

Asunto C-331/19**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:**

23 de abril de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos)

Fecha de la resolución de remisión:

19 de abril de 2019

Parte demandante:

Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda)

Otra parte en el procedimiento:

X

Objeto del procedimiento en el litigio principal

El litigio principal versa sobre liquidaciones complementarias giradas por el Inspecteur van de Belastingdienst (Inspector del Servicio Tributario; en lo sucesivo, «Inspector») a X (en lo sucesivo, «interesada») puesto que, a juicio del Inspector, a determinados productos entregados por la interesada se les aplica el tipo general del IVA. La interesada impugnó estas liquidaciones, aduciendo que a los productos se les aplica el tipo inferior del IVA correspondiente a los alimentos, ya aplicado por ella.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

La presente petición, planteada al amparo de artículo 267 TFUE, versa sobre la aplicación del tipo del IVA reducido para los productos alimenticios. En concreto, se trata de elucidar la cuestión de en virtud de qué criterios puede determinarse si los productos pueden incluirse en el concepto de «productos alimenticios para consumo humano» o bien en el concepto de «productos utilizados normalmente

como complemento o sucedáneo de productos alimenticios», en el sentido de la Directiva del IVA 2006.

Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Debe interpretarse el concepto de productos alimenticios para consumo humano, empleado en el punto 1 del anexo III de la Directiva del IVA 2006, en el sentido de que, de conformidad con el artículo 2 del Reglamento (CE) n.º 178/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de enero de 2002, por el que se establecen los principios y los requisitos generales de la legislación alimentaria, debe incluirse en él cualquier sustancia o producto destinados a ser ingeridos por los seres humanos o con probabilidad razonable de serlo, tanto si han sido transformados entera o parcialmente como si no?

En caso de respuesta negativa a esta cuestión, ¿cómo deberá interpretarse tal concepto?

- 2) Si alimentos o bebidas no pueden ser considerados productos alimenticios para consumo humano, ¿con arreglo a qué criterios deberá apreciarse si tales productos pueden ser considerados productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios?

Disposiciones de Derecho de la Unión invocadas

Artículos 96, 97 y 98, y punto 1 del anexo III de la Directiva del IVA de 2006, y artículo 2 del Reglamento n.º 178/2002

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Artículos 7 y 9, apartado 2, letra a), y partida a.1 del cuadro 1 de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968; en lo sucesivo, «Ley»)

Breve exposición de los hechos y del procedimiento en el litigio principal

- 1 La interesada es una empresaria que vende determinados productos como afrodisíacos. Se trata de cápsulas, gotas, polvos y aerosoles destinados a su ingesta por vía oral. Durante determinados períodos comprendidos entre 2009 y 2013, la interesada cumplimentó, con ocasión de las entregas de dichos productos, las declaraciones relativas al impuesto sobre el volumen de negocios con arreglo al tipo del IVA reducido del 6 %, de conformidad con el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Ley, en relación con la partida a.1 del cuadro I comprendida en la Ley (en lo sucesivo, «cuadro I»), porque, a su juicio, los productos son alimentos en el sentido de la partida de dicho cuadro. En cambio, el Inspector sostenía que

los productos no son alimentos, por lo que están sujetos al tipo general del IVA. Por tales motivos, el Inspector giró las liquidaciones complementarias controvertidas.

- 2 El Gerechtshof Den Haag (Tribunal de Apelación de La Haya; en lo sucesivo «Gerechtshof») declaró en la instancia de apelación que los productos son alimentos en el sentido de la partida a.1 del cuadro [I]. El Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) interpuso recurso de casación contra esta sentencia ante el Hoge Raad (Tribunal Supremo, Países Bajos).

Alegaciones esenciales de las partes en el litigio principal

- 3 En la motivación de su decisión, el Gerechtshof afirmó que los productos en cuestión deben ingerirse por vía oral y contienen componentes que son propios de los alimentos destinados al consumo humano. El hecho de que los productos estén recomendados y sean utilizados como afrodisíacos no se opone, a juicio del Gerechtshof, a la aplicación del tipo reducido. Al formular esta apreciación, el Gerechtshof tuvo en cuenta que, según se desprende de la exposición de los trabajos parlamentarios relativos al cuadro I, el legislador se decanta por una interpretación amplia del concepto de «alimento». No se cohonestaba con este objetivo, a juicio del Gerechtshof, el establecer una diferencia en función del consumo al que se destinan los productos. Incluso los productos que no inducen a pensar directamente en un alimento, tales como las golosinas (incluida la goma de mascar) y los bizcochos, quedan comprendidos en el ámbito de aplicación del tipo reducido.
- 4 El Secretario de Estado de Hacienda aduce que la interpretación dada por el Gerechtshof de la partida a.1 del cuadro [I], en particular del concepto de «alimentos y bebidas destinados normalmente al consumo humano» contenido en ella, resulta incompatible con el tenor y la sistemática del punto 1 del anexo III de la Directiva del IVA de 2006.

