

Asunto C-733/22**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

29 de noviembre de 2022

Órgano jurisdiccional remitente:

Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria)

Fecha de la resolución de remisión:

18 de noviembre de 2022

Parte recurrente en casación:

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP (director de la Dirección «Impugnación y Gestión Tributaria y de la Seguridad Social» competente para Sofía, de la Administración Central de la Agencia Nacional de Recaudación)

Parte recurrida en casación:

«Valentina Heights» EOOD

Objeto del procedimiento principal

El recurso de casación se dirige contra una sentencia del Administrativen sad Blagoevgrad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Blagoevgrad) que anula una liquidación tributaria emitida por las autoridades tributarias de la Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia po prihodite — Sofia (Dirección Territorial de la Agencia Nacional de Recaudación de Sofía) y confirmada con respecto a los resultados establecidos en la misma, en virtud de la Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido), mediante resolución del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia (Director de la Dirección «Impugnación y Gestión Tributaria y de la Seguridad Social» competente para Sofía) para los períodos impositivos de marzo y junio de 2019, y de agosto de 2019 a febrero de 2020 más los intereses devengados.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Petición de decisión prejudicial planteada con arreglo al artículo 267 TFUE sobre la interpretación del artículo 98, apartado 2, en relación con el 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.

Cuestiones prejudiciales

- 1 ¿Debe interpretarse el artículo 98, apartado 2, en relación con el 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, 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 requirente?
- 2 En caso de respuesta negativa a esta cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 98, apartado 2, en relación con el 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, 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 requirente, 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?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: artículos 96, 98, apartados 1 y 2 y 135, en relación con el anexo III, punto 12, de dicha Directiva (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»)

Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, apartados 28, 29 y 30

Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de abril de 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, apartados 41 y 43

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «ZDDS»): artículo 66 y artículo 1, punto 45, de las disposiciones adicionales

Zakon za turizma (Ley del turismo): artículos 111, 113, 114, 119 y 133, así como artículo 1, puntos 19 y 27, de las disposiciones adicionales

Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za turizma (Ley de modificación de la Ley del turismo): artículo 121

Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varhu dobavenata stoynost (Reglamento de aplicación de la Ley del IVA): artículo 40

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 3 La parte recurrida en casación es una sociedad cuya inscripción en la Agentsia po visvania (Oficina de registro) del Targovski registrar (Registro Mercantil) tuvo lugar el 9 de noviembre de 2011. El 13 de diciembre de 2016 se registró con arreglo a la ZDDS. Según el Registro Mercantil, el objeto de su actividad comprende los sectores del turismo, la restauración, el alojamiento, la organización de viajes y otras actividades que, siempre que se cumplan los requisitos de autorización, registro u otros, pueden ejercerse en virtud de la legislación búlgara.
- 4 En el curso de una inspección fiscal, se comprobó que, durante el período inspeccionado entre el 13 de diciembre de 2016 y el 29 de febrero de 2020, la sociedad se había hecho cargo de un complejo turístico de apartamentos, denominado «Valentina Heights», en la ciudad de Bansko, como inmueble arrendado a personas físicas (propietarios), lo cual no ha sido discutido por las partes. Según los contratos presentados relativos a la administración de los bienes inmuebles privados del complejo turístico, todos ellos fechados el 1 de mayo de 2018, se acordó con los propietarios de los inmuebles (apartamentos, estudios y otras viviendas) que «Valentina Heights» EOOD gestionaría, mantendría y arrendaría los bienes inmuebles a terceros en nombre de los propietarios. Durante el período inspeccionado, la sociedad proporcionó alojamiento a huéspedes en el complejo turístico arrendado «Valentina Heights». Los ingresos obtenidos se contabilizaban mediante cajas registradoras electrónicas declaradas y transferencias bancarias. Por las operaciones realizadas, la sociedad facturó un tipo de IVA del 9 %.
- 5 Se presentó un certificado de 15 de febrero de 2013, expedido por el alcalde del municipio de Bansko, en el que se clasificaba el inmueble «Valentina Heights», de la ciudad de Bansko, en la categoría de «casa de huéspedes», con una capacidad de 9 habitaciones y 19 camas.

