Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 5 de marzo de 2026*

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 98 — Facultad de los Estados miembros para aplicar un tipo reducido del IVA a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios — Alojamiento de corta duración en hoteles y establecimientos afines — Anexo III, punto 12 — Tipo reducido del IVA aplicable al alojamiento prestado en hoteles y establecimientos afines — Prestaciones accesorias al alojamiento — Normativa nacional que prevé un mecanismo de desglose de las operaciones imponibles — No aplicación del tipo reducido del IVA a los servicios que no se destinan directamente al alojamiento — Principio de neutralidad fiscal»

En los asuntos acumulados C-409/24 a C-411/24,

que tienen por objeto tres peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resoluciones de 10 de enero de 2024, recibidas en el Tribunal de Justicia el 12 de junio de 2024, en los procedimientos entre

J-GmbH

y

Finanzamt K (C-409/24),

y

D

y

Finanzamt F (C-410/24),

y

D GmbH & Co. KG

y

Finanzamt A (C-411/24),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. I. Jarukaitis, Presidente de Sala, y los Sres. M. Condinanzi y N. Jääskinen, la Sra. R. Frendo y el Sr. A. Kornezov (Ponente), Jueces;

Abogada General: Sra. T. Ćapeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y R. Kanitz, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. F. Behre y M. Herold, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 25 de septiembre de 2025;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 24, apartado 1, y 98, apartados 1 y 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), en relación con el anexo III, punto 12, de dicha Directiva.

2 Estas peticiones se han presentado en el contexto de tres litigios entre J-GmbH y el Finanzamt K (Oficina Tributaria de K, Alemania), en el asunto C-409/24, D y el Finanzamt F (Oficina Tributaria de F, Alemania), en el asunto C-410/24, y D GmbH & Co. KG y el Finanzamt A (Oficina Tributaria de A, Alemania), en el asunto C-411/24, en relación con la determinación del tipo, normal o reducido, del impuesto sobre el valor añadido (IVA) aplicable a las diferentes prestaciones de servicios realizadas por hoteles y establecimientos afines en el marco de servicios de alojamiento de corta duración.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[…]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El artículo 24, apartado 1, de esta Directiva establece:

«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»

5 El artículo 96 de esta Directiva 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.»

6 El artículo 98, apartados 1 y 2, párrafo primero, de la misma 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.»

7 El anexo III de la Directiva del IVA, que 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 su artículo 98, incluye, en su punto 12:

«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 alemán

8 El artículo 1, apartado 1, punto 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), de 21 de febrero de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), en su versión aplicable a los litigios principales (en lo sucesivo, «UStG»), dispone:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

1) las entregas de bienes y demás prestaciones realizadas a título oneroso en el territorio nacional por un empresario en el ámbito de su actividad económica. […]»

9 El artículo 12 de la UStG dispone que:

«1. Se aplicará un tipo del 19 % de la base imponible en todas las operaciones gravables […]

2. El tipo del impuesto se reducirá al 7 % para las operaciones siguientes:

[…]

11) El arrendamiento de viviendas y habitaciones que un empresario reserva para el alojamiento de corta duración, así como el arrendamiento de corta duración de emplazamientos en terrenos para *campings*. La primera frase no se aplicará a las prestaciones que no se destinan directamente al arrendamiento, incluso si esas prestaciones se remuneran con la contraprestación abonada para el arrendamiento».

10 El artículo 12.16, apartado 4, del Umsatzsteuer-Anwendungserlass (Decreto sobre la Aplicación del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), de 1 de octubre de 2010 (BStBl. 2010 I, p. 846; en lo sucesivo, «UStAE»), establece que, junto con el servicio de alojamiento, están sujetas al tipo reducido del IVA las siguientes prestaciones: la puesta a disposición de locales amueblados y equipados con otros objetos de mobiliario (por ejemplo, televisor, radio, teléfono, caja fuerte), el acceso a la red eléctrica, la puesta a disposición de sábanas, toallas y albornoces, la limpieza de los locales arrendados, la puesta a disposición de utensilios de higiene personal, la limpieza de calzado y costura, el servicio de despertador por teléfono, la puesta a disposición de una máquina automática de limpieza de calzado y el alojamiento de animales en habitaciones y dormitorios arrendados.

11 El artículo 12.16, apartado 5, del UStAE establece una lista no exhaustiva de las prestaciones que no se benefician del tipo reducido del IVA, aun cuando se trate de prestaciones accesorias al alojamiento de corta duración en el sentido del artículo 12, apartado 2, punto 11, de la UStG. Esta lista de servicios incluye la puesta a disposición de salas de conferencias, la puesta a disposición de locales para el ejercicio de una actividad profesional o comercial, la puesta a disposición, mediante un acuerdo separado, de plazas de aparcamiento para vehículos, la puesta a disposición de autocaravanas, caravanas, remolques habitables, embarcaciones de recreo, barcazas y yates no atracados de forma permanente, el transporte ferroviario en coches cama, la puesta a disposición de camarotes en buques destinados al transporte, la intermediación de servicios de alojamiento, las actividades realizadas por residencias para animales y las ventajas concedidas a título gratuito (por ejemplo, el uso personal de apartamentos de vacaciones).

