

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. YVES BOT

presentadas el 5 de octubre de 2010¹

1. La normativa de la Unión relativa al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») permite a los Estados miembros gravar con un tipo impositivo reducido distintas prestaciones de servicios y entregas de bienes que se enumeran taxativamente en dicha normativa.

2. En el presente recurso por incumplimiento, la Comisión Europea reprocha al Reino de los Países Bajos haber aplicado mal dicha normativa en lo que respecta a los caballos. Imputa a este Estado miembro haber sometido a un tipo reducido las entregas de caballos con independencia del destino del animal cuando, según dicha institución, el tipo reducido sólo puede aplicarse a las entregas de caballos destinados al consumo humano o animal.

3. En las presentes conclusiones, sostendré, en primer lugar, que la normativa de la Unión debe entenderse en el sentido de que la aplicación de un tipo reducido del IVA en lo que respecta a los animales vivos está supeditada al requisito de que dichos animales pertenezcan a una especie que, de manera general o habitual, se destine al consumo humano o animal.

4. A continuación, expondré que no puede considerarse que los caballos tengan dicho destino, ya que algunos de ellos son tratados como animales domésticos y otros son animales de competición. De ello se deduce que, con respecto a los caballos, la aplicación del tipo reducido del IVA debe supeditarse al requisito de que el propio caballo que constituye el objeto de la operación sea destinado al consumo humano o animal.

5. Por lo tanto, propondré al Tribunal de Justicia que declare fundado el presente recurso por incumplimiento.

I. Marco jurídico

A. Normativa de la Unión

6. La normativa de la Unión en materia de IVA pertinente para el presente recurso está

1 — Lengua original: francés.

constituida por la Directiva 77/388/CEE del Consejo² y la Directiva 2006/112/CE del Consejo,³ que deroga y sustituye a la Sexta Directiva desde el 1 de enero de 2007.

7. A tenor de los considerandos primero y tercero de la Directiva 2006/112, la refundición de la Sexta Directiva era necesaria para presentar todas las disposiciones aplicables de forma clara y racional con una estructura y una redacción nuevas, sin introducir, en principio, cambios de fondo.

8. De este modo, los artículos 96 a 99, apartado 1, de la Directiva 2006/112 se corresponden con las disposiciones del artículo 12 de la Sexta Directiva.

9. El artículo 96 de la Directiva 2006/112 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.»

2 — Directiva de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

3 — Directiva de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

10. El artículo 97 de dicha Directiva establece:

«1. Desde el 1 de enero de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2010, el tipo normal no podrá ser inferior al 15 %.

2. El Consejo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93 [CE], decidirá el nivel del tipo impositivo normal aplicable después del 31 de diciembre de 2010.»

11. A tenor del artículo 98 de dicha Directiva, en su versión aplicable al presente litigio:

«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.»

12. El artículo 99, apartado 1, de la Directiva 2006/112 establece:

«Los tipos reducidos serán fijados como un porcentaje de la base imponible que no puede ser inferior al 5%.»

13. El anexo III de dicha Directiva, denominado «Lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrán estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere el artículo 98», comprende varios apartados. El punto 1, que coincide con el punto 1 del anexo H de la Sexta Directiva, tiene el siguiente tenor:

«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».

B. Normativa nacional

14. El artículo 9 de la Wet op de omzetbelasting (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), de 28 de junio de 1968,⁴ dispone:

«1. El tipo del impuesto será del 19%.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, el tipo del impuesto será del:

a) 6% para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que figuran en el cuadro I adjunto a la presente Ley;

[...]»

15. El cuadro I de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios contiene una lista de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que se aplica el tipo reducido del 6% previsto en el artículo 9, apartado 2, letra a), de dicha Ley. Los apartados a.1 y a.4 del cuadro I tienen el siguiente tenor:

«a.

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 que se encuentran en ellos en su totalidad o parcialmente;

⁴ — Staatsblad 1968, n° 329.

