

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 9 de noviembre de 2017 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 98 — Facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios — Anexo III, punto 1 — Productos alimenticios — Productos de pastelería y de bollería — Fecha de consumo preferente o fecha de caducidad — Principio de neutralidad fiscal»

En el asunto C-499/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) mediante resolución de 16 de junio de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de septiembre de 2016, en el procedimiento entre

AZ

y

Minister Finansów,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. C.G. Fernlund (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. S. Rodin y E. Regan, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de AZ, por el Sr. M. Machciński, adwokat;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. E. De Bonis, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Owsiany-Hornung y K. Herrmann, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 98 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 IVA»), a la luz del principio de neutralidad fiscal.

2 Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre AZ y el Minister Finansów (Ministro de Hacienda, Polonia) por las respuestas que éste dio a dos consultas fiscales relativas al impuesto sobre el valor añadido (IVA) aplicable a las entregas de bienes de dicha sociedad.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El considerando 4 de la Directiva IVA indica lo siguiente:

«La consecución del objetivo del establecimiento de un mercado interior exige la aplicación en los Estados miembros de legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios que no falseen las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios. Por lo tanto, es necesario lograr una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de [IVA] con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia.»

4 A tenor del considerando 7 de dicha Directiva:

«El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.»

5 El artículo 96 de la citada Directiva establece:

«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 de esta misma Directiva dispone lo siguiente:

«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.

[...]

3. Al aplicar los tipos reducidos establecidos en el apartado 1 a las categorías que se refieren a bienes, los Estados miembros podrán utilizar la nomenclatura combinada con objeto de delimitar con exactitud cada una de dichas categorías.»

7 En el punto 1 del anexo III de la Directiva IVA figuran, entre otros, los «productos alimenticios

[...] para consumo humano».

Derecho polaco

8 Con arreglo al artículo 41, apartado 1, y al artículo 146a, apartado 1, de la Ley de 11 de marzo de 2004, relativa al impuesto sobre los bienes y los servicios, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (Dz. U. de 2011 n.º 177, pos. 1054; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), el tipo normal del IVA ascendía al 23 % durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2016.

9 En ese mismo período, el tipo aplicable a los bienes y servicios enumerados en el anexo 3 de dicha Ley era del 8 %, de conformidad con el artículo 41, apartado 2, y con el artículo 146a, apartado 2, de la referida Ley.

10 En la partida 32 de dicho anexo figuran los productos siguientes: «productos frescos de pastelería y de bollería cuya fecha de consumo preferente, determinada con arreglo a la normativa especial, no supere los cuarenta y cinco días; si en el etiquetado de dichos productos figura exclusivamente la fecha de caducidad, determinada con arreglo a la normativa especial, ésta tampoco deberá superar los cuarenta y cinco días».

Litigio principal y cuestión prejudicial

11 AZ es una sociedad polaca que fabrica productos de pastelería y bollería, en particular cruasanes rellenos y napolitanas rellenas de diferentes materias, que tienen una fecha de consumo preferente superior a 45 días.

12 En el año 2010, los productos de AZ fueron clasificados como «bizcochos y galletas; productos de pastelería y de bollería de larga duración», con arreglo a la normativa nacional sobre la clasificación estadística de los productos de 2008. No obstante, en 2013, dichos productos fueron clasificados por el Director de la Oficina Aduanera de Varsovia (Polonia) en la partida 1905 90 60 de la nomenclatura combinada que figura en el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO 1987, L 256, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 927/2012 de la Comisión, de 9 de octubre de 2012 (DO 2012, L 304, p. 1) (en lo sucesivo, «nomenclatura combinada»), esa partida corresponde a otra clasificación en la referida normativa nacional, a saber, la de «productos frescos de pastelería y de bollería».

13 El 14 de noviembre de 2013, AZ presentó al Ministerio de Hacienda una consulta tributaria vinculante a fin de determinar si podía aplicar el tipo reducido del IVA del 8 % a las entregas de los productos de que se trata, los cuales, pese a estar incluidos en el código de la nomenclatura combinada correspondiente a los «productos frescos de pastelería y de bollería», tienen una fecha de consumo preferente o una fecha de caducidad superior a 45 días. En su consulta, la referida sociedad alega que la partida 32 del anexo 3 de la Ley del IVA establece, en contra del Derecho de la Unión, un criterio de aplicación del tipo reducido del IVA que no se desprende de la Directiva IVA ni de la nomenclatura combinada. En efecto, la partida 1905 90 60 de la nomenclatura combinada no hace distinciones en función de si los productos son o no frescos, ni de su fecha de consumo preferente o su fecha de caducidad.