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-409/24

12 J, una sociedad alemana, explotaba un hotel y un restaurante que disponían de un aparcamiento que podían utilizar sus clientes sin percibir una remuneración adicional a la recibida por el alojamiento.

13 Además de las pernoctaciones, el servicio de alojamiento incluía también el desayuno. Sin embargo, los clientes tenían la posibilidad de renunciar al desayuno y, en ese caso, el coste del desayuno se deducía del importe total facturado.

14 J consideraba que la noche, el desayuno y la puesta a disposición de plazas de aparcamiento constituían una prestación única y, en consecuencia, aplicaba el tipo reducido del IVA del 7 % al conjunto de dicha prestación.

15 A raíz de dos inspecciones fiscales efectuadas por la Oficina Tributaria de K relativas, en particular, al período comprendido entre junio de 2018 y mayo de 2019, esta emitió dos liquidaciones en las que consideró, en esencia, que, en virtud del artículo 12, apartado 2,

punto 11, segunda frase, de la UStG, el desayuno y la puesta a disposición de plazas de aparcamiento debían desglosarse de la prestación de alojamiento y gravarse al tipo normal del IVA del 19 %.

16 J interpuso recursos administrativos contra dichas liquidaciones, que fueron desestimados por la Oficina Tributaria de K mediante resolución de 26 de febrero de 2020.

17 Esta sociedad interpuso un recurso contra dicha resolución ante el Sächsisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Sajonia, Alemania), que, mediante sentencia de 23 de septiembre de 2020, lo desestimó por considerar, en esencia, que el desayuno y la puesta a disposición de plazas de aparcamiento no eran prestaciones accesorias al alojamiento, sino prestaciones autónomas. En cualquier caso, según dicho órgano jurisdiccional, aun suponiendo que esas prestaciones pudieran calificarse de accesorias a la prestación de alojamiento, la Oficina Tributaria de K había actuado correctamente al desglosarlas de esta, tal y como exige el Derecho nacional aplicable.

18 A continuación, J recurrió en casación dicha sentencia ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente.

19 Dicho órgano jurisdiccional estima que el Sächsisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Sajonia) consideró acertadamente que el desayuno, al que los clientes podían renunciar libremente y cuyo precio se deducía, en consecuencia, del precio del alojamiento, constituía una prestación autónoma, que, por tanto, debía estar sujeta al tipo normal del IVA.

20 En cambio, dicho órgano jurisdiccional precisa que, en el presente asunto, la puesta a disposición de plazas de aparcamiento constituía una prestación accesoria a la prestación de alojamiento de corta duración, dado que el precio total pagado por los clientes no variaba en función de que se utilizara o no el aparcamiento del hotel. No obstante, puesto que no se utilizaba directamente para el alojamiento de corta duración, la puesta a disposición de plazas de aparcamiento debía desglosarse, en virtud del artículo 12, apartado 2, punto 11, segunda frase, de la UStG, de la prestación principal consistente en dicho alojamiento y, en consecuencia, debía quedar excluida de la aplicación del tipo reducido del IVA.

21 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente considera que la Directiva del IVA no se opone al requisito, impuesto en el artículo 12, apartado 2, punto 11, segunda frase, de la UStG, de desglosar de las prestaciones de alojamiento de corta duración las prestaciones que no se destinan directamente a dicho alojamiento, toda vez que esta Directiva, tal como ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia, permite, en principio, a los Estados miembros aplicar de forma selectiva el tipo reducido del IVA dentro de las categorías de entregas de bienes y prestaciones de servicios enumeradas en el anexo III de la citada Directiva, siempre que se respete el principio de neutralidad fiscal.

22 En efecto, según dicho órgano jurisdiccional, de las sentencias de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253); de 22 de septiembre de 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719), y de 8 de febrero de 2024, Valentina Heights (C-733/22, EU:C:2024:126), se desprende, en esencia, que el artículo 98 de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros aislar los aspectos concretos y específicos de las categorías de prestaciones que figuran en dicho anexo III y aplicar, respetando el principio de neutralidad fiscal, el tipo reducido del IVA únicamente a esos aspectos concretos y específicos.