- 6 El 18 de noviembre de 2016, la sociedad solicitó el registro en el Ministerio de Turismo del complejo turístico de apartamentos «Valentina Heights», situado en la ciudad de Bansko, en la categoría de «tres estrellas», con una capacidad de 23 habitaciones y 46 camas.
- 7 Por orden del alcalde del municipio de Bansko de 7 de marzo de 2019, se canceló la clasificación en la categoría de «casa de huéspedes» concedida por el certificado antes mencionado. Esta orden no ha sido impugnada por la sociedad.
- 8 El 27 de septiembre de 2019, la sociedad solicitó el registro en el Ministerio de Turismo de un snack bar perteneciente al complejo turístico de apartamentos «Valentina Heights», en la categoría de «dos estrellas». En 2019 y 2020, la sociedad aportó documentos complementarios relativos a las solicitudes de registro presentadas para su clasificación en una categoría.
- 9 En virtud de una resolución del Ministro Adjunto de Turismo de 21 de septiembre de 2020, se inició un procedimiento para la clasificación de los inmuebles turísticos en una categoría, y tanto para el complejo turístico de apartamentos «Valentina Heights» como para el snack bar se emitieron sendos certificados provisionales que acreditaban el inicio de un procedimiento de clasificación en una categoría, con un período de validez hasta el 21 de enero de 2021. El Ministerio de Turismo informó a la sociedad de que estaba a punto de llevarse a cabo una inspección *in situ* por parte de un grupo de trabajo de expertos con el fin de verificar la plena conformidad con el tipo y la categoría solicitados para los inmuebles anteriormente mencionados, con arreglo a los requisitos de la Ley del turismo y el Naredba za iziskvaniyata kam kategoriziranite mesta za nastanyavane i zavedenia za hranene i razvlechenia, za reda za opredelyane na kategoriyata, kakto i za usloviyata i reda za registrirane na stai za gosti i apartamenti za gosti (Reglamento sobre los requisitos para la clasificación de los establecimientos de hospedaje y negocios de restauración y esparcimiento en una categoría, sobre el procedimiento para determinar la categoría y sobre los requisitos y el procedimiento para el registro de habitaciones y apartamentos de huéspedes).
- 10 En la liquidación tributaria impugnada, las autoridades tributarias señalaron que la sociedad disponía de un certificado de clasificación en una categoría para el inmueble «Valentina Heights», situado en la ciudad de Bansko, con una capacidad de 9 habitaciones y 19 camas, expedida por el alcalde de Bansko, el 15 de febrero de 2013, para el período comprendido entre el 15 de febrero de 2013 y el 7 de marzo de 2019. Asimismo, indicaron que la sociedad no disponía de un certificado de clasificación de un inmueble turístico en una categoría para el período posterior al 7 de marzo de 2019, y que había facturado indebidamente un IVA del 9 %. Habida cuenta de estas constataciones y en virtud del artículo 66, apartado 1, de la ZDDS (en su versión aplicable), las autoridades tributarias procedieron al cobro de la diferencia hasta el importe íntegro del IVA, es decir, el 20 % para las entregas declaradas que no cumplían los requisitos establecidos en el artículo 40, apartado 1, punto 2, del Reglamento de aplicación de la Ley del IVA.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 11 El director de la Dirección «Impugnación y Gestión Tributaria y de la Seguridad Social» competente para Sofía, de la Administración Central de la NAP (Natsionalna agentsia po prihodite, Agencia Nacional de Recaudación), que conoció del recurso administrativo interpuesto contra la liquidación tributaria, la confirmó, y respaldó plenamente las consideraciones de las autoridades tributarias.
- 12 En su recurso contra la liquidación tributaria interpuesto ante el órgano jurisdiccional de primera instancia, «Valentina Heights» EOOD invocó la sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496), y alegó que debía aplicarse el régimen especial de tributación de los servicios turísticos debido a la naturaleza de la actividad desarrollada, y que no dependía de la existencia de un registro previsto en una ley especial.
- 13 El órgano jurisdiccional contencioso-administrativo de primera instancia de Blagoevgrad estimó íntegramente las alegaciones de «Valentina Heights» EOOD. Apreció los hechos del presente caso en el sentido de que «Valentina Heights» EOOD había adoptado todas las medidas necesarias para obtener un certificado de clasificación en una categoría, pero que la autoridad encargada de la clasificación por categorías, a saber, el Ministerio de Turismo, no había expedido en plazo los certificados de clasificación solicitados. En 2016 y 2019, la sociedad de que se trata presentó dos solicitudes de registro, pero el Ministerio de Turismo no expidió los certificados provisionales de clasificación hasta el 23 de septiembre de 2020. El órgano jurisdiccional consideró que la falta de un certificado de clasificación de un inmueble turístico en una categoría como del que carecía la sociedad en cuestión para el período comprendido entre el 7 de marzo de 2019 y el 29 de febrero de 2020 (último período comprobado) no podía servir de base para la no aplicación del régimen especial de tributación de los servicios turísticos. A este respecto, el órgano jurisdiccional de primera instancia consideró, remitiéndose a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular a la sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496), que el régimen especial de tributación de los servicios turísticos debía aplicarse en función de la naturaleza de la actividad desarrollada y que no dependía de un registro previsto en una ley especial, como es, en el presente caso, la Ley del turismo.
- 14 Ante el órgano jurisdiccional de casación, el director de la Dirección «Impugnación y Gestión Tributaria y de la Seguridad Social» competente para Sofía, de la Administración Central de la NAP alegó que la prestación de servicios turísticos en alojamientos, establecimientos de hospedaje y cabañas para huéspedes que no estuvieran clasificados en una categoría en virtud de la ley y los que no dispusieran de un certificado provisional que acreditase el inicio de un procedimiento de clasificación en una categoría no debía considerarse alojamiento en el sentido del artículo 66, apartado 2, de la ZDDS y que no estaba sujeta a

