



# Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 5 de octubre de 2023\*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 98, apartado 2 — Facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios — Anexo III, puntos 1 y 12 *bis* — Alimentos similares preparados a partir del mismo ingrediente principal — Bebidas calientes preparadas a base de leche — Aplicación de tipos reducidos de IVA diferentes — Bienes que presentan las mismas características y las mismas propiedades objetivas — Bienes acompañados o no de servicios de preparación y de puesta a disposición por el proveedor»

En el asunto C-146/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia), mediante resolución de 28 de enero de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de marzo de 2022, en el procedimiento entre

**YD**

y

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,**

con intervención de:

**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. M. Safjan, Presidente de Sala, y los Sres. N. Jääskinen (Ponente) y M. Gavalec, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Richard de la Tour;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

\* Lengua de procedimiento: polaco.

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de YD, por los Sres. S. Czajka y J. Orłowski y por las Sras. I. Rymanowska y A. Tałasiewicz, doradcy podatkowi;
- en nombre del Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, por las Sras. K. Nowicka y B. Rogowska-Rajda;
- en nombre del Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, por el Sr. P. Chrupek, radca prawny;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Jokubauskaitė y A. Stobiecka-Kuik, 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 de 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 impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018 (DO 2018, L 286, p. 20) (en lo sucesivo, «Directiva 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.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DO 2011, L 77, p. 1).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre YD y el Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional, Polonia; en lo sucesivo, «autoridad tributaria») en relación con el tipo impositivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) aplicable a las operaciones de venta de bebidas lácteas de chocolate realizadas por YD en sus establecimientos de consumo.

## Marco jurídico

### *Derecho de la Unión*

#### *Nomenclatura combinada*

- 3 La partida 2202 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 resultante del Reglamento (CE) n.º 1549/2006 de la Comisión, de 17 de octubre de 2006 (DO 2006, L 301, p. 1) (en lo sucesivo, «NC»), comprende el «agua, incluidas el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada, y demás bebidas no alcohólicas, excepto los jugos de frutas u otros frutos o de hortalizas de la partida 2009».

#### *Directiva del IVA*

- 4 A tenor de los considerandos 4 y 7 de la Directiva del IVA:

«(4) 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.

[...]

(7) 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 2, apartado 1, letras a) y c), de esta Directiva establece cuanto sigue:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]

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

- 6 Según el artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva:  
«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»
- 7 A tenor del artículo 24, apartado 1, de la misma Directiva:  
«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»
- 8 El artículo 96 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:  
«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.»
- 9 El artículo 98 de dicha Directiva establece cuanto sigue:  
«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.  
Los tipos reducidos no serán aplicables a los servicios prestados por vía electrónica, con excepción de los contemplados en el punto 6) del 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.»
- 10 El anexo III de la Directiva del IVA, titulado «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», enumera, en sus puntos 1 y 12 *bis*:

«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;

[...]

12 *bis*) Servicios de restauración y *catering*, con posibilidad de excluir la entrega de bebidas (alcohólicas o no)».

*Reglamento de Ejecución n.º 282/2011*

- 11 El artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 dispone lo siguiente:  
«1. Por servicios de restauración y *catering* se entenderá aquellos que consistan en el suministro de alimentos o de bebidas preparados o sin preparar, o de ambos, para consumo humano, y que

vayan acompañados de servicios auxiliares suficientes para permitir el consumo inmediato de los mismos. El suministro de alimentos o bebidas, o de ambos, se considerará únicamente uno de los elementos de un conjunto en el que deberán predominar los servicios. Serán servicios de restauración los prestados en las instalaciones del prestador, y servicios de *catering* los prestados fuera de dichas instalaciones.

2. El suministro de alimentos o de bebidas, preparados o sin preparar, o de ambos, con o sin transporte pero sin prestación de ningún otro tipo de servicio auxiliar no se considerará servicio de restauración o *catering* en el sentido del apartado 1.»