23 No obstante, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas sobre la compatibilidad del mecanismo de desglose de las operaciones imponibles previsto en el artículo 12, apartado 2, punto 11, segunda frase, de la UStG con los requisitos derivados de la Directiva del IVA, a la luz de las sentencias de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), y de 4 de mayo de 2023, Finanzamt X (Herramientas y máquinas de instalación fija) (C-516/21, EU:C:2023:372). En este contexto, el mismo órgano jurisdiccional precisa que una parte de la doctrina alemana considera que las prestaciones accesorias deben compartir el tratamiento fiscal reservado a la prestación principal en materia de IVA, de modo que las primeras no pueden desglosarse de la segunda.

24 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 24, apartado 1, y 98, apartados 1 y 2, en relación con el anexo III, categoría 12, de la Directiva [del IVA], en el sentido de que se oponen a una disposición nacional como el artículo 12, apartado 2, punto 11, segunda frase, de la [UStG], en virtud de la cual un Estado miembro puede, mediante una obligación nacional de desglose, excluir de la reducción del tipo del impuesto que establece para el arrendamiento de viviendas y habitaciones que los empresarios destinen al alojamiento de corta duración de huéspedes prestaciones que no sirvan directamente al arrendamiento y que se remuneren con la contraprestación abonada para el arrendamiento, incluso cuando se trate —como sucede en el caso de autos (solo) con la puesta a disposición de plazas de aparcamiento— de prestaciones accesorias dependientes del alojamiento de corta dura duración de huéspedes?»

Asunto C-410/24

25 En 2013, D explotaba una pensión y ofrecía a sus clientes una noche y un desayuno que estaba incluido en el precio global a tanto alzado, independientemente de que los clientes decidieran tomarlo o no. Las facturas indicaban ese precio, impuestos incluidos.

26 En su declaración del IVA correspondiente al año 2013, D declaró tanto operaciones al tipo reducido del 7 % del IVA como operaciones al tipo normal del 19 %.

27 El 19 de diciembre de 2018, haciendo referencia a la sentencia de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), D solicitó a la Oficina Tributaria de F una modificación del importe del IVA fijado en relación con dicha declaración. En particular, D solicitó que todas las operaciones realizadas en el marco del alojamiento de corta duración que había realizado tributaran al tipo reducido del IVA del 7 %, por considerar que de dicha sentencia se desprende, en esencia, que una prestación única debe gravarse a un tipo uniforme.

28 Mediante resolución de 8 de febrero de 2019, la Oficina Tributaria de F denegó dicha solicitud.

29 D interpuso un recurso de anulación contra la citada resolución ante el Hessisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Hesse, Alemania). Dicho órgano jurisdiccional desestimó el recurso al considerar, en esencia, que los desayunos proporcionados por D no estaban sujetos al tipo reducido del IVA, sino al tipo normal, dado que ese tipo reducido, previsto en el artículo 12, apartado 2, punto 11, primera frase, de la UStG, solo se aplica a la prestación del servicio de alojamiento de corta duración y que la segunda frase de esta disposición establece el requisito de desglosar de esa prestación aquellas prestaciones que no se destinan directamente a esta. A juicio de ese órgano jurisdiccional, el hecho de que, en el presente asunto, se haya fijado un precio a tanto alzado es irrelevante.

30 D recurrió en casación la sentencia de dicho órgano jurisdiccional ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario), que también es el órgano jurisdiccional remitente en este asunto, alegando, en esencia, que el desayuno era una prestación accesoria al alojamiento de corta duración, ya que, en principio, el precio global a tanto alzado incluía el desayuno, independientemente de que los clientes decidieran tomarlo o no.

31 El órgano jurisdiccional remitente señala que, a diferencia del asunto C-409/24, en este caso, el desayuno es una prestación accesoria al alojamiento de corta duración, dado que, salvo una única excepción, el precio global a tanto alzado pagado por los clientes no variaba en función de si tomaban o no el desayuno. No obstante, según dicho órgano jurisdiccional, para cumplir el artículo 12, apartado 2, punto 11, segunda frase, de la UStG y el principio de neutralidad fiscal, el desayuno debe desglosarse del alojamiento de corta duración y estar sujeto al IVA al tipo normal, aun cuando se trate de una prestación accesoria a dicho alojamiento.

32 En este contexto y por las mismas razones que las expuestas en los apartados 22 y 23 de la presente sentencia, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la conformidad con el Derecho de la Unión del requisito que figura en el artículo 12, apartado 2, punto 11, segunda frase, de la UStG, según el cual deben desglosarse del alojamiento de corta duración las prestaciones que no se destinan directamente a dicho alojamiento.