- 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; incompatibilidad entre las disposiciones de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios que establecen la aplicación de un tipo reducido del IVA a las entregas de determinados animales vivos, en particular caballos, no destinados al consumo humano y animal, y el artículo 12 de la Sexta Directiva, en relación con su anexo H.

[...]

- 4.
- a) animales de las especies bovina, ovina, caprina, porcina y equina; 17. Mediante escrito de 27 de junio de 2006, el Reino de los Países Bajos reconoció que el ámbito de aplicación del tipo reducido del IVA a las entregas de determinados animales vivos era más amplio que el que establecía la Sexta Directiva. Señaló que se elaboraría un proyecto de ley para ajustar el tipo aplicado a dichos animales a lo establecido por la Sexta Directiva.
- b) otros animales distintos de los indicados en la letra a., manifiestamente destinados a la fabricación o a la producción de los productos alimenticios a los que se hace referencia en el apartado 1 anterior, y animales manifiestamente destinados a la cría de dichos animales; 18. Mediante escrito de 23 de octubre de 2007, la Comisión remitió un dictamen motivado al Reino de los Países Bajos debido a que no se había adoptado dicho proyecto de ley.
- c) despojos de los animales indicados en las letras a) y b);
- d) productos manifiestamente destinados a la reproducción de los animales indicados en las letras a) y b)». 19. Mediante escrito de 26 de noviembre 2007, el Reino de los Países Bajos respondió a dicho dictamen motivado que la comisión permanente de economía de la Cámara baja del Parlamento había iniciado los debates de dicho proyecto de ley.

II. Procedimiento administrativo previo

16. El 10 de abril de 2006, la Comisión envió al Reino de los Países Bajos un escrito de requerimiento relativo a una posible

20. Al no haber recibido ninguna información del Reino de los Países Bajos que le permitiera comprobar la adopción definitiva del proyecto de ley, la Comisión interpuso el presente recurso.

III. Pretensiones y alegaciones de las partes

21. Mediante escrito de 29 de enero de 2009, la Comisión interpuso un recurso contra el Reino de los Países Bajos con el fin de que se declare que éste ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 12 de la Sexta Directiva, en relación con su anexo H (artículos 96 a 99, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en relación con su anexo III), al aplicar un tipo reducido del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados animales vivos, en particular caballos, que no son utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios para el consumo humano o animal.

22. El Reino de los Países Bajos solicita que se desestime el recurso y se condene en costas a la Comisión.

23. La República Federal de Alemania y la República Francesa, que han intervenido en apoyo del Estado miembro demandado, solicitan asimismo que se desestime el recurso.

24. La Comisión alega que la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios infringe lo dispuesto en los artículos 96 a 99, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en relación con su anexo III, porque, según esta institución, los animales vivos, y en especial los caballos, que

no son utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios no están comprendidos en el punto 1 de dicho anexo III.

25. Señala que, al igual que cualquier otra disposición relativa al tipo reducido del IVA, los términos con los que se describen los bienes del punto 1 de dicho anexo III deben ser objeto de una interpretación estricta.

26. La Comisión sostiene que, con arreglo al tenor de dicho apartado 1, el tipo reducido del IVA es aplicable a los productos alimenticios destinados al consumo humano y animal. De ello se desprende que los animales vivos, las semillas, las plantas y los otros ingredientes sólo podrán estar sujetos a dicho tipo impositivo cuando son utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios.

27. El Reino de los Países Bajos señala que la Comisión cuestiona el apartado a.4.a del cuadro I de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, que enumera algunos tipos de animales a los que se aplica el tipo reducido del IVA. Sin embargo, dicha institución no ha indicado, ni durante el procedimiento administrativo previo ni en su escrito de recurso, a qué animales vivos distintos de los caballos se refiere su recurso.

28. Además, la Comisión no ha explicado los motivos por los que estos tipos de animales, por ejemplo los de las especies

bovina o porcina, tampoco son utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios.

limitación es lógica, dado que las semillas no son utilizadas normalmente en la preparación de productos alimenticios.

