

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ054532

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 22 de mayo de 2014

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 6923/2012

**SUMARIO:**

**IVA. Tipo reducido. Alimentos y sustancias alimenticias. Cebos para la pesca: el destino final o efectivo que pueda dárseles no interfiere en la sujeción o no al tipo reducido. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** En relación con este asunto, la Dirección General de Tributos ha manifestado su criterio en numerosas ocasiones -valga por todas la consulta DGT, de 17-01-2013, nº V0100/2013 (NFC046338)- que no es otro que si el destino habitual e idóneo no es servir de alimento a otros animales, aunque pudieran utilizarse con este fin, no cabe aplicar el tipo reducido a las operaciones relativas a dicho producto. Sin embargo, este criterio ha sido definitivamente rechazado por el Tribunal Supremo que en sentencia, de 12 de diciembre de 2011, recurso nº 952/2009 (NFJ045867) llega a la conclusión de que el requisito para la aplicación del tipo reducido es la aptitud del producto para la alimentación humana o animal, no resultando necesario probar el destino final dado al mismo. Por lo tanto, lo que define la sujeción al tipo reducido del Impuesto, en los casos de entrega o importación de bienes en géneros en relación con la nutrición humana o la alimentación animal, es la susceptibilidad, la habitualidad, la idoneidad y la aptitud para ser utilizadas en dichos fines, sin aludir al destino final o efectivo que pueda dárseles ni al conocimiento que de ello tengan los intervinientes en la operación. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 91.

Decreto 2484/1967 (Código Alimentario Español).

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 96, 97, 98, 99 y Anexo III.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (22/05/2014), en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones sito en Avda. del Llano Castellano, nº 17, 28071-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco, por la que se resuelve, estimando, las reclamaciones económico-administrativas nº 48/015/12, y acumuladas, deducidas frente liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido, Importación.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. La Administración de Aduanas del Aeropuerto de Sondika inició procedimiento de comprobación limitada en relación con las operaciones de importación de mercancía descrita como "Gusana viva. Alimento para peces", formalizadas por determinada empresa ante la Aduana del Aeropuerto.

2. Emitidas las correspondientes propuestas de liquidación, y desestimadas las alegaciones presentadas por el obligado tributario, la Dependencia Provincial de Aduanas e IIEE de Bizkaia dictó sendas resoluciones con liquidaciones provisionales ratificando las propuestas, al entender que a la mercancía en cuestión le era aplicable el tipo general del 18% de IVA, y no el tipo del 8% declarado por la empresa.

La liquidación se efectúa de conformidad con los criterios establecidos en consultas de la Dirección General de Tributos 1804/1998, de 17 de noviembre, y V0867/2007 de 24 de abril, en las que se considera que el destino habitual e idóneo de los cebos vivos (gusanos) objeto de la consulta no es servir de alimento a otros animales, aunque pudieran utilizarse con ese fin, sino que, por sus características objetivas, son habitual e idóneamente utilizados como cebos para pesca.

En relación con alguna de las Resoluciones y Sentencias a las que el sujeto pasivo se refiere en sus alegaciones, el Departamento de Aduanas afirma que no existe contradicción entre los distintos órganos tributarios:

“(…) no se aprecia diferencia de criterio entre las consultas emanadas de la DGT y el TEAC en su Resolución de 2003, ya que ambos se mueven dentro del marco establecido por el TS al defender que son la susceptibilidad, la habitualidad, la idoneidad y la aptitud para utilizar los bienes en los fines previstos en la Ley los que determinan el tipo aplicable, y no es destino efectivo que dichos bienes puedan recibir.

La diferencia sí se observa sin embargo en la determinación de cuál es ese destino susceptible, habitual, idóneo y apto de los gusanos vivos que se importan. Para la DGT dicho destino es la utilización como cebo de pesca, lo que comporta la aplicación del tipo general del IVA, mientras que el TEAC, en su resolución de 2003, admite como destino susceptible, habitual, idóneo y apto la alimentación animal (de peces), que conlleva la aplicación del tipo reducido.”