33 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 24, apartado 1, y 98, apartados 1 y 2, en relación con el anexo III, categoría 12, de la Directiva [del IVA], en el sentido de que se oponen a una disposición nacional como el artículo 12, apartado 2, punto 11, segunda frase, de la [UStG], en virtud de la cual un Estado miembro puede, mediante una obligación nacional de desglose, excluir de la reducción del tipo del impuesto que establece para el arrendamiento de viviendas y habitaciones que los empresarios destinen al alojamiento de corta duración de huéspedes prestaciones que no sirvan directamente al arrendamiento y que se remuneren con la contraprestación abonada para el arrendamiento, incluso cuando se trate —como sucede en el caso de autos con los servicios de desayuno— de prestaciones accesorias dependientes del alojamiento de corta dura duración de huéspedes?»

Asunto C-411/24

34 En 2011, D, una sociedad alemana, explotaba dos hoteles que disponían de aparcamientos y de redes locales inalámbricas (wifi). Uno de estos dos hoteles disponía, además, de instalaciones de *fitness* y bienestar. Las personas alojadas en dichos hoteles podían utilizar estos servicios e instalaciones sin que se les cobrara por separado.

35 D presentó ante la Oficina Tributaria de A una declaración del IVA correspondiente al año 2011, en la que consideró que la prestación a los clientes de los hoteles, sin costes adicionales, de servicios accesorios al alojamiento de corta duración debía estar sujeta al tipo reducido del IVA.

36 La Oficina Tributaria de A no aceptó este análisis y efectuó una inspección *in situ* a raíz de la cual constató, en esencia, mediante resolución de 30 de julio de 2019, que la puesta a disposición de una red wifi, de plazas de aparcamiento y de instalaciones de *fitness* y de bienestar constituían operaciones sujetas al IVA al tipo normal del 19 %.

37 D interpuso un recurso de anulación contra dicha resolución ante el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania). Este desestimó el recurso por considerar, en esencia, que los servicios mencionados en el apartado anterior de la presente sentencia constituían prestaciones realizadas a título oneroso, en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1, de la UStG, y que, de conformidad con el artículo 12, apartado 2, punto 11, segunda frase, de dicha Ley, tales prestaciones no podían tributar al tipo reducido del IVA.

38 D recurrió en casación la sentencia de dicho tribunal ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario), que también es el órgano jurisdiccional remitente en este asunto.

39 El órgano jurisdiccional remitente considera, en primer lugar, que el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) estimó acertadamente que las prestaciones de que se trata habían sido realizadas a título oneroso por D. Según dicho órgano jurisdiccional, el hecho de que no percibiera por ese concepto una remuneración separada de la correspondiente al alojamiento de corta duración no significaba que dichas prestaciones se hubieran realizado a título gratuito.

40 En segundo lugar, a juicio de ese órgano jurisdiccional, la puesta a disposición de una red wifi, de plazas de aparcamiento y de instalaciones de *fitness* y de bienestar constituían prestaciones accesorias a la prestación principal, a saber, el alojamiento de corta duración, y, consideradas conjuntamente con esta prestación principal, formaban una prestación única.

41 En este contexto, dicho órgano jurisdiccional alberga las mismas dudas que las expuestas en los apartados 22 y 23 de la presente sentencia sobre la conformidad con el Derecho de la Unión del requisito derivado del artículo 12, apartado 2, punto 11, segunda frase, de la UStG, según el cual deben desglosarse del alojamiento de corta duración las prestaciones que no se destinan directamente a dicho alojamiento.

42 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 24, apartado 1, y 98, apartados 1 y 2, en relación con el anexo III, categoría 12, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que se oponen a una disposición nacional como el artículo 12, apartado 2, punto 11, segunda frase, de la [UStG], en virtud de la cual un Estado miembro puede, mediante una obligación nacional de desglose, excluir de la reducción del tipo del impuesto que establece para el arrendamiento de viviendas y habitaciones que los empresarios destinen al alojamiento de corta duración de huéspedes prestaciones que no sirvan directamente al arrendamiento y que se remuneren con la contraprestación abonada para el arrendamiento, incluso cuando se trate —como sucede en el caso de autos con la puesta a disposición de plazas de aparcamiento, instalaciones de *fitness* y bienestar y una red wifi propia del hotel— de prestaciones accesorias dependientes del alojamiento de corta dura duración de huéspedes?»

Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

43 Mediante decisión del Presidente del Tribunal de Justicia de 15 de julio de 2024, se ordenó la acumulación de los asuntos C-409/24, C-410/24 y C-411/24 a efectos de la fase oral del procedimiento y de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

44 Mediante sus cuestiones prejudiciales planteadas en cada uno de los tres asuntos acumulados, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 98, apartados 1 y 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 que permite excluir del ámbito de aplicación del tipo reducido del IVA aplicable a los servicios de alojamiento de corta duración prestados en hoteles y establecimientos afines las prestaciones que no se destinan directamente a dicho alojamiento, como la puesta a disposición de plazas de aparcamiento, instalaciones de *fitness* y de bienestar, el acceso a la red wifi del hotel y el servicio de desayuno (en lo sucesivo, «prestaciones de que se trata en los litigios principales»), aun cuando puedan considerarse accesorias a dicho alojamiento, habida cuenta de que se retribuyen mediante un precio global a tanto alzado pagado por el conjunto de los servicios prestados en el marco de dicho alojamiento.