ningún tipo reducido. El recurrente en casación considera que las relaciones entre la sociedad y el Ministerio de Turismo son irrelevantes a efectos del tratamiento fiscal de las prestaciones de servicios. Además, señaló que el legislador ha previsto un recurso en caso de inacción de una autoridad administrativa, de modo que una eventual omisión no puede considerarse un obstáculo a la aplicación de la legislación fiscal por parte de las autoridades tributarias. En su opinión, si la clasificación de un inmueble en una categoría no fuera pertinente a efectos de la aplicación del tipo impositivo reducido, los servicios de alojamiento (o los servicios turísticos en general) podrían prestarse en cualquier establecimiento y toda actividad equivalente se consideraría una actividad turística.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 15 El Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) no tiene conocimiento de ninguna sentencia del Tribunal de Justicia sobre la interpretación del Derecho de la Unión que responda a todas las cuestiones planteadas relativas a la interpretación de este Derecho y que pueda ser pertinente para la resolución del presente caso. No obstante, ha tenido en cuenta, tanto la sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496), citada por «Valentina Heights» EOOD, como las sentencias de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253); de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz (C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111); de 11 de septiembre de 2014, K [Oy] (C-219/13, EU:C:2014:2207); de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189); de 9 de noviembre de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846); de 17 de junio de 2021, M.I.C.M. (C-597/17, EU:C:2021:492); de 19 de diciembre de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), y de 22 de septiembre de 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719). Los fundamentos de todas estas sentencias proporcionan elementos valiosos para la interpretación de la Directiva del IVA que son pertinentes para la resolución del presente litigio, pero, en opinión del Varhoven administrativen sad, en los respectivos procedimientos principales se establecieron otros hechos relevantes.
- 16 El artículo 96 de la Directiva 2006/112 establece que se aplicará el mismo tipo impositivo normal del IVA a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios. El artículo 98, apartados 1 y 2, de esta Directiva concede a los Estados miembros, como excepción al principio del tipo impositivo normal del IVA, la posibilidad de aplicar uno o dos tipos reducidos del IVA. Según esta disposición, los tipos reducidos del IVA solo pueden aplicarse a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III de dicha Directiva. El anexo III, punto 12, de la Directiva 2006/112 permite la aplicación de un tipo impositivo reducido 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.

- 17 No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que nada en el texto del artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112 obliga a interpretar tal disposición en el sentido de que solo permite aplicar el tipo reducido cuando este recaiga sobre todos los aspectos de una determinada categoría de operaciones de las que figuran en el anexo III de dicha Directiva, de modo que no cabe excluir una aplicación selectiva del tipo reducido, siempre que no conlleve riesgo alguno de distorsión de la competencia. El Tribunal de Justicia dedujo de ello que, a condición de que se respete el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, los Estados miembros pueden aplicar un tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos de una categoría de operaciones de las que figuran en el anexo III de la Directiva 2006/112.
- 18 El Tribunal de Justicia también ha declarado que, cuando un Estado miembro hace uso de la facultad, reconocida por el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112, de aplicar un tipo reducido de 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 inherente al sistema común del IVA, la aplicación de ese tipo reducido de IVA a aspectos concretos y específicos de la citada categoría. La facultad de proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido de IVA que se reconoce de este modo a los Estados miembros se justifica, en particular, por la consideración de que, al constituir dicho tipo reducido una excepción, la limitación de su aplicación a aspectos concretos y determinados es coherente con el principio según el cual las exenciones o excepciones deben interpretarse restrictivamente. No obstante, el Tribunal de Justicia destaca que para ejercitar dicha facultad deben cumplirse 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. Con estos requisitos se pretende conseguir que los Estados miembros utilicen esta facultad solo en condiciones que garanticen la correcta aplicación del tipo reducido escogido y la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso.
- 19 La Directiva del IVA no contiene una definición de la expresión «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», y esta tampoco está definida en el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE (DO 2011, L 77, p. 1). A tenor del artículo 135, apartado 2, de la Directiva del IVA: «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». Esto significa que la provisión de alojamiento debe efectuarse de conformidad con la legislación de los Estados miembros.

- 20 Según el artículo 1, punto 45, de las disposiciones adicionales de la ZDDS, el «alojamiento» forma parte de los servicios turísticos básicos en el sentido del punto 69 de las disposiciones adicionales de la Ley del turismo, a excepción de la prestación de un servicio turístico general. Con arreglo al artículo 1, punto 69, de las disposiciones adicionales de la Ley del turismo, se entenderá por «servicios turísticos básicos» el alojamiento, la restauración y el transporte.
- 21 Al constituir un tipo reducido una excepción, la limitación de su aplicación a aspectos concretos y específicos es coherente con el principio según el cual las exenciones o excepciones deben interpretarse restrictivamente. Esto plantea la cuestión de si el hecho de que el Derecho nacional de la República de Bulgaria imponga requisitos adicionales para la clasificación de los establecimientos de hospedaje en una categoría puede considerarse que limita la aplicación del tipo reducido a aspectos concretos y específicos o si los tipos reducidos aplicados en hoteles y establecimientos afines para el alojamiento deben aplicarse en función de la naturaleza de la actividad desarrollada y no dependen de un registro previsto en una ley especial, como en el presente caso en la Ley del turismo.