Considera que el Tribunal Supremo atribuye prevalencia del destino habitual e idóneo de la mercancía, frente al destino efectivo, y afirma que este criterio es asumido por todos los órganos tributarios, no existiendo contradicción alguna entre los criterios del TEAC y la DGT, pues no se discute que son la susceptibilidad, la habitualidad y la idoneidad, las circunstancias determinantes del tipo impositivo de IVA aplicable al producto en cuestión.

3. El Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco (en adelante, TEAR) resolvió las reclamaciones de forma acumulada, estimando las mismas, efectuando las siguientes consideraciones:

La entidad XXX ha venido realizando importaciones de gusana viva (alimento para peces) declarando en los correspondientes DUAs que la mercancía debe tributar en IVA a tipo reducido, en cambio la Administración de Aduanas entiende que le es aplicable el tipo general del impuesto.

Esta misma discusión se planteó en ejercicios anteriores, habiéndose pronunciado este TEAR a favor de las tesis del reclamante, postura refrendada por el TEAC en resolución de recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de fecha 24/09/2003 (RG 5872/01).

A la vista de la postura de la Dirección General de Tributos y del cambio de orientación que resulta de la resolución del TEAC de fecha 13/02/2008, se vuelve a plantear la cuestión del tipo aplicable a la importación de este producto.

(…)

Después de transcribir el artículo 91. Uno 1 LIVA, el TEAR señala lo siguiente:

En definitiva, se trata de determinar si la gusana viva es un producto susceptible de ser habitual e idóneamente utilizado para la nutrición animal para lo cual habrá que atender a su destino habitual e idóneo según la tesis de las liquidaciones impugnadas o si basta para aplicar el tipo reducido IVA que el producto pueda ser utilizado, sea apto para la alimentación animal sin que sea necesario atender al destino efectivo dado al mismo como sostiene el reclamante.

Como se ha puesto de manifiesto en antecedentes de hecho la DGT tradicionalmente ha venido sosteniendo que el destino habitual e idóneo del cebo vivo (gusana) no es servir de alimento a otros animales, sino que por sus características objetivas es habitual e idóneamente utilizado para la práctica de la pesca como cebo.

Esta postura tuvo acogida en resolución del TEAC de 13/02/2008 (RG 2647-05) en la que se señala: “(…) Es decir, la clave del precepto anterior se encuentra en que lo que determina la aplicación del tipo reducido del 7% es el destino habitual e idóneo de los productos o sustancias que se comercializan, y no que el destino de las mismas pueda ser el de la alimentación animal (…).”

El TEAR indica que la resolución fue recurrida en vía contencioso administrativa ante la Audiencia Nacional que en sentencia de 17/12/2008 “ (...) confirmó las tesis del TEAC en el sentido de que es preciso atender al destino habitual e idóneo del producto con independencia de que pueda destinarse a la alimentación humana o animal.” Señala asimismo que la sentencia de la Audiencia Nacional fue recurrida en casación ante el Tribunal Supremo que, “en reciente sentencia de fecha 12/12/11 estima el recurso manteniendo la tesis tradicional en cuestión”.

## **Segundo.**

Frente a esta resolución, la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT interpone el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, formulando, en síntesis, las alegaciones que se resumen a continuación:

- El artículo 91 Uno 1 2º de la Ley 37/1992, recoge la transposición a nuestro Derecho de la Directiva 2006/112, la cual recoge en el punto 1 de ANEXO III la lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrán estar sujetas a los tipos reducidos del IVA: “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”.

- En base a lo anterior no puede aplicarse el tipo reducido a los cebos utilizados para la pesca, ya que no se utilizan “habitualmente” para la nutrición animal. Es decir, para poder aplicar el tipo reducido a los productos, es necesario que se utilicen habitual y generalmente en la alimentación humana o animal, no bastando para ello la mera aptitud, como considera el Tribunal Supremo.