45 Con carácter preliminar, es preciso señalar que de las resoluciones de remisión se desprende que las cuestiones prejudiciales planteadas se basan en la premisa de que las prestaciones de que se trata en los litigios principales están comprendidas, debido a su carácter accesorio a las prestaciones de alojamiento contempladas en el punto 12 del anexo III de la Directiva del IVA, en el ámbito de aplicación de esta última disposición, en relación con el artículo 98 de dicha Directiva, que permiten 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».

46 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las prestaciones accesorias a una prestación principal sujeta a un tipo reducido del IVA también pueden estar sujetas, como tales, a dicho tipo reducido (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de septiembre de 2022, The Escape Center, C-330/21, EU:C:2022:719, apartado 41).

47 Por lo que respecta a la cuestión de si las prestaciones de que se trata en los litigios principales constituyen prestaciones accesorias a las prestaciones de alojamiento realizadas en hoteles y establecimientos afines, como señala el órgano jurisdiccional remitente en sus resoluciones de remisión, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión son planteadas por el juez nacional en el marco fáctico definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de marzo de 2020, Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, apartado 30).

48 Por consiguiente, si bien es preciso basarse en la premisa de que las prestaciones de que se trata en los litigios principales son prestaciones accesorias a las prestaciones de alojamiento realizadas en hoteles y establecimientos afines para responder a las cuestiones planteadas, procede recordar que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial. Así ocurre también cuando debe considerarse que dos o más elementos constituyen la prestación principal, mientras que, por el contrario, otros elementos deben considerarse una o varias prestaciones accesorias y una prestación debe considerarse accesoria de

una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la prestación principal (sentencia de 22 de septiembre de 2022, The Escape Center, C-330/21, EU:C:2022:719, apartados 25 y 26 y jurisprudencia citada).

49 Una vez recordado lo anterior, por lo que respecta a la cuestión prejudicial planteada en los presentes asuntos de si un Estado miembro puede considerar, no obstante, que solo la prestación principal de una operación única, compuesta por una prestación principal y prestaciones accesorias, estará sujeta a un tipo reducido del IVA, procede señalar que, en virtud del artículo 96 de la Directiva del IVA, cada Estado miembro aplica el mismo tipo impositivo normal de IVA a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios.

50 Como excepción a este principio, el artículo 98, apartado 1, de dicha Directiva reconoce a los Estados miembros la facultad de aplicar uno o dos tipos reducidos de IVA. A tenor del artículo 98, apartado 2, párrafo primero, de la citada Directiva, los tipos reducidos de 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 la misma Directiva.

51 A este respecto, de reiterada jurisprudencia se desprende que, cuando un Estado miembro decide hacer uso de la facultad, reconocida en el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA, de aplicar un tipo reducido del IVA a una categoría de prestaciones 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 del IVA a aspectos concretos y específicos de la citada categoría (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, apartado 28, y de 5 de septiembre de 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, apartado 42 y jurisprudencia citada).

52 Esta facultad se justifica, en particular, por la consideración de que, al constituir dicho tipo reducido una excepción a la aplicación del tipo normal fijado por cada Estado miembro, la limitación de su aplicación a aspectos concretos y determinados de la categoría de prestaciones de que se trate es coherente con el principio según el cual las exenciones o excepciones deben interpretarse de manera estricta (sentencias de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, apartado 29, y de 5 de septiembre de 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, apartado 43 y jurisprudencia citada).

53 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 de este 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 8 de febrero de 2024, Valentina Heights, C-733/22, EU:C:2024:126, apartado 44 y jurisprudencia citada). Con estos requisitos se pretende conseguir que los Estados miembros utilicen solo esta facultad en condiciones que garanticen la correcta aplicación del tipo reducido del IVA escogido y la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso (sentencias de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, apartado 30, y de 5 de septiembre de 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, apartado 46 y jurisprudencia citada).

54 En este caso, por lo que respecta al primer requisito mencionado en el apartado anterior de la presente sentencia, es preciso determinar si las prestaciones de servicios de alojamiento realizadas en hoteles y establecimientos afines para los que la normativa alemana prevé la aplicación de un tipo reducido del IVA constituyen aspectos concretos y específicos de la

categoría de operaciones que figuran en el anexo III, punto 12, de la Directiva del IVA. A tal fin, procede examinar si se trata de prestaciones de servicios identificables, como tales, separadamente de las demás prestaciones de esta categoría (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, apartado 35, y de 8 de febrero de 2024, Valentina Heights, C-733/22, EU:C:2024:126, apartado 45 y jurisprudencia citada). Tal identificación presupone la existencia de criterios objetivos, claros y precisos en la normativa nacional que permitan determinar con precisión las prestaciones a las que dicha normativa reserva la aplicación del tipo reducido del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de septiembre de 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, apartado 49 y jurisprudencia citada).