### ***Derecho polaco***

- 12 La ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. n.º 54, posición 535), en su versión aplicable al litigio principal (Dz. U. de 2018, posición 2174) (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone, en su artículo 41, apartado 2, que «para los bienes y servicios enumerados en el anexo 3 de la Ley», distintos de los comprendidos en la partida 56 del Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Reglamento del Consejo de Ministros relativo a la Clasificación Polaca de Productos y Servicios), de 4 de septiembre de 2015 (Dz. U. de 2015, posición 1676; en lo sucesivo, «PKWiU»), «el tipo impositivo será del 7 %, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 114, apartado 1». El tipo de IVA establecido en esta disposición se elevó al 8 % en virtud del artículo 146aa, apartado 1, punto 1, de dicha Ley.
- 13 El artículo 41, apartado 2a, de la Ley del IVA establece que «para los bienes y servicios enumerados en el anexo 10 de la Ley», distintos de los comprendidos en la partida 56 del PKWiU, «el tipo impositivo será del 5 %».
- 14 A tenor del artículo 41, apartado 12f, punto 1, de esta Ley:  
«El tipo impositivo mencionado en el apartado 2 se aplicará a la entrega de bienes y a la prestación de servicios clasificados según la clasificación polaca de productos y servicios en el grupo de los servicios de restauración y venta de bebidas (PKWiU 56), excluyendo la venta de bebidas distintas de las enumeradas en el anexo 3 o en el anexo 10 de la Ley o en las disposiciones que la desarrollen, incluso su preparación y suministro.»
- 15 El anexo 10, punto 17, de dicha Ley se refiere al «agua, incluidas el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada, y demás bebidas no alcohólicas, excepto los jugos de frutas u otros frutos o de hortalizas de la partida NC 2009 — exclusivamente los productos: 1) yogur, suero de mantequilla, kéfir, leche no incluida en la sección NC 04 — excepto los productos que contengan café y extractos, esencias o concentrados de café; 2) bebidas no alcohólicas en las que la proporción de jugos de frutas, hortalizas o jugos de frutas y hortalizas, en peso, no sea inferior al 20 % de las materias primas».
- 16 La partida 56 del PKWiU, titulada «Servicios de restauración y venta de bebidas», comprende los «servicios de restauración y restauración móvil», los «servicios de preparación y suministro de alimentos (*catering*) a clientes externos y otros servicios de restauración» y los «servicios de preparación y suministro de bebidas».

## Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 17 YD, demandante en el litigio principal, explota una cadena de cafés en Breslavia (Polonia) que comercializa una bebida denominada «Classic Hot Chocolate», consistente en un chocolate caliente preparado a base de leche y de una salsa de chocolate.
- 18 YD dirigió a la autoridad tributaria una consulta vinculante relativa al tipo de IVA aplicable a esta bebida. Mediante dictamen de 17 de junio de 2020, dicha autoridad estimó que la venta para llevar y la venta *in situ* de esa bebida debían considerarse entregas de bienes con servicios accesorios, a saber, la preparación y el suministro de la bebida al cliente para su consumo inmediato. Concluyó que dicha prestación estaba comprendida en la partida 56 del PKWiU, titulada «Servicios de restauración y venta de bebidas», de modo que tales entregas de bienes están sujetas al tipo reducido de IVA del 8 %.
- 19 YD impugnó dicho dictamen alegando que debía aplicarse un tipo reducido de IVA 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. A este respecto, invocaba, debido a la similitud entre esos productos y la bebida controvertida en el litigio principal, una violación del principio de neutralidad del IVA, una infracción de las normas sobre competencia y una aplicación indebida de la Ley del IVA.
- 20 La autoridad tributaria confirmó su dictamen mediante resolución de 11 de diciembre de 2020. Declaró que los productos alimenticios clasificados en la partida 56 del PKWiU, como la bebida en cuestión, no eran intercambiables con las bebidas lácteas vendidas al por menor, gravadas al tipo reducido de IVA del 5 %. Subrayó la diferencia que, a su juicio, distingue una bebida lista para su uso vendida en una tienda de una bebida caliente preparada por un empleado, por encargo y en un café, teniendo en cuenta los deseos individuales del cliente de que se trate. En el segundo caso, la entrega va acompañada de servicios accesorios que influyen en la decisión del consumidor de adquirir el producto en cuestión.
- 21 A raíz de esta resolución, YD interpuso recurso ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia), el tribunal remitente, alegando la infracción del artículo 41, apartado 12f, punto 1, de la Ley del IVA, en relación con el artículo 41, apartado 2a, y el punto 17, apartado 1, del anexo 10 de dicha Ley, así como del artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA y de los considerandos 4 y 7 de esa Directiva. A su juicio, tras una interpretación errónea de estas disposiciones, la autoridad tributaria había concluido que la entrega de la bebida controvertida en el litigio principal debía estar sujeta al tipo reducido de IVA del 8 %. YD considera que tal bebida debe estar sujeta a una tributación análoga a aquella a la que se sujetan los demás bienes enumerados en el anexo 10 de la Ley del IVA, es decir, una tributación al tipo reducido de IVA del 5 %, con el fin de garantizar unas condiciones de competencia equitativas entre esos bienes.
- 22 El tribunal remitente alberga dudas en cuanto a la compatibilidad de la normativa y la práctica nacionales en cuestión con la Directiva del IVA tal como ha sido interpretada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y con los principios del sistema común del IVA.
- 23 Dicho tribunal señala, en esencia, que el legislador polaco previó la aplicación de tipos reducidos de IVA a los «productos alimenticios» mencionados en el punto 1 del anexo III de la Directiva del IVA y a los «servicios de restauración y *catering*» mencionados en el punto 12 *bis* de dicho anexo III. De este modo, el artículo 41, apartado 2a, de la Ley del IVA establece que se aplicará el

tipo reducido del 5 % a los bienes y servicios enumerados en el anexo 10 de dicha Ley, que se refiere a la partida 2202 de la NC. Sin embargo, a esos bienes y servicios no se les puede aplicar dicho tipo cuando están comprendidos en la partida 56 del PKWiU.

- 24 En este contexto, dicho tribunal se pregunta, en primer lugar, si, a la luz del principio de seguridad jurídica, el legislador nacional puede recurrir a dos fuentes de clasificación diferentes, la NC y el PKWiU, para determinar el tipo del IVA que se aplica a una misma categoría de bienes o de servicios.
- 25 En primer término, afirma que la Ley del IVA y el PKWiU no persiguen los mismos objetivos.
- 26 En segundo término, estima que cabe considerar que la autoridad tributaria dispone de una facultad de apreciación demasiado amplia en la determinación del tipo del IVA que debe aplicarse a bienes y servicios que satisfacen la misma necesidad para el consumidor medio, lo que no es conforme con el principio de neutralidad del IVA.
- 27 En tercer término, señala que el legislador polaco se refiere al PKWiU, mientras que este interpreta el concepto de «actividad sujeta a imposición» de manera diferente al sistema común del IVA, en particular por lo que se refiere a la calificación de una prestación compuesta por una prestación principal y varias prestaciones accesorias.
- 28 En segundo lugar, el tribunal remitente señala que queda acreditado que la venta de la bebida en cuestión constituye una entrega de bienes. Sin embargo, alberga dudas en cuanto al hecho de que la autoridad tributaria pueda considerar que los servicios accesorios relacionados con su preparación y comercialización puedan determinar la aplicación a ese producto de un tipo de IVA diferente en comparación con productos similares pero que no van acompañados de tales servicios.
- 29 En estas circunstancias, el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:
  - «1) ¿Se oponen los artículos 2, apartado 1, letras a) y c), 14, apartado 1, 24, apartado 1, y 98, apartados 1 a 3, de la Directiva [del IVA], en relación con el artículo 6, apartados 1 y 2, del Reglamento de Ejecución [n.º 282/2011], con los puntos 1 y 12 *bis* del anexo III de esa Directiva y los considerandos 4 y 7 de [esta], así como los principios de cooperación leal, de neutralidad fiscal, de legalidad fiscal y de seguridad jurídica, a disposiciones nacionales como las aplicadas en el presente litigio, que contemplan un tipo reducido de IVA del 5 % para productos alimenticios, entre otros, bebidas que contengan leche, remitiéndose [a la partida 2202 de la NC], excluyendo de este tipo los productos alimenticios, entre otros, bebidas que contengan leche, clasificados entre los servicios de restauración y venta de bebidas con arreglo a la [partida 56 del PKWiU] y aplicando a tales productos (a su entrega o a una prestación de servicios) un tipo reducido de IVA del 8 %, cuando un consumidor medio, al adquirir dichos productos o servicios, considere que esas entregas (servicios) satisfacen una misma necesidad?