- Tratándose que un producto que no se utiliza generalmente para la alimentación humana o animal, y que por tanto no se encuentra recogido en la lista del punto 1 del ANEXO III de la Directiva 2006/112, como es el caso de los cebos para la pesca objeto de este recurso, la aplicación del tipo reducido de IVA requiere acreditar su destino, conforme a la Sentencia de 3 de marzo de 2011 del TJUE. Según esta sentencia, a diferencia de lo que sucede en particular, con las especies bovina, caprina y porcina, en las que los animales, habitualmente y con carácter general, están destinados a entrar en la cadena alimentaria humana y animal, y, por consiguiente, puede aplicarse un tipo reducido de IVA a todas las entregas de animales pertenecientes a esas especies, sin que proceda examinar la situación particular del animal de que se trate, la situación de la especie equina en la Unión Europea es distinta. En este sentido, los caballos no se destinan habitualmente y con carácter general a ser utilizados en la preparación de productos alimenticios, por más que algunos de ellos sirvan efectivamente para el consumo como alimento, y, dado que el objetivo del legislador de la Unión consiste en abaratar los bienes esenciales en favor del consumidor final, concluye el TJUE que únicamente puede aplicarse un tipo reducido de IVA a la entrega de un caballo con vistas a su sacrificio para ser utilizado en la preparación de productos alimenticios. De ahí que el apartado 59 de la referida sentencia concluya que “Por consiguiente, el mencionado punto 1 no autoriza a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido de IVA a todas las entregas de caballos vivos con independencia del destino de esto”. Por lo demás, este principio, y siempre según la sentencia ahora analizada del TJUE, no contraviene el principio de neutralidad inherente al sistema común del IVA, ya que el caballo destinado al sacrificio, cuando se vende como tal, no es similar ni al caballo de competición de al caballo de recreo. Por consiguiente, las mencionadas clases de caballo no compiten entre sí, pudiendo de este modo ser gravadas con tipos impositivos de IVA diferentes. En el caso de los cebos de pesca, no es discutido en el presente supuesto el destino de los mismos para la pesca, por lo que tampoco puede cumplirse esta segunda condición.

- Por todo ello, se solicita de este Tribunal que se estime el recurso unificando el criterio manifestando, con respeto a la situación jurídica particular derivada de las Resoluciones recurridas, “que la importación de cebos para la pesca debe ser gravada al tipo general de IVA, al no tratarse de productos susceptibles de ser utilizados habitualmente para la alimentación humana y animal, como exige el artículo 91. UNO. 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y ser la pesca el destino de los mismos en el presente supuesto”.

### **Tercero.**

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, presentó escrito en el que reitera las alegaciones formuladas en su día ante el TEAR, manifestando, en síntesis, que no tiene sentido que se siga intentando que se declare que las importaciones de mercancía que realiza esta empresa deben tributar al tipo general de IVA, puesto que la sentencia del Tribunal Supremo de 12-12-2011, dictada al amparo de la jurisprudencia del TJCE, y de lo dispuesto en la Sentencia de 22-10-1998 del mismo Tribunal Supremo, es clara y contundente. Siendo el producto apto, susceptible de ser utilizado de forma habitual e idónea para la alimentación animal, no cabe acudir al destino para determinar el tipo de IVA aplicable. Y son ya dos sentencias del Tribunal Supremo, la de 1998 y la reciente de 2011, las que resuelven en ese sentido la interpretación de una norma (artículo 91 Uno 1), creando jurisprudencia al respecto.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

**Segundo.**

La cuestión a dilucidar en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se concreta en determinar si la importación de cebos para la pesca debe ser gravada al tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido o bien al tipo reducido del Impuesto.

**Tercero.**

El artículo 91, apartado uno, 1, números 1º y 2º de la Ley 37/1992, del IVA, establece, según redacción vigente en el momento de dictarse las liquidaciones:

“Artículo 91. Tipos impositivos reducidos

Uno. Se aplicará el tipo del 8 por 100 a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

1º Las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo, excepto las bebidas alcohólicas.

Se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico.