55 Sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, de las indicaciones que figuran en las resoluciones de remisión se desprende que la República Federal de Alemania, al ejercer el margen de apreciación que se le reconoce en virtud del artículo 98 de la Directiva del IVA, identificó, sobre la base de criterios objetivos, claros y precisos, las prestaciones concretas y específicas de la categoría de operaciones que figuran en el anexo III, punto 12, de la Directiva del IVA a las que se aplica el tipo reducido del IVA.

56 En efecto, de esas indicaciones se desprende que, con arreglo al artículo 12, apartado 2, punto 11, de la UStG, adoptado a efectos de la transposición del artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA, se aplica un tipo reducido del IVA del 7 % al arrendamiento de habitaciones y dormitorios que un operador pone a disposición para el alojamiento de corta duración de terceros, así como al arrendamiento de corta duración de emplazamientos en terrenos para *campings*, con excepción de las prestaciones que no se destinan directamente al arrendamiento, aunque estas sean retribuidas por el precio del arrendamiento.

57 Además, el artículo 12.16, apartado 4, frases primera y segunda, del UStAE identifica las prestaciones que están directamente relacionadas con el alojamiento de corta duración y, por lo tanto, sujetas al tipo reducido del IVA del 7 %, a saber, la puesta a disposición de locales amueblados y equipados con otros objetos de mobiliario, como televisor, radio, teléfono o caja fuerte, el acceso a la red eléctrica, la puesta a disposición de sábanas, toallas y albornoces, la limpieza de los locales arrendados, la puesta a disposición de utensilios de higiene personal, la limpieza de calzado y costura, el servicio de despertador por teléfono, la puesta a disposición de una máquina automática de limpieza de calzado y el alojamiento de animales en habitaciones y dormitorios arrendados.

58 Por su parte, el apartado 5 del artículo 12.16 del UStAE enumera, de forma no exhaustiva, las prestaciones que no pueden acogerse al tipo reducido del 7 % del IVA, tales como la puesta a disposición de salas de conferencias, la puesta a disposición de locales para el ejercicio de una actividad profesional o comercial, la puesta a disposición, mediante un acuerdo separado, de plazas de aparcamiento para vehículos, la puesta a disposición de autocaravanas, caravanas, remolques habitables, embarcaciones de recreo, barcazas y yates no atracados de forma permanente, el transporte ferroviario en coches cama, la puesta a disposición de camarotes en buques destinados al transporte, la intermediación de servicios de alojamiento, las actividades realizadas por residencias para animales y las ventajas concedidas a título gratuito (por ejemplo, el uso personal de apartamentos de vacaciones).

59 Así pues, parece que tales indicaciones pueden permitir identificar con precisión, como tales, las prestaciones de arrendamiento de habitaciones y dormitorios que un operador pone a disposición para el alojamiento de corta duración de terceros sujetas al tipo reducido del IVA y

distinguirlas de las demás prestaciones realizadas en el marco del alojamiento comprendido en el anexo III, punto 12, de la Directiva del IVA sujetas al tipo normal del IVA. Por lo tanto, tal identificación parece responder, sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente, único competente para interpretar el Derecho nacional, a los requisitos recordados en el apartado 54 de la presente sentencia, de modo que, con esta salvedad, se cumple el primer requisito, consistente en aislar aspectos concretos y específicos de la categoría de prestaciones de que se trata.

60 Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que de las resoluciones de remisión se desprenda que las prestaciones de que se trata en los litigios principales, cuyos precios forman parte de un precio global a tanto alzado que incluye el alojamiento de corta duración, constituyen, desde el punto de vista de los clientes, prestaciones accesorias a dicho alojamiento.

61 En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, cuando un Estado miembro, respetando el principio de neutralidad fiscal, ha ejercido su margen de apreciación y ha aislado aspectos concretos y específicos de una categoría de prestaciones contemplada en el anexo III de la Directiva del IVA, no procede determinar si las prestaciones aisladas de este modo y las prestaciones accesorias a ellas deben considerarse o no una operación única desde el punto de vista de un consumidor medio, circunstancia esta última que no es determinante para el ejercicio por los Estados miembros del margen de apreciación que les concede dicha Directiva respecto a la aplicación selectiva del tipo reducido del IVA sobre la base de criterios generales y objetivos (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, apartados 33 y 34).