29. Por consiguiente, según el Reino de los Países Bajos, procede declarar la inadmisibilidad del recurso por cuanto se refiere a la aplicación de un tipo reducido del IVA a determinados animales vivos distintos de los caballos.

30. En lo que respecta a los animales de la especie equina, el Reino de los Países Bajos formula cuatro alegaciones en apoyo de su desestimación del recurso.

31. En primer lugar, al afirmar que los animales vivos sólo podrán gravarse con un tipo reducido del IVA cuando son utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios, la Comisión se basa en una interpretación errónea del tenor del punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112.

32. En efecto, ni la versión neerlandesa ni ninguna otra versión lingüística de dicha disposición confirman la interpretación de que la expresión «utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios» es aplicable no sólo a los ingredientes, sino también a los animales vivos, a las semillas y a las plantas.

33. Por el contrario, de la versión alemana, por ejemplo, se desprende que dicha expresión sólo es aplicable a los ingredientes. Esta

34. Tal limitación resulta también del hecho de que algunos ingredientes se utilizan en la preparación de productos alimenticios, por ejemplo, la pimienta o la nuez moscada. En cambio, los animales vivos no pueden utilizarse en la preparación de productos alimenticios, ya que éstos se fabrican con animales muertos.

35. El Reino de los Países Bajos deduce de ello que los caballos, como animales vivos, con independencia de que sean o no utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios, pueden estar sujetos al tipo reducido del IVA.

36. En segundo lugar, con carácter subsidiario, el Reino de los Países Bajos señala que la Comisión no ha aportado ningún elemento de hecho del que se desprenda que los caballos no son utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios.

37. Sin embargo, es jurisprudencia reiterada que cuando solicita al Tribunal de Justicia que declare el incumplimiento de un Estado miembro, la Comisión no puede basarse en una presunción.

38. En tercer lugar, con carácter todavía más subsidiario, el Reino de los Países Bajos afirma que los caballos si son utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios.

39. A este respecto, la cuestión estriba en saber no si cada caballo entregado, considerado de manera individual, se destina al consumo, sino si una categoría determinada de animales se utiliza normalmente en la preparación de productos alimenticios.

40. El Reino de los Países Bajos alega que la categoría de los «animales de la especie equina» se destina normalmente desde su nacimiento a ser utilizada en la preparación de productos alimenticios, aunque el destino de un determinado caballo sea modificado provisionalmente. Hace referencia al auto del Tribunal de Justicia de 1 de junio de 2006, V.O.F. Dressuurstal Jespers (C-233/05, Rec. p. I-72).

41. Asimismo, se remite al artículo 20 del Reglamento (CE) n° 504/2008 de la Comisión,⁵ en virtud del cual un animal equino se considerará destinado al sacrificio para el consumo humano.

42. Además, señala que la tesis de la Comisión es imposible de poner en práctica,

porque haría necesaria la verificación en cada entrega de un caballo del destino de éste aun cuando la utilización del término «normalmente» en el punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112 demuestra que la intención del legislador de la Unión no era calificar a cada caballo de manera individual.

43. En cuarto lugar, con carácter totalmente subsidiario, el Reino de los Países Bajos considera que los caballos son bienes utilizados normalmente para la producción agraria, en el sentido del punto 11 del anexo III de la Directiva 2006/112. En efecto, una gran parte de los caballos criados en los Países Bajos y en el resto de Europa se encuentra en explotaciones agrícolas.

44. Por su parte, la República Federal de Alemania añade que el hecho de supeditar el tipo del IVA aplicable a la utilización del caballo por el adquirente es contrario al principio de neutralidad del IVA, en virtud del cual los productos similares deben estar sujetos a un tipo uniforme.