Breve exposición de la motivación de la petición de decisión prejudicial

- 5 En virtud del artículo 9, apartado 2, inicio y letra a), de la Ley, el tipo impositivo aplicable a las entregas de los productos mencionados en el cuadro [I] será del 6 %. La partida a.1 del cuadro I tiene el tenor siguiente:

«1. productos alimenticios, en particular:

- a) alimentos y bebidas destinados normalmente al consumo humano;
- b) productos manifiestamente destinados a ser utilizados para la preparación de los alimentos y bebidas a que se hace referencia en la letra a) y total o parcialmente contenidos en ellos;

- c) productos destinados a ser utilizados para completar o sustituir a los alimentos a los que se hace referencia en la letra a), teniendo en cuenta que las bebidas alcohólicas no se consideran productos alimenticios[.]»

Mediante esta disposición, el legislador neerlandés hizo uso de la posibilidad ofrecida a los Estados miembros en el artículo 98 de la Directiva del IVA de 2006 de aplicar un tipo reducido a las entregas de bienes de las categorías que figuran en el anexo III de dicha Directiva. En la versión en neerlandés del punto 1 del anexo III se recoge la siguiente categoría de productos:

- «1) Los productos alimenticios (incluidas las bebidas, pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal, los animales vivos, las semillas, las plantas y los ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios; los productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios[.]»

El texto y la génesis legislativa de la partida a.1 del cuadro I no contiene indicios de que el legislador haya pretendido aplicar de forma selectiva el punto 1 del anexo III de la Directiva del IVA de 2006, relativo a los productos aptos para el consumo humano, en el sentido de que el tipo reducido del IVA se aplique exclusivamente a determinados productos que puedan ser clasificados en el punto 1 del anexo III de la Directiva del IVA de 2006. Por consiguiente, en la interpretación de partida a.1 del cuadro I habrá de estarse exclusivamente a los conceptos utilizados en el punto 1 del anexo III. A tal respecto, los «productos alimenticios para consumo humano» (en lo sucesivo, «productos alimenticios») pueden equipararse a «alimentos para el consumo humano».

- 6 En este contexto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Tribunal de Justicia») declaró que el anexo III de la Directiva del IVA de 2006 tiene por objeto abaratar determinados bienes y servicios, considerados particularmente necesarios y, por consiguiente, hacerlos más accesibles para el consumidor final, que es quien soporta en definitiva el IVA, permitiendo someter estos bienes y servicios a un tipo reducido. Ello constituye una excepción al principio de que las entregas de bienes y servicios están sujetas a un tipo impositivo normal, que no será inferior al 15 % (véanse los artículos 96 y 97 de la Directiva del IVA de 2006). De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que estas excepciones a una regla general deben interpretarse de forma estricta. De igual modo, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, determinados conceptos que se mencionan en el anexo III pero que no se definen, deben interpretarse teniendo en cuenta el contexto en que se utilizan en la Directiva y atendiendo a su significado usual. Si bien el Tribunal de Justicia posteriormente declaró específicamente que en la interpretación del concepto de «productos alimenticios» debe tenerse en cuenta el contexto en el que se aplica la Directiva del IVA de 2006, no ha determinado todavía si ello se aplica también a su significado usual.

- 7 Los productos mencionados en el punto 1 del anexo III son todos productos alimenticios para el consumo humano y animal y se desglosan en: a) productos alimenticios propiamente dichos, b) productos utilizados [normalmente como] complemento o sucedáneo de productos alimenticios, y c) productos utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios como componente o ingrediente (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de marzo de 2011, Comisión/Países Bajos, C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, apartado 50). A la hora de responder a la cuestión de si un producto puede ser considerado producto alimenticio, no puede establecerse distinción ni restricción alguna en función del tipo de negocio, del método de venta, del envase, de la preparación o de la temperatura (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, asuntos acumulados C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135, apartado 85; en lo sucesivo, «sentencia Bog»). Sí que parece relevante que las comidas y productos preparados para su consumo inmediato «sirvan de alimento» a los consumidores (véase la sentencia Bog, apartado 87). Ha quedado probado que los productos controvertidos, en virtud de su composición, resultan adecuados para ser ingeridos por vía oral por el hombre y son utilizados también a tal fin. No pueden ser considerados componentes o ingredientes utilizados en la preparación de productos alimenticios. Por consiguiente, habrá de apreciarse si los productos pertenecen a la categoría que el Tribunal de Justicia denomina «productos alimenticios propiamente dichos» o bien si se trata de la categoría de «productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios».
- 8 A juicio del Hoge Raad, los criterios para tal apreciación no pueden inferirse con certeza de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. En los apartados 9 a 12 *infra* se reproducen qué aspectos suscitan dudas al respecto.
- 9 En los diccionarios de diversos Estados miembros, los «productos alimenticios» se definen como productos, o alimentos y bebidas, que sirven para mantener la sustancia material del hombre procurándole alimento. El Hoge Raad duda de si este significado resulta útil como criterio en el contexto en que se sitúa la Directiva, puesto que tal interpretación acarrearía problemas prácticos e inseguridad jurídica. En efecto, existen alimentos y bebidas que sirven a más fines que al de mantener la sustancia material del hombre. Además, para la interpretación del concepto de productos alimenticios, al Tribunal de Justicia no le gusta utilizar el significado usual del mismo como criterio (véase el apartado 83 de la sentencia Bog). Cabe pensar que el criterio para determinar si un producto es un producto alimenticio sí debe hallarse, considerado en el contexto de la Directiva del IVA de 2006, en un significado usual del mismo, pero para el que no resulta decisivo el significado que se recoja en los diccionarios (nacionales). De ser tal el caso, se suscitará la cuestión de qué significado usual deberá atribuirse a tal concepto. En opinión del Hoge Raad, a falta de sentencias orientativas en tal sentido del Tribunal de Justicia, se necesitan indicaciones adicionales para lograr que se garantice una interpretación uniforme del concepto de productos alimenticios en todos los Estados miembros.