A los efectos de este número no tendrán la consideración de alimento el tabaco ni las sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen objeto de entrega, adquisición intracomunitaria o importación.

2º Los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos a que se refiere el número anterior, directamente o mezclados con otros de origen distinto.”

En lo que respecta al Código Alimentario Español, aprobado por Decreto 2484/1967, de 21 de diciembre, conviene precisar que se refiere, únicamente, a las condiciones que han de reunir los alimentos destinados al consumo humano, por lo que, en este supuesto concreto no resulta procedente recurrir al mismo a efectos de determinar “las características, aplicaciones, componentes, preparación (...)” a que se refiere el número 1º de precepto anterior.

**Cuarto.**

En cuanto a la normativa comunitaria, es en el anexo III de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde se detallan las categorías de bienes y servicios que pueden beneficiarse de tipos impositivos reducidos.

El anexo III 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», menciona en el punto 1 lo siguiente:

«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 artículo 96 de la Directiva 2006/112 dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo [general] 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».

El artículo 97 de dicha Directiva establece:

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

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

El artículo 98 de la misma Directiva tiene la siguiente redacción:

«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».

Según el criterio reiterado de la Comisión Europea, y así se deriva también de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, los Estados miembros deben realizar una transposición estricta y limitada de la categoría de bienes y servicios contenidos en el referido anexo III, sobre los que cabe aplicar, por excepción, un tipo reducido.

En relación con el anexo III citado, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en Sentencia de 3 de marzo de 2011 en el asunto C-41/09, resuelve el recurso presentado por la Comisión de las Comunidades Europeas en el que solicita al Tribunal de Justicia que declare el incumplimiento por parte del Reino de los Países Bajos de las obligaciones referidas, entre otras, a los artículos 96 a 98 de la Directiva, en relación con el anexo III de ésta, al aplicar un tipo de gravamen reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados animales vivos –los caballos en particular-, que no son utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios para consumo humano o animal.

Aunque la referida sentencia se refiere a los caballos, los argumentos vertidos pueden resultar ilustrativos para abordar la cuestión controvertida en este recurso. En síntesis, en cuanto a la finalidad del punto 1 del Anexo III, la Sentencia del TJUE recuerda que el propósito del legislador de la Unión era que tanto los bienes esenciales como los bienes y servicios relacionados con fines sociales o culturales pudieran gravarse con un tipo reducido de IVA, siempre que ello no implicara riesgo de distorsión de la competencia o que tal riesgo fuera de poca entidad. Mencionados al principio del anexo III, antes incluso que el «suministro de agua» y los «productos farmacéuticos», los productos alimenticios forman parte de los bienes esenciales. Al permitir que se aplicara a los productos alimenticios un tipo reducido de IVA, en lugar del tipo general, el legislador de la Unión se propuso abaratar tales productos y, por consiguiente, hacerlos más accesibles para el consumidor final, que es quien soporta en definitiva el IVA. Lógicamente, con el fin de alcanzar plenamente el mencionado objetivo, el legislador de la Unión hizo extensible la aplicación del tipo reducido de IVA a aquellos elementos que, sin ser propiamente productos alimenticios, son utilizados normalmente en la preparación de tales productos. Al utilizar el adverbio «normalmente» en el segundo fragmento de frase del citado punto 1, el legislador de la Unión quiso referirse a aquellos animales que, habitualmente y con carácter general, están destinados a entrar en la cadena alimentaria humana y animal. Así sucede, en particular, con las especies bovina, ovina, caprina y porcina, mencionadas en el punto a. 4, letra a), de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios. Por consiguiente, puede aplicarse un tipo reducido de IVA a todas las entregas de animales pertenecientes a esas especies, sin que proceda examinar la situación particular del animal de que se trate.

Los argumentos utilizados por el TJUE para llegar a la conclusión de que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 a 99, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en relación con el anexo III de ésta, al aplicar un tipo reducido de IVA a todas las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de caballos son los siguientes:

(...)