45. La República Francesa, que ha intervenido en el presente procedimiento en la fase oral, ha alegado, por un lado, que el punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112 debe entenderse en el sentido de que se refiere a todos los animales vivos, con independencia de su destino, y, por otro, que, en cualquier

5 — Reglamento de 6 de junio de 2008, por el que se aplican las Directivas 90/426/CEE y 90/427/CEE por lo que se refiere a los métodos de identificación de los équidos (DO L 149, p. 3).

caso, los caballos se destinan normalmente al consumo humano.

el presente recurso por incumplimiento debe examinarse únicamente en la medida en que se refiere a los caballos.

IV. Mi apreciación

B. *Sobre el fondo*

A. *Sobre el alcance del recurso*

46. Mediante el presente recurso, la Comisión pretende que se declare que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho de la Unión en materia de IVA al aplicar un tipo reducido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados animales vivos, en particular caballos, que no son utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios.

47. El Reino de los Países Bajos cuestiona la admisibilidad de este recurso en la medida en que, mediante la utilización de la expresión «en particular», se refiere a otros animales además de los caballos.

48. En la vista, la Comisión señaló que su recurso debe entenderse en el sentido de que sólo se refiere a los caballos. En consecuencia, ello debe tenerse en cuenta. Por lo tanto,

49. Procede recordar que el Derecho de la Unión establece que los Estados miembros podrán aplicar un tipo reducido del IVA a las siguientes entregas de bienes: «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».

50. El desacuerdo entre las partes sobre la interpretación del punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112 suscita dos cuestiones. En primer lugar, ¿es aplicable el tipo reducido del IVA únicamente a los animales vivos destinados al consumo humano o animal, o a todos los animales vivos con independencia de su destino? En segundo lugar, si debe prevalecer la primera solución, ¿es necesario además que el propio animal objeto de la entrega esté destinado al consumo humano o animal, o basta con que pertenezca a una especie que se destina «normalmente» a este uso?

51. En lo que atañe a la primera cuestión, es cierto que el Reino de los Países Bajos está facultado para sostener que, desde un punto de vista estrictamente literal, la versión de dicha disposición en alemán y neerlandés significa que el tipo reducido del IVA es aplicable a todos los animales vivos con independencia de su destino, ya que el requisito relativo al uso alimentario sólo se establece en lo que respecta a los ingredientes.⁶

a la interpretación de la Comisión, como la versión inglesa⁸ o se enmarca más bien en el sentido de ésta.⁹

52. En cambio, este análisis no se verifica en el resto de las versiones lingüísticas de la disposición controvertida. En efecto, al examinar el tenor de esta disposición en las lenguas de los otros Estados miembros que participaron en su elaboración,⁷ se comprueba que dicho tenor es claramente conforme

53. Con arreglo a la jurisprudencia, en caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una norma, es preciso, para garantizar su aplicación uniforme en la Unión, interpretarla en función de su sistema y de la finalidad que persigue.¹⁰ Hay que señalar que

6 — En alemán, la disposición controvertida tiene el siguiente tenor:

«1. Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke, alkoholische Getränke jedoch ausgenommen), lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten sowie üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse».

Del mismo modo, en neerlandés, se indica:

«1) Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen».

7 — La armonización de los tipos del IVA y la adición del anexo H de la Sexta Directiva proceden de la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA) (DO L 316, p. 1). Se trata pues de una norma adoptada por la «Europa de los doce».

8 — La versión inglesa tiene el siguiente tenor:

«(1) Foodstuffs (including beverages but excluding alcoholic beverages) for human and animal consumption; live animals, seeds, plants and ingredients normally intended for use in the preparation of foodstuffs; products normally used to supplement foodstuffs or as a substitute for foodstuffs».

9 — Las versiones griega, española, italiana y portuguesa tienen el siguiente tenor:

«1) Τα τρόφιμα (περιλαμβανομένων των ποτών, εκτός των αλκοολούχων) που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους ή από ζώα, τα ζώα ζώα, οι σπόροι, τα φυτά και τα συστατικά που χρησιμοποιούνται συνήθως στην παρασκευή τροφίμων, τα προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων».

«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».

«1) Prodotti alimentari (incluse le bevande, ad esclusione tuttavia delle bevande alcoliche) destinati al consumo umano e animale, animali vivi, sementi, piante e ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari, prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari».