- 2) ¿Es compatible con los principios de neutralidad fiscal y seguridad jurídica una práctica administrativa que aplique dos tipos reducidos de IVA distintos a unos productos que tienen las mismas características y [las mismas] propiedades objetivas, en función de que se presten servicios consistentes en preparar y servir ese producto, diferenciando por ello dichos productos desde un punto de vista subjetivo y no objetivo?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

- 30 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 98 de la Directiva del IVA, en relación con el anexo III, puntos 1 y 12 *bis*, de esta, el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 y el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que 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 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.
- 31 Con carácter preliminar, es preciso recordar que, a tenor del artículo 96 de la Directiva del IVA, a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios resulta aplicable, en principio, un mismo tipo de IVA, a saber, el tipo general fijado por cada Estado miembro.
- 32 Como excepción a este principio, el artículo 98 de esta Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de aplicar tipos reducidos de IVA. A tal fin, el anexo III de dicha Directiva enumera, de modo exhaustivo, las categorías de entregas de bienes y de prestaciones de servicios que pueden estar sujetas a esos tipos reducidos (sentencia de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 33 La finalidad de la facultad conferida a los Estados miembros de establecer tipos reducidos de IVA consiste en hacer menos onerosos y, por lo tanto, más accesibles para el consumidor final, que soporta en definitiva el impuesto, determinados bienes y servicios que se consideran particularmente necesarios (sentencia de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 37 y jurisprudencia citada).
- 34 Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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 del IVA, aquellas a las que se aplica el tipo reducido (sentencia de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 38 y jurisprudencia citada).
- 35 A este respecto, procede señalar que, según el artículo 98, apartado 3, de la Directiva del IVA, al aplicar los tipos reducidos a las categorías que se refieren a entregas de bienes, los Estados miembros podrán utilizar la NC con objeto de delimitar con exactitud cada una de dichas categorías. No obstante, es preciso hacer constar que el uso de la NC es tan solo una manera entre otras de delimitar con exactitud la categoría de que se trate (sentencia de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 39 y jurisprudencia citada).