En cambio, es notorio que la situación de la especie equina en la Unión Europea es distinta a la de las especies citadas en el apartado anterior. En efecto, tal como ha observado el Abogado General en el punto 65 de sus conclusiones, los caballos no se destinan habitualmente y con carácter general a ser utilizados en la preparación de productos alimenticios, por más que algunos de ellos sirvan efectivamente para el consumo humano o animal.

57

Teniendo en cuenta esta situación particular de los caballos, algunos de los cuales pueden destinarse a su consumo como alimento a pesar de que los animales de esta especie no se utilicen normalmente en la preparación de productos alimenticios, procede considerar que, a la luz del objetivo del legislador de la Unión consistente en abaratar los bienes esenciales en favor del consumidor final, el punto 1 del anexo III debe interpretarse en el sentido de que únicamente puede aplicarse un tipo reducido de IVA a la entrega de un caballo con vistas a su sacrificio para ser utilizado en la preparación de productos alimenticios.

58

Procede añadir que, según reiterada jurisprudencia, las disposiciones que tengan el carácter de excepción a un principio han de interpretarse en sentido estricto (véanse, entre otras, las sentencias de 12 de diciembre de 1995, Oude Luttikhuis y otros, anexo C-399/93, Rec. p. I-4515, apartado 23, y de 17 de junio de 2010, Comisión/Francia, C-492/08, Rec. p. I-0000, apartado 35). Pues bien, permitir que se aplique un tipo reducido de IVA a todas las entregas de caballos supondría realizar una interpretación en sentido amplio del punto 1 del anexo III.

59

Por consiguiente, el mencionado punto 1 no autoriza a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido de IVA a todas las entregas de caballos vivos con independencia del destino de éstos.

60

Ninguna de las restantes alegaciones del Reino de los Países Bajos y de los dos Estados miembros que intervienen en apoyo de las pretensiones de aquél puede desvirtuar la conclusión expuesta.

61

En efecto, en primer lugar, por lo que se refiere al Reglamento núm. 504/2008, relativo a los métodos de identificación de los équidos, es verdad que, a tenor del apartado 1 de su artículo 20, un animal equino «se considerará destinado al sacrificio para el consumo humano, a menos que se certifique de manera irreversible lo contrario» en el documento de identificación del animal. El apartado 2 del mismo artículo precisa que, antes de proceder a cualquier tratamiento de los que allí se contemplan, el veterinario responsable determinará la situación del animal equino, bien como animal destinado al sacrificio para el consumo humano, «que es el caso por defecto», bien como animal no destinado al sacrificio para el consumo humano.

62

No obstante, cabe señalar que el objetivo del Reglamento núm. 504/2008, es muy diferente al del punto 1 del anexo III. En efecto, dicho Reglamento tiene en cuenta el hecho de que los caballos pueden consumirse en el ámbito de la alimentación humana y, en consecuencia, establece un régimen destinado a garantizar que ningún caballo que entre en la cadena alimentaria humana sea impropio para el consumo. En este contexto, en aras de controlar al máximo la administración de los medicamentos veterinarios, el citado Reglamento dispone que los équidos están destinados, en principio, al sacrificio para el consumo humano.

63

Ahora bien, el Reglamento núm. 504/2008 no permite determinar qué caballos serán finalmente destinados a ese fin. Por lo demás, el artículo 20 de dicho Reglamento también afirma que un caballo puede no estar destinado al consumo humano.

64

En tales circunstancias, del artículo 20 del Reglamento núm. 504/2008 no puede deducirse que, según el legislador de la Unión, los caballos son utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios.

65

En segundo lugar, por lo que se refiere al argumento según el cual todas las entregas de caballos deberían estar sujetas a un tipo reducido de IVA en virtud del punto 11 del anexo III, debe ponerse de relieve que

en los Estados miembros los caballos no se utilizan habitualmente y con carácter general para la producción agraria. De ello resulta que debe aplicarse un razonamiento análogo al seguido en el marco del punto 1 del mismo anexo, a saber, que únicamente puede aplicarse un tipo reducido de IVA a las entregas de caballos con vistas a su utilización para la producción agraria. Así pues, al igual que dicho punto 1, el punto 11 tampoco autoriza a aplicar un tipo reducido de IVA a todas las entregas de caballos.