«1) Produtos alimentares (incluindo bebidas, com excepção das bebidas alcoólicas) destinados ao consumo humano e animal, animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos, bem como produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares».

10 — Véase, en particular, la sentencia de 15 de octubre de 2009, Djurgården-Lilla Värtans Miljöskyddsforening (C-263/08, Rec. p. I-9967), apartados 25 y 26 y la jurisprudencia citada.

en el presente asunto el examen de estos dos criterios da lugar a la adopción de la interpretación defendida por la Comisión.

54. De este modo, del examen del sistema de la disposición controvertida resulta que está constituida por tres partes, todas ellas referentes a los productos alimenticios. Además, todos los elementos de la lista que figuran en la segunda parte de la frase, es decir, los animales vivos, las semillas y las plantas, pueden ser utilizados para la nutrición de los hombres o de los animales, en su caso después de la preparación correspondiente o del sacrificio en lo que respecta a los animales.

55. En consecuencia, la colocación de esta lista entre dos partes de la frase que se refieren expresamente a los productos alimenticios da lugar lógicamente a considerar que cada elemento de dicha lista resulta afectado por el requisito establecido al final de esta parte de la frase, después de la palabra «ingredientes», con arreglo al cual dicho elemento debe ser utilizado normalmente la preparación de productos alimenticios.

56. Por último, este análisis se ajusta al objetivo perseguido mediante el anexo H de la Sexta Directiva o el anexo III de la Directiva 2006/112.

57. Dado que el IVA constituye un impuesto sobre el consumo soportado en su totalidad

por el consumidor final, la aplicación de un tipo reducido produce el efecto de disminuir el precio de compra de un producto por dicho consumidor y, en consecuencia, hacer el producto más asequible. El anexo H de la Sexta Directiva y el anexo III de la Directiva 2006/112 enumeran pues una lista de operaciones que han sido seleccionadas por el legislador de la Unión en las que se justifica este trato fiscal más ventajoso para los consumidores.

58. Desde esta perspectiva, es lógico incluir en primer lugar, en el apartado 1 de dichos anexos, los productos alimenticios y, por consiguiente, todos los elementos que participan en su elaboración, como los animales vivos. En cambio, el resto de los animales que, según las costumbres vigentes en Europa, no pueden ser utilizados para dicho fin, como los animales domésticos, no figuran en dicho apartado 1.

59. Si el legislador de la Unión hubiera querido que dichos animales pudieran acogerse también al tipo reducido del IVA, habría debido añadir a tal fin una categoría suplementaria en el anexo H de la Sexta Directiva o en el anexo III de la Directiva 2006/112, como hizo en el punto 11 del anexo III de la Directiva 2006/112 en lo que respecta a los animales destinados a la producción agraria.

60. Por lo tanto, considero que el objetivo perseguido por la disposición controvertida confirma la interpretación de la Comisión de que sólo se refiere a los caballos en la medida en que éstos estén destinados a la preparación de productos alimenticios.

61. Queda por determinar si este requisito debe verificarse con respecto a cada caballo en particular. En efecto, esta cuestión se plantea debido a la utilización del adverbio «normalmente» en la segunda parte de la frase de la disposición controvertida.

62. Comparto el análisis del Reino de los Países Bajos con arreglo al cual la utilización de este adverbio demuestra que el legislador de la Unión quiso que la aplicación del tipo reducido del IVA se aplique automáticamente a cada uno de los productos indicados en dicha disposición cuando el producto se destine habitualmente y con carácter general a la fabricación de alimentos.

63. Por consiguiente, el Derecho de la Unión debe entenderse en el sentido de que cuando pueda considerarse que un producto o un animal se utilizan de manera general y habitual para la fabricación de productos alimenticios, las operaciones correspondientes pueden estar sujetas al tipo reducido del IVA sin que sea necesario verificar con respecto a cada operación en particular que se respeta dicho destino.

