

APLICACIÓN DE DISTINTOS TIPOS DE IVA A UN MISMO PRODUCTO EN FUNCIÓN DE QUE LA VENTA SE ACOMPAÑE O NO DE SERVICIOS ACCESORIOS: STJUE DE 5 DE OCTUBRE DE 2023, C-146/22

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

(España)

Miembro de AEDAF

Resumen

El TJUE analiza, a la luz del principio de neutralidad fiscal, la compatibilidad con la Directiva del IVA de una normativa nacional que posibilita la aplicación de tipos reducidos del IVA diferentes a operaciones similares, con la única diferencia de que en uno de los casos la entrega de alimentos y bebidas implica servicios complementarios, que están ausentes en la otra operación.

Palabras clave

IVA; tipos reducidos; Directiva; bienes similares; neutralidad fiscal

Abstract

The CJEU analyzes, in light of the principle of fiscal neutrality, the compatibility with the VAT Directive of national legislation that makes it possible to apply different reduced VAT rates to supplies of quite similar goods, with the only difference being that in one case the delivery of foodstuffs and beverages involves ancillary services, which are absent in the other operation.

Keywords

VAT; reduced tax rates; Directive; similar goods; fiscal neutrality

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 analizado trae causa de una petición de decisión prejudicial formulada por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia (Polonia) ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

Las partes implicadas en el litigio son YD y el Director del Servicio Informativo Tributario Nacional de Polonia. La controversia versa en torno al tipo de gravamen del IVA que resulta aplicable a las operaciones de venta de bebidas lácteas de chocolate realizadas por YD en sus cafeterías.

Al objeto de resolver la cuestión planteada, el TJUE debe interpretar los artículos 2, apartado 1, letras a) y c), 14, apartado 1, 24, apartado 1, y 98 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, en relación con sus considerandos 4 y 7, su Anexo III, puntos 1 y 12 bis, los principios de cooperación leal, neutralidad fiscal, legalidad y seguridad jurídica; y el artículo 6 del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/211 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva IVA.

Conforme a la doctrina sentada por el Alto Tribunal (STJUE de 22 de abril de 2021, C-703/19), siempre que se respete el principio de neutralidad fiscal, los Estados miembros pueden precisar, respecto a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios recogidas en el Anexo III de la Directiva IVA, aquellas a las que se aplica el tipo impositivo reducido.

2. Supuesto de hecho

YD, que actúa como demandante en el litigio y se dedica a la explotación de una cadena de cafés en Breslavia (Polonia), elevó ante la Administración Tributaria polaca una consulta vinculante sobre el tipo de gravamen del IVA correspondiente a una bebida denominada «Classic Hot Chocolate», que consiste en un chocolate caliente preparado a base de leche y de una salsa de chocolate.

Dicha autoridad tributaria consideró que, al tratarse de entregas de bienes con servicios accesorios (la preparación y el suministro de la bebida al cliente para su consumo inmediato), tal operación debía quedar sujeta al tipo impositivo del 8%. YD, por su parte, impugnó dicho dictamen, argumentando que debía aplicarse el tipo de gravamen del 5%, por analogía con las demás entregas de bienes contempladas en el Anexo 10 de la Ley del IVA, que incluye, entre otras, las bebidas a base de leche. Lo contrario, a su parecer, violaría el principio de neutralidad del IVA.

La Administración Tributaria, sin embargo, confirmó su dictamen, alegando que el citado producto no resultaba intercambiable con las bebidas lácteas vendidas al por menor que se gravan al 5%. La diferencia entre estas operaciones radica en que en este último caso se trata de una bebida lista para su uso que se

vende en una tienda, mientras que en el supuesto que nos ocupa la entrega va acompañada de servicios accesorios, como es la preparación de dicha bebida caliente por un empleado, atendiendo a los deseos individuales del cliente en cuestión.

Disconforme con tal razonamiento, YD interpuso recurso ante el Tribunal Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia (Polonia), alegando básicamente la infracción del artículo 41, apartado 12f, punto 1 de la Ley del IVA, así como del artículo 98, apartados 1 y 2 de la Directiva del IVA. Sostiene, a este respecto, que tal bebida debe estar sujeta a una imposición análoga a la que se aplica a los demás bienes enumerados en el Anexo 10 de la Ley del IVA, esto es, al tipo reducido del 5%, a fin de asegurar unas condiciones de competencia equitativas entre esos bienes.

En este contexto, el mencionado Tribunal alberga dudas en cuanto a la compatibilidad de la normativa y la práctica nacionales con la Directiva del IVA tal y como ha sido interpretada por la jurisprudencia del TJUE. En particular, el órgano judicial considera acreditado que la citada venta de bebidas constituye una entrega de bienes, pero duda en cuanto a si la autoridad tributaria puede tener en cuenta los servicios accesorios relacionados con su preparación y comercialización a efectos de determinar la aplicación a ese producto de un tipo de IVA diferente en comparación con productos similares que no conllevan tales servicios. Sobre esta base, el citado Tribunal decidió suspender el procedimiento y plantear ante el Tribunal de Luxemburgo las correspondientes cuestiones prejudiciales.