14 En sus respuestas de 3 de diciembre de 2013 y de 14 de enero de 2014, el Ministerio de Hacienda no validó la tesis de AZ, estimando que el legislador polaco podía legítimamente adoptar un criterio de aplicación del tipo reducido del IVA como el controvertido en el presente asunto.

15 AZ recurrió esas respuestas a su consulta tributaria vinculante ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Varsovia, Polonia). Éste desestimó el recurso, subrayando que los aditivos que forman parte de la composición de los productos de pastelería y bollería, como los conservantes, que prolongan el plazo de conservación, influyen en la decisión del consumidor medio.

16 En la medida en que, según dicho Tribunal, el legislador de la Unión y el legislador nacional han considerado que la fecha de caducidad es un elemento esencial de la protección del consumidor, cabe entender válidamente que los productos con fechas de caducidad diferentes no son similares.

17 El referido Tribunal también subrayó que AZ no había demostrado la existencia en el mercado de otros productos concretos que pudieran considerarse similares a los suyos. Pese a reconocer que el criterio del plazo de la conservación de 45 días tenía un carácter subjetivo, dicho Tribunal consideró en su sentencia que la Directiva IVA no se opone a la aplicación de un criterio como éste, en la medida en que no se vulnere el principio de neutralidad fiscal.

18 AZ recurrió en casación esa sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

19 Este último Tribunal hace constar que el único criterio decisivo, según la normativa polaca, para la aplicación del tipo reducido del IVA a determinados productos frescos de pastelería y de bollería es su fecha de consumo preferente o su fecha de caducidad, a saber, el criterio del plazo de conservación de 45 días. Tras haber constatado igualmente que tal criterio no se deriva del Derecho de la Unión, dicho Tribunal se pregunta si este criterio permite distinguir productos lo bastante diferentes como para justificar la aplicación de tipos del IVA distintos, en particular habida cuenta de que el órgano jurisdiccional de primera instancia afirmó que el legislador de la Unión consideraba la fecha de caducidad de un producto un elemento esencial de la protección de los consumidores, que bastaba, por consiguiente, para diferenciar los productos desde el punto de vista de los tipos del IVA.

20 Dadas estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es contraria al principio de neutralidad del IVA y a la prohibición de la diferencia de trato entre productos establecida en el artículo 98, apartados 1 y 2, de la [Directiva IVA] la diferenciación que establece el artículo 41, apartado 2, de la [Ley del IVA], puesto en relación con el anexo 3, partida 32, de dicha Ley, respecto al tipo impositivo aplicable a los productos de pastelería y de bollería, exclusivamente en función del criterio de su “fecha de consumo preferente” o su “fecha de caducidad”?»

Sobre la cuestión prejudicial

21 En su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 98 de la Directiva IVA, interpretado a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe entenderse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la aplicación del tipo reducido del IVA a los productos frescos de pastelería y de bollería a un único criterio, el de su «fecha de consumo preferente» o su «fecha de caducidad».

22 Con carácter preliminar, ha de recordarse que, según el artículo 96 de la Directiva IVA, a las entregas de bienes y prestaciones de servicios se aplica el mismo tipo del IVA, a saber, el tipo

impositivo normal fijado por cada Estado miembro. Como excepción a este principio, el artículo 98 de dicha Directiva establece la posibilidad de aplicar tipos reducidos del IVA. El anexo III de la referida Directiva enumera las categorías de entregas de bienes y de prestaciones de servicios que pueden estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere dicho artículo 98 (sentencia de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, apartados 20 y 21).

23 En lo que respecta a la aplicación de los tipos reducidos del IVA, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, los Estados miembros tienen la posibilidad de precisar, entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios recogidas en el anexo III de la Directiva IVA, aquéllas a las que se aplica el tipo reducido (sentencia de 11 de septiembre de 2014, K, C?219/13, EU:C:2014:2207, apartado 23).

24 La posibilidad de proceder a esa aplicación selectiva del tipo reducido del IVA 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 de la categoría de prestación de que se trate es coherente con el principio según el cual las exenciones o excepciones deben interpretarse restrictivamente (sentencia de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C?94/09, EU:C:2010:253, apartado 29).