66

En tercer lugar, por lo que se refiere a la alegación basada en el principio de neutralidad del IVA, del que se afirma que se opone a la determinación del tipo de gravamen aplicable de dicho impuesto en función del destino de los caballos, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA se opone a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA, de manera que tales mercancías o servicios deben estar sujetos a un tipo de gravamen uniforme (véanse, entre otras, las sentencias de 11 de octubre de 2001, Adam, C-267/99, Rec. p. I-7467, apartado 36, y de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C-94/09, Rec. p. I-0000, apartado 40). Pues bien, habida cuenta de su respectiva utilización, el caballo destinado al sacrificio, cuando se vende como tal, no es similar ni al caballo de competición ni al caballo de recreo. Por consiguiente, tal como ha observado el Abogado General en el punto 78 de sus conclusiones, las mencionadas clases de caballos no compiten entre sí, de modo que pueden ser gravadas con tipos impositivos de IVA diferentes.

#### **Quinto.**

La Dirección General de Tributos ha manifestado su criterio en numerosas consultas vinculantes, entre las que cabe destacar, por la similitud con el caso ahora estudiado, la número V0100/2013, de 17 de enero), en la que ese Centro Directivo da respuesta a la consulta formulada por una entidad que se dedica a la importación, distribución y venta de gusanos vivos para cebos de pesca, señalando lo siguiente: “En el supuesto consultado, el destino habitual e idóneo de los cebos vivos (gusanos) comercializados no es servir de alimento a otros animales, aunque pudieran utilizarse con este fin, sino que, por sus características objetivas, son habitual e idóneamente utilizados como cebos para la pesca, por lo que no cabe aplicar el tipo reducido a las operaciones relativas a dicho producto, debiendo tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21 %”.

Puede citarse también la Consulta núm. V2527/10, formulada por una empresa que comercializa cebos vivos para la pesca y los adquiere a mariscadores autónomos. En esta consulta la DGT concluye así:

“En consecuencia con lo anterior este Centro directivo le informa lo siguiente:

1º.- Tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 8 por ciento las entregas de moluscos o crustáceos destinados a ser alimento de otros animales.

2º.- Tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 18 por ciento las entregas de moluscos o crustáceos utilizados como cebos vivos para la pesca objeto de consulta, dado que no son susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente como alimentación animal.”

#### **Sexto.**

En relación con el tema controvertido, este Tribunal Central dictó en su día la Resolución 4461/2001, de 28 de abril de 2004, en unificación de criterio, al considerar:

“(…) que la finalidad principal de una cerda reproductora es la obtención de un producto (sus crías) que, bien directamente, bien después de un proceso de engorde, se destinarán al consumo humano, por lo que, de acuerdo con la redacción del artículo 91.Uno.1.2º de la Ley 37/1992 vigente en el ejercicio 1999, resulta aplicable el tipo reducido del 7% a las entregas de dichos animales. La resolución recurrida señala acertadamente que <<la condición específica, respecto de los animales vivos, para la aplicación del tipo reducido, radica en que se utilicen habitual e idóneamente para la obtención de alimentos. Y esa condición indiscutiblemente es de aplicación a los animales reproductores siempre que el mismo animal, y el objeto de la reproducción, tengan como finalidad la obtención de alimentos>>, y que el destino final del animal reproductor es la obtención de alimento.”

