2013, expedido por las autoridades municipales, en el que clasificaba el complejo turístico en cuestión como casa de huéspedes. Dicho certificado fue revocado mediante orden de 7 de marzo de 2019. No obstante, en el 2016 dicha sociedad presentó ante el Ministerio de Turismo una solicitud de clasificación del citado complejo en la categoría «tres estrellas», solicitud que no fue atendida a su debido tiempo, pues el Ministerio no expidió el certificado provisional hasta el 23 de septiembre de 2020.

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 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 la sociedad 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 por cuyas operaciones la sociedad aplicó un tipo reducido de IVA del 9%.

En la liquidación complementaria emitida por las autoridades fiscales búlgaras se señaló que la sociedad en cuestión disponía del certificado mencionado 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 40.1.2 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 de tal certificado. Así, con arreglo al artículo 66.1 de la Ley del IVA, en la liquidación complementaria se aplicó el tipo normal del 20% a las prestaciones que la sociedad había realizado sin disponer de un certificado de clasificación.

El Tribunal de lo Contencioso-Administrativo estimó el recurso interpuesto por la sociedad contra la referida liquidación complementaria, sentencia que fue recurrida por la Administración tributaria mediante recurso de casación interpuesto ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Bulgaria.

El órgano jurisdiccional remitente 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?»

3. Fundamentos de derecho

En esencia, se pregunta si la Directiva del IVA se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el tipo reducido del IVA para el alojamiento hotelero y establecimientos afines se supedita a que tal establecimiento cumpla la obligación de disponer de un certificado de clasificación.

El anexo III.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», aunque no define el «alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines».

Es importante mencionar que el artículo 135.2 de la Directiva del IVA dispone que quedan excluidas de la exención del IVA prevista para el arrendamiento «las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero». El Tribunal de Justicia ya había declarado anteriormente que los Estados miembros disfrutaban de un amplio margen de apreciación para definir las operaciones de alojamiento que deben ser gravadas, como excepción a la exención del arrendamiento conforme al artículo 135.2 de la Directiva del IVA. En consecuencia, incumbe a estos, al adaptar su Derecho interno a esta disposición, fijar los criterios que les parezcan adecuados para establecer la distinción entre las operaciones imponibles y las que no lo son (véase la sentencia de 16 de diciembre de 2010, *MacDonald Resorts*, C-270/09, párr. 50). A este respecto, 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.

El Tribunal de Justicia observa que las autoridades tributarias consideraron que las operaciones realizadas por la sociedad en cuestión constituían operaciones de alojamiento efectuadas en el marco del sector hotelero ya que, de no haber sido así, esas prestaciones habrían estado exentas del IVA, de conformidad con el artículo 135.1 de la Directiva del IVA.

En cuanto 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, el Tribunal de Justicia recuerda que la aplicación de 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. En este sentido, 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.

En cuanto al primer requisito, procede examinar si se trata de una prestación de servicios identificable. A este respecto, 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 cual 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.12 de la Directiva del IVA, identificable separadamente de otras prestaciones comprendidas en ella, sino un alojamiento que incumple la normativa nacional.

No obstante, 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 no clasificado puede constituir un aspecto concreto y específico de la misma categoría.

En el supuesto de que llegara a la conclusión de que tal es el caso, habría que comprobar el segundo requisito: 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. 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.

A este respecto, señala el Tribunal de Justicia que la clasificación de un establecimiento por las autoridades nacionales puede, en principio, proporcionar una garantía en cuanto a la calidad de los servicios que se le prestarán durante su estancia en un establecimiento hotelero. 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 la sociedad en cuestión, puedan tener también una influencia determinante en la elección del consumidor. No obstante, se trata de una comprobación que corresponde realizar al órgano jurisdiccional remitente.

Por último, concluye el Tribunal de Justicia orientando al órgano jurisdiccional remitente en tales comprobaciones. Así, señala el Tribunal que, en el marco de las comprobaciones que deba efectuar, el órgano jurisdiccional remitente podría tener en cuenta el hecho de que la sociedad en cuestión 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, los ingresos de las actividades de esa sociedad se contabilizaron mediante cajas registradoras electrónicas conectadas con la Administración tributaria, por lo que no se trata de un establecimiento que nunca hubiera cumplido los requisitos para ser clasificado y que operara al margen del control de tal Administración.

4. Análisis y relevancia para España

Mediante esta sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declara que la Directiva del IVA se opone a una norma nacional que supedita la aplicación del tipo reducido del IVA aplicable los establecimientos hoteleros a que

estos dispongan de un certificado de clasificación, en la medida en que dicha exigencia no represente la realización de una prestación específica y diferenciada de la categoría general o vulnere el principio de neutralidad.

El fallo del Tribunal incide una vez más en la aplicación del principio de neutralidad como mecanismo para evitar que los Estados miembros apliquen, sin justificación, requisitos formales que limiten materialmente la deducibilidad del IVA o la aplicación de tipos impositivos reducidos o de exenciones (en relación con las actividades de formación y las actividades de juegos de azar, véanse la Consulta de la DGT V0282-06 y la STJUE de 17 de febrero de 2005, asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02).