25 A este respecto, procede señalar que, según el artículo 98, apartado 3, de la Directiva IVA, al aplicar los tipos reducidos a las categorías que se refieren a bienes, los Estados miembros podrán utilizar la nomenclatura combinada con objeto de delimitar con exactitud cada una de dichas categorías. No obstante, es preciso hacer constar que el uso de la nomenclatura combinada es tan sólo una manera entre otras de delimitar con exactitud la categoría de que se trate.

26 En el presente asunto, el legislador polaco ha optado por aplicar un tipo reducido del IVA a los productos frescos de pastelería y de bollería con una fecha de caducidad fijada de manera que el plazo de conservación no exceda de 45 días.

27 Consta que dichos productos de pastelería y de bollería constituyen una categoría restringida de los productos alimenticios para consumo humano que se mencionan en el punto 1 del anexo III de la Directiva IVA.

28 Por lo tanto, en la medida en que el criterio del plazo de conservación de un determinado número de días delimita con exactitud la categoría de que se trata, procede señalar que esta aplicación selectiva del tipo reducido del IVA a un aspecto concreto y particular de los bienes incluidos en una de las categorías del referido anexo III es, en principio, compatible con el artículo 98 de la Directiva IVA.

29 No obstante, para responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente es preciso comprobar si una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal vulnera el principio de neutralidad fiscal.

30 De reiterada jurisprudencia resulta que este principio se opone a que bienes o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencia de 11 de septiembre de 2014, K, C?219/13, EU:C:2014:2207, apartado 24 y jurisprudencia citada).

31 En lo que respecta a la apreciación de la similitud de los bienes o de las prestaciones de servicios de que se trate, que incumbe en definitiva al órgano jurisdiccional nacional, se

desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que ha de atenderse principalmente al punto de vista del consumidor medio. Los bienes o prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, con arreglo al criterio de la utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de dichos bienes o prestaciones de servicios (sentencia de 11 de septiembre de 2014, K, C?219/13, EU:C:2014:2207, apartado 25).

32 Por lo tanto, incumbe al órgano jurisdiccional remitente proceder a un examen concreto a fin de determinar si el hecho de que la fecha de caducidad se fije de manera que el plazo de conservación no exceda de 45 días resulta decisiva desde el punto de vista del consumidor medio polaco cuando opta por comprar unos productos de pastelería y de bollería u otros (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2014, K, C?219/13, EU:C:2014:2207, apartado 33).

33 Así, le incumbe examinar si en el mercado polaco existen productos de pastelería o de bollería cuyo plazo de conservación no sobrepase los 45 días pero que sean, sin embargo, similares, a ojos de ese consumidor, a los productos de pastelería y de bollería con una fecha de consumo preferente superior a 45 días, como los que fabrica AZ, y que puedan sustituir a estos últimos.

34 Si se puede comprobar la existencia de tales bienes, el plazo de conservación inferior a 45 días no sería decisivo para el consumidor medio polaco, y la elección de dicho consumidor podría verse afectada por la aplicación de tipos del IVA diferentes. En tal supuesto, el principio de neutralidad fiscal se opondría a las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal.

35 En cambio, si el órgano jurisdiccional remitente comprueba, al proceder al examen concreto que le incumbe realizar, que el tipo reducido del IVA para los productos de pastelería y de bollería con fecha de caducidad fijada de manera que el plazo de conservación no exceda de 45 días tiene por efecto favorecer la venta de tales productos frente a la de productos de pastelería y de bollería con fecha de caducidad fijada de manera que el plazo de conservación exceda de 45 días, la consecuencia que se derivaría de ello sería que esas dos categorías de productos de pastelería y de bollería no son bienes similares que compitan entre sí (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia, C?481/98, EU:C:2001:237, apartado 27). En tal supuesto, el principio de neutralidad fiscal no se opondría a las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal.

36 Habida cuenta del conjunto de consideraciones expuestas, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 98 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone —siempre que se respete el principio de neutralidad fiscal, extremo cuya verificación incumbe al órgano jurisdiccional remitente— a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la aplicación del tipo reducido del IVA a los productos frescos de pastelería y de bollería a un único criterio, el de su «fecha de consumo preferente» o su «fecha de caducidad».

Costas

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

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

El artículo 98 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no se opone —siempre que se respete el principio de neutralidad fiscal, extremo cuya verificación incumbe al órgano jurisdiccional remitente— a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la aplicación del tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a los productos frescos de pastelería y de bollería a un único criterio, el de su «fecha de consumo preferente» o su «fecha de caducidad».

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.