62 Esta interpretación no queda desvirtuada por las sentencias de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), y de 4 de mayo de 2023, Finanzamt X (Herramientas y máquinas de instalación fija) (C-516/21, EU:C:2023:372), a las que se refiere el órgano jurisdiccional remitente en sus resoluciones de remisión.

63 Es cierto que, en el apartado 36 de la sentencia de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), el Tribunal de Justicia declaró que una prestación única debe quedar sujeta únicamente al tipo aplicable a dicha prestación determinado en función de su elemento principal. Sin embargo, en el asunto que dio lugar a esta sentencia, el Estado miembro en cuestión no ejerció el margen de apreciación que le concedía la Directiva del IVA aislando, a efectos de la aplicación del tipo reducido del IVA, aspectos concretos y específicos de la categoría de prestaciones de que se trataba. En estas circunstancias, el Tribunal de Justicia consideró que debía examinarse si, a falta del ejercicio de dicho margen de apreciación, las prestaciones de que se trataba en dicho asunto constituían una prestación única desde el punto de vista del consumidor medio.

64 Además, en el apartado 34 de la sentencia de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), el Tribunal de Justicia recordó que, para determinar si la aplicación selectiva de un tipo reducido del IVA era conforme con los artículos 96 y 99, apartado 1, de la Directiva del IVA, la cuestión de si una operación compuesta por varios elementos debe considerarse una prestación única no era determinante para el ejercicio por los Estados miembros del margen de apreciación que les concede dicha Directiva respecto a la aplicación selectiva del tipo reducido del IVA. En el apartado 35 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia también subrayó que la cuestión que se le planteaba, a saber, si una prestación única compuesta por dos elementos distintos, uno principal y

otro accesorio, debía estar sujeta únicamente al tipo de IVA aplicable al elemento principal, era de naturaleza diferente a la del alcance de ese margen de apreciación, que era objeto del asunto que dio lugar a la sentencia de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253).

65 A este respecto, no existe contradicción entre las sentencias de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), y de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253), que se refieren a dos supuestos diferentes. La primera versa sobre la cuestión de si las prestaciones accesorias a una prestación principal deben estar sujetas al tipo normal del IVA aplicable a dicha prestación principal cuando el Estado miembro en cuestión no haya ejercido el margen de apreciación que le reconoce el artículo 98 de la Directiva del IVA, que le permite aislar aspectos concretos y específicos de una categoría de prestaciones contemplada en el anexo III de dicha Directiva. La segunda se refiere a una situación en la que el Estado miembro en cuestión ha ejercido este margen de apreciación.

66 Por lo que respecta al asunto que dio lugar a la sentencia de 4 de mayo de 2023, Finanzamt X (Herramientas y máquinas de instalación fija) (C-516/21, EU:C:2023:372), basta con señalar que, a diferencia de los presentes asuntos, aquel no se refería a la aplicación selectiva de un tipo reducido del IVA a una categoría de prestaciones contemplada en el anexo III de la Directiva del IVA, sino a la interpretación de los artículos 135, apartado 1, letra l), y 135, apartado 2, párrafo primero, letra c), de la citada Directiva, relativos, respectivamente, a las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles exentas y a las operaciones excluidas de dicha exención. Así pues, en dicho asunto, el Tribunal de Justicia debía pronunciarse sobre las exenciones del IVA y las excepciones a estas exenciones, tal y como están previstas en la propia Directiva del IVA, y no, como en los presentes asuntos, sobre el alcance del margen de apreciación que dicha Directiva reconoce a los Estados miembros en materia de aplicación selectiva del tipo reducido del IVA.

67 Por lo que respecta al segundo requisito recordado en el apartado 53 de la presente sentencia, que se refiere, en esencia, al respeto del principio de neutralidad fiscal cuando un Estado miembro opta por aplicar de manera selectiva el tipo reducido del IVA a determinados aspectos concretos y específicos de una categoría de operaciones que figuran en el anexo III de la Directiva del IVA, procede recordar que este principio se opone a que, desde el punto de vista del IVA, bienes o prestaciones de servicios similares, que compiten entre sí, sean tratados de manera diferente (sentencia de 9 de septiembre de 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, apartado 37 y jurisprudencia citada).

68 Según reiterada jurisprudencia, 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 9 de septiembre de 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, apartado 38 y jurisprudencia citada).

69 En otras palabras, debe examinarse si los bienes o las prestaciones de servicios de que se trate se encuentran, desde el punto de vista del consumidor medio, en una relación de sustitución. En este caso, la aplicación de tipos de IVA distintos puede influir en la elección del consumidor, lo cual

supondría, por consiguiente, una violación del principio de neutralidad fiscal (sentencia de 9 de septiembre de 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, apartado 39 y jurisprudencia citada).