3. Fundamentos de derecho

A través de sus dos cuestiones prejudiciales –que el TJUE procede a examinar conjuntamente–, el Tribunal remitente pregunta si es contraria al artículo 98 de la Directiva del IVA, en relación con el Anexo III, así como al artículo 6 del Reglamento de Ejecución nº 282/2011 y al principio de neutralidad fiscal, una normativa nacional que prevé dos tipos reducidos de IVA diferentes respecto a productos alimenticios compuestos por el mismo ingrediente principal y que satisfacen la misma necesidad para el consumidor medio, en función de que se vendan al por menor en una tienda o se preparen y suministren calientes a un cliente para su consumo inmediato.

El TJUE comienza recordando, por un lado, la regla general, prevista en el artículo 96 de la Directiva del IVA, según la cual los Estados miembros deben aplicar tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios un mismo tipo de IVA, que, en principio, ha de ser el tipo de gravamen general fijado en cada jurisdicción. No obstante, como excepción, el artículo 98 de dicha Directiva faculta a los Estados miembros a aplicar tipos reducidos de IVA en relación, exclusivamente, con las entregas de bienes y prestaciones de servicios contenidas en el Anexo III de la Directiva. La finalidad, subrayada por el propio Tribunal en pronunciamientos previos (STJUE de 22 de abril de 2021, C-703/19) es hacer menos onerosos y, en consecuencia, más accesibles para el consumi-

dor final, determinados bienes y servicios que tienen la consideración de necesarios.

Se enfatiza, pues, que si bien los Estados miembros están legitimados para aplicar uno o dos tipos reducidos de IVA, deben empero respetar siempre el principio de neutralidad fiscal. En otras palabras, el uso de un método de clasificación de los productos alimenticios basado en el hecho que vayan acompañados o no de servicios accesorios para su consumo, no es, por sí mismo, incompatible con el Derecho de la UE.

Con vistas a confirmar tal compatibilidad, el Tribunal remitente deberá determinar tres aspectos: primero, si las bebidas lácteas en cuestión presentan propiedades análogas; segundo, si satisfacen las mismas necesidades del consumidor; y, tercero, si las diferencias entre esas bebidas influyen de manera decisiva en la elección del consumidor medio a la hora de comprar unas u otras. Nótese que sería suficiente el cumplimiento del tercer requisito para poder entender que los bienes no son similares y considerar, consiguientemente, que la aplicación de tipos de IVA distintos no vulnera el principio de neutralidad fiscal.

De acuerdo con ello, el TJUE concluyó que el artículo 98 de la Directiva del IVA, en relación con el Anexo III, puntos 1 y 12 bis, el artículo 6 del Reglamento de Ejecución nº 282/2011 y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que «no se opone a una normativa nacional que establece que unos productos alimenticios compuestos por el mismo ingrediente principal y que satisfacen la misma necesidad para el consumidor medio están sujetos a dos tipos reducidos de impuesto sobre el valor añadido (IVA) diferentes, según se vendan al por menor en una tienda o se preparen y suministren calientes a un cliente a petición de este para su consumo inmediato, siempre que esos productos alimenticios no presenten propiedades análogas a pesar del ingrediente principal que tienen en común o que las diferencias existentes entre tales productos, incluso respecto a los servicios auxiliares que acompañen su suministro, influyan considerablemente en la decisión del consumidor medio de adquirir uno u otro de dichos productos».

4. Análisis y relevancia para España

Nuevamente se pronuncia el Tribunal de Luxemburgo sobre la posibilidad de los Estados miembros de aplicar dos tipos reducidos diferentes de IVA, en esta ocasión, sobre operaciones muy similares que, no obstante, difieren en un aspecto clave, cual es el de ir acompañadas o no de servicios complementarios. En efecto, pese a tratarse del mismo tipo de producto, debe advertirse que este puede ser consumido a través de distintas opciones (mediante la compra del producto en un supermercado, a través de su adquisición en un café para su consumo inmediato, o incluso solicitando su reparto a domicilio).

En la medida en que dichos servicios auxiliares puedan influir decisivamente en la elección del consumidor a la hora de adquirir una u otra de estas bebidas (ya que, por ejemplo, puede como cliente solicitar la modificación de la compo-

sición de las bebidas examinadas pidiendo ingredientes adicionales), el Alto Tribunal considera que –a estos efectos– ha de entenderse que las situaciones no son similares y, por tanto, podrían los Estados miembros gravarlas a tipos impositivos reducidos diferentes, sin lesión alguna del principio de neutralidad fiscal.

Esta sentencia se suma al importante acervo jurisprudencial ya existente en materia de IVA, consolidando pronunciamientos anteriores sobre el tema, como los recaídos en los Asuntos C-219/13 (STJUE de 11 de septiembre de 2014) y C-703/19 (STJUE de 22 de abril de 2021), respecto de los cuales aporta nuevos matices a través del caso concreto examinado. Asimismo, como es obvio, la sentencia presenta un elevado interés para España, que, en su condición de Estado miembro de la UE, viene obligada a respetar y cumplir el Derecho de la UE –en este caso, la Directiva del IVA– tal y como ha sido interpretado por el Tribunal de Luxemburgo. En este sentido, el pronunciamiento comentado ha de ser tenido en cuenta por nuestro país, ya que ilustra el modo en el que el TJUE entiende que los Estado miembros pueden aplicar tipos reducidos distintos en situaciones en las que, tratándose del mismo tipo de producto, podemos no encontrarnos ante el mismo tipo de transacción en el contexto del IVA.