- 36 Por lo tanto, siempre que las operaciones a las que se aplica el tipo reducido estén comprendidas en una de las categorías del anexo III de la Directiva del IVA y se respete el principio de neutralidad fiscal, el legislador nacional es libre, cuando delimita, en su Derecho interno, las categorías a las que pretende aplicar ese tipo reducido, de clasificar las entregas de bienes y las prestaciones de servicios incluidas en las categorías del anexo III de la Directiva del IVA según el método que considere más adecuado (sentencia de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 40).
- 37 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha considerado que, siempre que se cumplan los requisitos enunciados en el apartado anterior, el legislador nacional puede clasificar en una misma categoría diferentes operaciones sujetas a gravamen, incluidas en categorías distintas de dicho anexo III, sin distinguir formalmente entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, y someterlas al mismo tipo reducido de IVA (sentencia de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 41).
- 38 Asimismo, ha estimado que la Directiva del IVA no se opone a que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios comprendidas en la misma categoría del anexo III de dicha Directiva estén sujetas a dos tipos reducidos de IVA diferentes (sentencia de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 42 y jurisprudencia citada).
- 39 Sin embargo, es preciso recordar que, cuando los Estados miembros optan por aplicar uno o dos tipos reducidos de IVA a una de las categorías de entregas de bienes o de prestaciones de servicios que figuran en el anexo III de la Directiva del IVA o, en su caso, por limitar su aplicación de manera selectiva a una parte de las entregas de bienes o prestaciones de servicios de cada una de esas categorías, deben respetar el principio de neutralidad fiscal (sentencia de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 43 y jurisprudencia citada).
- 40 En el caso de autos, de las explicaciones facilitadas por el tribunal remitente se desprende que la normativa y la práctica controvertidas en el litigio principal llevan a distinguir entre las bebidas lácteas listas para el consumo que se comercializan en tiendas, clasificadas entre los productos alimenticios comprendidos en el código NC 2202 a las que se aplica un tipo reducido de IVA del 5 %, y las bebidas lácteas calientes que, al igual que el Classic Hot Chocolate comercializado por la demandante en el litigio principal, son preparadas por el empleado de un café a petición de un cliente para su consumo inmediato, que están comprendidas en la partida 56 del PKWiU («servicios de restauración y venta de bebidas») y sujetas a un tipo reducido de IVA del 8 %.
- 41 Por lo tanto, se aplican tipos reducidos de IVA diferentes a las bebidas lácteas anteriormente mencionadas, en función de si son objeto de venta al por menor, en una tienda, como bebida lista para el consumo, o si se preparan y suministran calientes a un cliente, como entrega de bienes, a petición de este y para su consumo inmediato. Esta distinción se deriva de su clasificación como producto alimenticio comprendido en la NC y como componente de servicios de restauración y venta de bebidas comprendidos en el PKWiU, respectivamente.
- 42 Pues bien, de la jurisprudencia mencionada en los apartados 37 a 39 de la presente sentencia se desprende, en esencia, que las entregas de bienes o prestaciones de servicios comprendidas en el anexo III de la Directiva del IVA pueden estar sujetas a dos tipos reducidos de IVA diferentes, siempre que se respete el principio de neutralidad fiscal.

- 43 En consecuencia, un método de clasificación de los productos alimenticios, como el controvertido en el litigio principal, que se basa, en particular, en el hecho de que vayan acompañados o no de servicios accesorios para su consumo, no es, en sí mismo, incompatible con el Derecho de la Unión.
- 44 Ello es tanto más cierto cuanto que, mientras que tanto los puntos 1 y 12 *bis* del anexo III de la Directiva del IVA pueden referirse a productos alimenticios idénticos o similares como «productos alimenticios» y productos objeto de «servicios de restauración y *catering*», respectivamente, del artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 se desprende que, a efectos de calificar una operación sujeta a gravamen como «servicios de restauración y *catering*», el legislador de la Unión Europea quiso atribuir una importancia decisiva no a los propios productos alimenticios ni al modo de preparación de los alimentos o de su entrega, sino a la prestación de servicios auxiliares que acompañen al suministro de alimentos preparados, servicios que deben ser suficientes para garantizar el consumo inmediato de dichos alimentos y predominantes respecto de su suministro (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de abril de 2021, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 58).
- 45 No obstante, corresponde al tribunal remitente comprobar que la normativa controvertida en el litigio principal respeta el principio de neutralidad fiscal.
- 46 A este respecto, es preciso recordar que dicho principio se opone a que entregas de bienes o prestaciones de servicios similares, que compiten entre sí, sean tratadas de manera diferente desde el punto de vista del IVA (sentencia de 22 de abril de 2021, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 44 y jurisprudencia citada).
- 47 Por 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 juez nacional, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende 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 9 de noviembre de 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, apartado 31 y jurisprudencia citada).
- 48 Por consiguiente, corresponde al tribunal remitente examinar si las bebidas lácteas clasificadas como productos alimenticios comprendidos en la partida 2202 de la NC y las bebidas lácteas calientes clasificadas como servicio comprendido en la partida 56 del PKWiU («servicios de restauración y venta de bebidas») son sustituibles entre sí a ojos del consumidor medio.
- 49 Desde esta perspectiva, el tribunal remitente deberá tener en cuenta, en primer lugar, por lo que respecta a las propiedades de las bebidas de que se trata en el litigio principal, que estas últimas presentan similitudes, concretamente por el hecho de que se preparan a partir del mismo ingrediente principal, a saber, la leche, y que, según las afirmaciones de la autoridad tributaria, presentan una consistencia líquida y un aspecto exterior similares.
- 50 No obstante, el tribunal remitente deberá comprobar también, en este contexto, si las bebidas de que se trata en el litigio principal pueden diferir sensiblemente en cuanto a su sabor, consistencia y olor, en particular porque, como señala el Gobierno polaco en sus observaciones escritas, el