70 Asimismo, procede recordar que este principio no permite extender el ámbito de aplicación de un tipo reducido del IVA sin que exista una disposición inequívoca al efecto (sentencia de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 31).

71 Por consiguiente, a efectos del examen del segundo requisito mencionado en el apartado 53 de la presente sentencia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, consideradas aisladamente, prestaciones de servicios como las controvertidas en los litigios principales, a saber, el desayuno o el acceso a plazas de aparcamiento, a instalaciones de *fitness* y de bienestar y a redes wifi, ofrecidas por un hotel o un establecimiento afín con ocasión de una prestación de alojamiento, son similares, a ojos de ese consumidor medio, a las prestaciones proporcionadas de manera autónoma por otro operador económico, de modo que se encuentran en una relación de sustitución.

72 Ante tal relación de sustitución, la falta de aplicación selectiva del tipo reducido del IVA del 7 % al desayuno o a la puesta a disposición de plazas de aparcamiento, instalaciones de *fitness* y de bienestar y de redes wifi, y su sujeción a un tipo normal del IVA, aunque estas prestaciones se presten de manera accesoria al alojamiento de corta duración y estén incluidas en un precio global a tanto alzado, no viola el principio de neutralidad fiscal, siempre que estas prestaciones, realizadas de manera autónoma por otro operador económico, también estén sujetas al tipo normal del IVA.

73 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente considera que el requisito de desglose derivado del artículo 12, apartado 2, punto 11, segunda frase, de la UStG no viola el principio de neutralidad fiscal, ya que tiene por efecto que una misma prestación esté sujeta al mismo tipo impositivo, incluso cuando sea accesoria al alojamiento de corta duración. Según dicho órgano jurisdiccional, para respetar el principio de neutralidad fiscal, un hotel no puede, por ejemplo, ofrecer el desayuno o poner a disposición plazas de aparcamiento, instalaciones de *fitness* y de bienestar y redes wifi a un tipo de IVA más ventajoso que el aplicable a las mismas prestaciones realizadas en las inmediaciones por un operador económico, como un restaurante, un operador de un aparcamiento público o una sauna.

74 En estas circunstancias, y sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente por lo que respecta a las consideraciones expuestas en los apartados 71 y 72 de la presente sentencia, procede considerar que una normativa nacional que, al tiempo que precisa aspectos concretos y específicos de la categoría de prestaciones contemplada en el anexo III, punto 12, de la Directiva del IVA a los que puede aplicarse un tipo reducido del IVA, permite desglosar del alojamiento de corta duración las prestaciones que no se destinan directamente a ese alojamiento, como las controvertidas en los litigios principales, y aplicar a estas el tipo normal del IVA del 19 %, aun cuando constituyan prestaciones accesorias a dicho alojamiento, no resulta incompatible con el principio de neutralidad fiscal.

75 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA, en relación con el anexo III, punto 12, de esta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que permite excluir del ámbito de aplicación del tipo reducido del IVA aplicable a los servicios de alojamiento de corta duración prestados en hoteles y establecimientos afines las

prestaciones que no se destinan directamente a dicho alojamiento, como la puesta a disposición de plazas de aparcamiento, instalaciones de *fitness* y de bienestar, el acceso a la red wifi del hotel y el servicio de desayuno, aun cuando puedan considerarse accesorias a dicho alojamiento, habida cuenta de que se retribuyen mediante un precio global a tanto alzado pagado por el conjunto de los servicios prestados en el marco de dicho alojamiento, siempre que dicha normativa prevea la aplicación del tipo reducido a aspectos concretos y específicos de las categorías de servicios de alojamiento contemplados en el anexo III, punto 12, de dicha Directiva y que se respete el principio de neutralidad fiscal.

Costas

76 Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, 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 de los litigios principales, 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 Cuarta) declara:

El artículo 98, apartados 1 y 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 esta Directiva,

debe interpretarse en el sentido de que

no se opone a una normativa nacional que permite excluir del ámbito de aplicación del tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de alojamiento de corta duración prestados en hoteles y establecimientos afines las prestaciones que no se destinan directamente a dicho alojamiento, como la puesta a disposición de plazas de aparcamiento, instalaciones de *fitness* y de bienestar, el acceso a la red wifi del hotel y el servicio de desayuno, aun cuando puedan considerarse accesorias a dicho alojamiento, habida cuenta de que se retribuyen mediante un precio global a tanto alzado pagado por el conjunto de los servicios prestados en el marco de dicho alojamiento, siempre que dicha normativa prevea la aplicación del tipo reducido a aspectos concretos y específicos de las categorías de servicios de alojamiento contemplados en el anexo III, punto 12, de dicha Directiva y que se respete el principio de neutralidad fiscal.

Firmas