- 10 Asimismo, también cabe aducir que el criterio para interpretar el concepto de productos alimenticios no puede hallarse en el significado usual del mismo. Otra posibilidad conecta con la definición del concepto de «alimento» recogida en el Reglamento n.º 178/2002. En el artículo 2 de dicho Reglamento se describe el concepto de alimento o producto alimenticio como:

«cualquier sustancia o productos destinados a ser ingeridos por los seres humanos o con probabilidad razonable de serlo, tanto si han sido transformados enteramente o parcialmente como si no. “Alimento” incluye las bebidas, la goma de mascar y cualquier sustancia, incluida el agua, incorporada voluntariamente al alimento durante su fabricación, preparación o tratamiento [...]»

Este mismo artículo 2 enumera a continuación una serie de productos que se ajustan a esta definición pero que no son considerados expresamente como alimentos. El Hoge Raad señala que, para la interpretación de determinados conceptos de la Directiva del IVA de 2006, el Tribunal de Justicia ya buscó anteriormente conexión con la legislación de la Unión en ámbitos jurídicos distintos al del IVA. Sin embargo, una interpretación del concepto de productos alimenticios de conformidad con el Reglamento n.º 178/2002 no parece ajustarse correctamente al contexto del punto 1 del anexo III. En efecto, el legislador de la Unión ha considerado necesario incluir expresamente en el ámbito de aplicación del punto 1 del anexo III los productos aptos para el consumo humano pero que no se consumen como alimento. Si productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios o utilizados normalmente como componente o ingrediente en la preparación de productos alimenticios ya fueran considerados en sí mismos productos alimenticios, no parece necesario indicar por separado dichos productos como productos que deben clasificarse en el punto 1 del anexo III.

- 11 A juicio del Hoge Raad, la conexión con la definición de alimento del artículo 2 del Reglamento n.º 178/2002 es un criterio de fácil aplicación para la interpretación del concepto de producto alimenticio que precisa de una interpretación uniforme de tal concepto en todos los Estados miembros. Sin embargo, no está fuera de toda duda razonable si la simplicidad del criterio que debe utilizarse para la interpretación del concepto de producto alimenticio ha de ser el aspecto preponderante.
- 12 Si el significado usual del concepto de productos alimenticios no constituye el criterio de interpretación de dicho concepto ni tampoco cabe conectar con el concepto de igual tenor contenido en el Reglamento n.º 178/2002, debería recurrirse a otro criterio. La cuestión es qué criterio debe ser este. Ni el texto ni el contexto de la Directiva del IVA de 2006 ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia dan pistas a este respecto.
- 13 Si, de conformidad con el punto 1 del anexo III de la Directiva del IVA de 2006, los productos no pueden ser considerados productos alimenticios propiamente

dichos, se suscita también la cuestión de si los productos deben ser considerados productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios. No está claro qué criterios se aplican a este respecto. Una interpretación puede ser que este concepto se limita a preparados destinados a ser ingeridos por vía oral con el fin de suplir eventuales deficiencias en la alimentación. En tal caso, la circunstancia de que un producto no esté recomendado para colmar o suplir una deficiencia en la alimentación se opondría a que tal producto quedase comprendido en el citado concepto. Otra interpretación puede ser que, para considerar a un preparado complemento o sucedáneo de productos alimenticios basta con que de la información recogida en el envase se desprenda que contiene nutrientes que también pueden encontrarse en los productos alimenticios propiamente dichos.

- 14 Las dudas que acaban de exponerse inducen al Hoge Raad a plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales formuladas *supra*.

DOCUMENTO DE TRABAJO