64. En consecuencia, las operaciones relativas a animales de las especies bovina, caprina o porcina pueden estar sujetas al tipo reducido del IVA porque dichos animales, a diferencia de los animales domésticos, se destinan, con carácter habitual y de manera general, a ser consumidos.

65. Sin embargo, la situación de los caballos se diferencia de la de los animales indicados porque, a diferencia de estos últimos, no se destinan con carácter habitual y de manera general al consumo humano. Si bien es cierto que algunos caballos se destinan al consumo humano, otros, en cambio, son tratados como verdaderos animales domésticos. Para su poseedor o su propietario sería tan inconcebible comerlos o venderlos para su sacrificio como consumir un gato o un perro.

66. En particular, muchos caballos se destinan a la competición. Pueden generar grandes beneficios y, en consecuencia, dar lugar a operaciones de importes muy elevados.¹¹

67. Es cierto que estos animales criados para la competición pueden ser utilizados como animales destinados al sacrificio al término de su existencia o si no consiguen los resultados esperados. Esta utilización les permite conservar un valor venal y ser cuidados adecuadamente hasta su sacrificio si no tienen la suerte de ser recogidos por un propietario caritativo que decida ocuparse de su mantenimiento hasta su muerte natural.

11 — En Deauville, en Francia, uno de los principales lugares del mundo de venta de caballos de competición, la venta de 285 *yearlings* (potros de 18 meses) entre el 13 y el 16 de agosto de 2010 generó una cifra de negocios de 26.898.000 euros, es decir, un precio medio de 94.379 euros por animal vendido (www.arqana.com).

68. Para garantizar que la posibilidad de dicha utilización no conlleve riesgos para la salud, el legislador de la Unión estableció en el Reglamento n° 504/2008, invocado por el Reino de los Países Bajos, que cualquier tratamiento médico de un caballo debía ser ordenado en función de la presunción de que, a falta de indicación contraria certificada claramente en el documento de identificación del animal, éste debía destinarse al sacrificio para el consumo humano.

69. Sin embargo, considero que esta presunción no puede justificar que se someta al tipo reducido del IVA a todas las operaciones relativas a caballos, con independencia de su destino. En efecto, por una parte, dicha presunción puede excluirse, con arreglo al artículo 20 del Reglamento n° 504/2008, lo que demuestra que el legislador de la Unión ha admitido que todos los caballos no están destinados al sacrificio para el consumo humano y animal. Por otra parte, en lo que respecta a los caballos de competición dicha presunción sólo se refiere, desde el punto de vista económico, a un aspecto marginal de la utilización del animal. No debe ocultar la realidad de que los caballos, antes de ser utilizados, en su caso, como animal destinado al sacrificio, son criados para otros fines distintos de la producción alimentaria y se destinan así a producir ingresos considerables, al ser vendidos como animales de competición o, en su caso, como animales de compañía.

70. Ahora bien, hay que recordar que las disposiciones controvertidas de la Sexta Directiva y de la Directiva 2006/112 fueron adoptadas en particular con el fin de reducir el precio de compra de los productos alimenticios, y que dichas disposiciones deben ser objeto de una interpretación estricta ya que establecen un tipo de IVA excepcional con respecto al tipo normal.¹² Como ya he señalado, dichas disposiciones no están destinadas a apoyar la producción del caballo con carácter general.

71. En consecuencia, comparto la posición de la Comisión de que no cabe considerar que los caballos se destinan normalmente al consumo humano o animal. De ello se deduce que la aplicación del tipo reducido del IVA en una operación relativa a un caballo debe supeditarse al requisito de que dicho caballo se destine a tal fin.

72. En contra de este análisis, el Reino de los Países Bajos y la República Federal de Alemania alegan que el cumplimiento de este requisito sería difícil de poner en práctica. Esta afirmación no me convence.

12 — Véase, en particular, la sentencia de 18 de enero de 2001, Comisión/España (C-83/99, Rec. p. I-445), apartados 18 y 19 y la jurisprudencia citada.