consumidor podría, por lo que respecta a las bebidas lácteas calientes sujetas al tipo reducido de IVA del 8 %, pedir ingredientes adicionales que pueden influir significativamente en dichos factores. Además, el tribunal remitente deberá tomar en consideración el hecho de que las bebidas de que se trata en el litigio principal presentan una diferencia térmica que puede influir considerablemente en sus propiedades respectivas, como son su sabor y su olor.

- 51 En segundo lugar, de la resolución de remisión y de la formulación de la primera cuestión prejudicial resulta que el tribunal remitente ha declarado que los dos tipos de bebidas lácteas de que se trata en el litigio principal pretenden satisfacer una misma necesidad de consumo de bebidas no alcohólicas azucaradas.
- 52 En tercer lugar, por lo que respecta a si las diferencias entre las bebidas lácteas de que se trata en el litigio principal pueden influir decisivamente en la elección del consumidor medio a la hora de adquirir una u otra de esas bebidas, es preciso recordar que deben tenerse en cuenta a este respecto las diferencias relativas a las propiedades de los bienes o de las prestaciones de servicios en cuestión, así como a su utilización, y que son, por lo tanto, inherentes a dichos bienes o prestaciones de servicios, así como las diferencias relativas al contexto en el que se efectúan las entregas de bienes o las prestaciones de servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, apartado 41 y jurisprudencia citada).
- 53 En este contexto, procede señalar que las bebidas comercializadas por YD están destinadas a su consumo inmediato, pues se preparan específicamente a petición del cliente y se suministran calientes, mientras que no ocurre necesariamente así en el caso de las bebidas lácteas comercializadas en las tiendas, en cuya composición el consumidor no tiene, por otra parte, influencia alguna. Pues bien, parece, sin perjuicio de que el tribunal remitente compruebe este extremo, que esta diferencia puede influir decisivamente en la elección del consumidor a la hora de adquirir una u otra de esas bebidas, en la medida en que dicha elección no se efectúa en las mismas condiciones ni con la misma finalidad, y menos aún si el consumidor puede modificar la composición de las primeras bebidas pidiendo ingredientes adicionales.
- 54 Atendiendo, en particular, a los aspectos mencionados en los anteriores apartados 49 a 52, el tribunal remitente deberá determinar, en primer término, si las bebidas lácteas de que se trata en el litigio principal presentan propiedades análogas; en segundo término, si satisfacen las mismas necesidades del consumidor; y, en tercer término, si las diferencias entre esas bebidas lácteas influyen decisivamente en la elección del consumidor medio a la hora de comprar una u otra de dichas bebidas. A este respecto, procede subrayar que basta con que se cumpla el tercer criterio para que se considere que los bienes o las prestaciones de servicios de que se trate no son similares y para que su sujeción a tipos reducidos de IVA diferentes no viole, en consecuencia, el principio de neutralidad fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, apartado 31).
- 55 Habida cuenta de las razones expuestas, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 98 de la Directiva del IVA, en relación con el anexo III, puntos 1 y 12 *bis*, de esta, el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 y el principio de neutralidad fiscal, debe 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 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.

### **Costas**

- 56 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el tribunal remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, 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 Octava) 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, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018, en relación con el anexo III, puntos 1 y 12 *bis*, de esta, el artículo 6 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112, y el principio de neutralidad fiscal,**

**debe 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.**

Firmas