73. Como indica la Comisión, el destino del caballo que da derecho a la aplicación del tipo reducido del IVA puede determinarse mediante criterios objetivos como el adquirente del caballo, su raza y el importe de la operación.

74. De este modo, dicho tipo debe poder aplicarse, por ejemplo, cuando un caballo es adquirido por un profesional del sector de la carne de caballo, ya que la actividad profesional del adquirente permite presumir la utilización del animal.

75. Asimismo, la raza del caballo puede constituir un indicio pertinente en la medida en que los caballos de tiro, por ejemplo, a diferencia de los caballos más ligeros, se destinan en su mayoría al consumo humano. Por último y sobre todo, el precio puede constituir también un criterio objetivo determinante ya que, como la Comisión señaló en la vista, un caballo destinado al sacrificio se vende al peso, mientras que el precio de un caballo destinado a otro uso es un precio global, determinado en función de todas las cualidades del animal y que en la mayoría de los casos es un importe más o menos elevado.

76. La República Federal de Alemania alega también que la interpretación de las disposiciones controvertidas defendida por la Comisión es contraria al principio de neutralidad del IVA. Esta afirmación tampoco me convence.

77. Con arreglo a la jurisprudencia, el principio de neutralidad del IVA, que es inherente al sistema común de este impuesto, se opone a que mercancías o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta.¹³

78. Establecer el tipo del IVA en función del destino de un caballo no me parece contrario a dicho principio porque esta diferencia de destino refleja situaciones económicas distintas en las que los caballos de que se trata no compiten entre sí. De este modo, un caballo de competición o de compañía, cuando es vendido como tal, no compite con un caballo destinado al sacrificio, y viceversa.

79. Además, la circunstancia de que un mismo caballo, en diferentes períodos de su vida, pueda tener sucesivamente cada uno de dichos usos no me parece contraria a este análisis puesto que, en dichos períodos, sólo compite con los animales que pueden tener el mismo destino.

13 — Véase, en particular, la sentencia de 11 de octubre de 2001, Adam (C-267/99, Rec. p. I-7467), apartados 36 y 41.

80. En consecuencia, no creo que reservar la aplicación del tipo reducido del IVA a los caballos que están especialmente destinados al consumo humano o animal sea contrario al principio de neutralidad del IVA.

81. Además, el Reino de los Países Bajos sostiene que el presente recurso debe desestimarse porque la Comisión no ha presentado elementos de hecho que demuestren que los caballos no son utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios.

82. Considero que no cabe acoger esta alegación. A mi juicio, no incumbía a la Comisión aportar tales elementos. En efecto, aun suponiendo que la cría de caballos en los Países Bajos esté en la actualidad orientada en su totalidad en la alimentación, no es menos cierto que incumbe al Reino de los Países Bajos adaptar su legislación al Derecho de la Unión.

83. En efecto, es jurisprudencia reiterada que la inexistencia en un Estado miembro de una actividad contemplada por una directiva no dispensa a dicho Estado miembro de la obligación de adaptar a ella su Derecho interno.¹⁴

14 — Véanse las sentencias de 15 de marzo de 1990, Comisión/Países Bajos (C-339/87, Rec. p. I-851), apartados 22, 25 y 32; de 16 de noviembre de 2000, Comisión/Grecia (C-214/98, Rec. p. I-9601), apartados 22 a 27; de 13 de diciembre de 2001, Comisión/Irlanda (C-372/00, Rec. p. I-10303), apartado 11, y de 30 de mayo de 2002, Comisión/Reino Unido (C-441/00, Rec. p. I-4699), apartado 15.

La inexistencia de dicha actividad es considerada no pertinente porque, según el Tribunal de Justicia, es preciso no sólo prevenir una modificación de dicha situación, sino sobre todo garantizar en cualquier circunstancia la aplicación efectiva del Derecho de la Unión. En otras palabras, el Tribunal de Justicia estima que los Estados miembros deben adoptar el marco jurídico que permita garantizar la aplicación efectiva de la directiva controvertida en el plazo fijado por ella misma aunque, en realidad, dicho marco jurídico no deba aplicarse de manera inmediata.

84. En consecuencia, a la vista de esta jurisprudencia, la eventual inexistencia en los Países Bajos de crías de caballos de competición y el hecho de que el caballo no sería considerado como un animal de compañía en dicho país no pueden dispensar al Reino de los Países Bajos de establecer en su legislación que la aplicación del tipo reducido del IVA en el marco de las operaciones referentes a los caballos está supeditada al requisito de que el caballo de que se trate se destine al consumo humano o animal, ya que tal situación, suponiendo que sea real, podría evolucionar.

85. Habida cuenta de estos elementos, la Comisión está facultada para sostener que, al prever la aplicación de un tipo reducido del IVA a las operaciones relativas a caballos sin supeditar la aplicación de este tipo reducido al requisito de que el caballo que sea objeto de la operación se destine al consumo humano o animal, el Reino de los Países Bajos ha infringido el artículo 12 de la Sexta Directiva,

en relación con su anexo H, así como los artículos 96 a 99, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en relación con su anexo III.

a un caballo destinado a participar en carreras no está comprendida en el ámbito de aplicación de dicha disposición.

86. Por último, el Reino de los Países Bajos afirma que la aplicación de un tipo reducido del IVA a las operaciones sobre caballos está justificada porque éstos están comprendidos en el punto 11 del anexo III de la Directiva 2006/112, en la medida en que deben ser considerados bienes utilizados normalmente para la producción agraria.¹⁵ De este modo, según este Estado miembro, una gran parte de los caballos criados en los Países Bajos y en el resto de Europa se encuentra en explotaciones agrícolas. Asimismo, la utilización del adverbio «normalmente» en el tenor del punto 12 de dicho anexo demuestra que la utilización temporal de un caballo como caballo de carreras, por ejemplo, no puede excluir la aplicación de dicha disposición.

88. Por consiguiente, el punto 11 del anexo III de la Directiva 2006/112 no puede justificar la aplicación de un tipo reducido del IVA a las operaciones sobre un caballo con independencia de su destino.

89. La alegación del Reino de los Países Bajos relativa a la utilización del adverbio «normalmente» en la disposición controvertida no debe cuestionar este análisis, ya que el razonamiento relativo al alcance de este adverbio en el marco del punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112, en lo que respecta a los caballos, es extrapolable, a mi juicio, a la interpretación del punto 11 de dicho anexo.

87. La Comisión se opone a esta alegación. Comparto su posición. Como el propio Reino de los Países Bajos admite, el punto 11 del anexo III de la Directiva 2006/112 abarca los bienes y servicios utilizados normalmente en la producción agraria y la participación en carreras de caballos no se corresponde con esta actividad. Por lo tanto, una operación relativa

90. Habida cuenta de todas estas consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que declare fundado el presente recurso por incumplimiento y que condene en costas al Reino de los Países Bajos, como prevé el artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento con respecto a la parte que pierda el proceso.

91. Los otros Estados miembros que han intervenido en el presente litigio deberán cargar con sus propias costas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 69, apartado 4, párrafo primero, de dicho Reglamento.

15 — El punto 11 del anexo III de la Directiva 2006/112 tiene el siguiente tenor:
«Suministro de bienes y servicios de los utilizados normalmente para la producción agraria, excepto bienes de capital como maquinaria o edificios».

V. Conclusión

92. A la vista de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia:

- que declare admisible y fundado el presente recurso por incumplimiento en la medida en que se reprocha al Reino de los Países Bajos haber aplicado un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de caballos sin supeditar la aplicación de dicho tipo reducido al requisito de que el caballo que constituye el objeto de la operación se destine al consumo humano o animal, en contravención del artículo 12 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en relación con su anexo H (artículos 96 a 99, apartado 1, 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 su anexo III);

- que desestime el recurso en todo lo demás;

- que condene en costas al Reino de los Países Bajos y que declare que la República Federal de Alemania y la República francesa cargarán con sus propias costas.