La resolución del TEAC RG 2647/05, de 13 de febrero de 2008, supuso en efecto -y así es apreciado por el TEAR del País Vasco- un cambio de orientación del criterio anterior, pues en la misma este Tribunal Central considera que hay que atender al destino habitual e idóneo de los productos o sustancias que se importan o comercializan con independencia de que eventualmente puedan destinarse a la alimentación animal. Se decía así:

“(…) el art. 91 de la LIVA exige para la aplicación del tipo reducido del 7% que las sustancias o productos sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la alimentación animal. Las mercancías comercializadas por la entidad objeto de la presente resolución, aunque pueden utilizarse como alimentos de otros animales no es sin embargo éste su destino habitual e idóneo, por lo que no cabe aplicar el tipo reducido a las operaciones relativas a dichos animales, considerando este Tribunal conforme a derecho la regularización efectuada por el órgano inspector. Es decir, la clave del precepto anterior se encuentra en que lo que la aplicación del tipo reducido del 7% es el destino habitual e idóneo de los productos o sustancias que se comercializan, y no que el destino las mismas pueda ser el de la alimentación animal. Aplicando lo anterior al caso que estamos analizando, llegamos a la conclusión de que los productos comercializados por la entidad CCC S.L. que han sido regularizados por la Inspección, y que hemos detallado en los antecedentes de hecho ("Cebos naturales en salmuera" y "Cebos vivos para la pesca") con independencia de que puedan destinarse a la alimentación animal o humana, no es el destino habitual e idóneo de los mismos, por lo que no cabe aplicar el tipo del 7%. El destino habitual de los productos comercializados por la entidad CCC S.L. es el de cebo para la pesca, con independencia de que en alguna ocasión dichos productos se puedan destinar a la alimentación animal, pero no es ésta última su finalidad habitual e idónea”.

Frente a esta Resolución del Tribunal Central, se dedujo recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, resuelto en la sentencia de 17 de diciembre de 2008 (Rec. nº 151/2008). En esta resolución, la Audiencia Nacional estudia la aplicación del tipo impositivo reducido de algunos productos (en lo que aquí interesa: “cebos vivos para la pesca”) comercializados por la empresa recurrente. No se discute en ningún momento que los productos sean aptos para la alimentación animal, directamente o mezclados con otros productos sino en la consideración de la naturaleza y finalidad propia de los cebos, de su inclusión o no en la definición como alimento animal. Este es el argumento esgrimido por la Audiencia Nacional para desestimar el recurso:

“En virtud del artículo 2 del Real Decreto 56/2002, de 18 de enero, por el que se regulan la circulación y utilización de materias primas para la alimentación animal y la circulación de piensos compuestos, la definición de alimento para animal es la siguiente: "Los productos de origen vegetal y animal en estado natural, frescos o conservados, y los productos derivados de su transformación industrial, así como las sustancias orgánicas e inorgánicas, simples o mezcladas, contengan o no aditivos, que estén destinados a la alimentación animal por vía oral", siendo algo, pues, diferente del "cebo" cuya única finalidad no es sino la de servir de atracción del animal para su pesca, definición corroborada por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, que define al Cebo: "2. En la pesca, alimento, real o simulado, con que se atrae a los peces."

En definitiva, las mercancías comercializadas por la actora, aunque puedan utilizarse como alimentos de animales, no es tal su destino habitual e idóneo, tal y como, en definitiva, pone de relieve el propio y concreto destino, dado por la actora de servir de cebo para la pesca; por lo que no cabe aplicar el tipo reducido del 7% sino el del 16% (tipo general).”

Sin embargo, este criterio ha sido definitivamente rechazado por el Tribunal Supremo en sentencia de 12 de diciembre de 2011 en la que, casando la anterior sentencia de la Audiencia Nacional y la resolución de este Tribunal Central, se llega a la conclusión de que el requisito para la aplicación del tipo reducido es la aptitud del producto para la alimentación humana o animal, no resultando necesario probar el destino final dado al mismo.

En efecto, la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2011 (Rec. nº 952/2009), afirma en sus fundamentos de derecho tercero y cuarto:

TERCERO.- Descritos someramente los términos en que se plantea el debate, procede analizar si el art. 91.1 de la LIVA exige para la aplicación del tipo reducido, que el destino final del producto sea la utilización para la nutrición animal o resulta suficiente con el hecho de que el producto sea susceptible de ser habitual e idóneamente utilizado para la nutrición humana o animal.

Pues bien, el art. 91.1 de la LIVA establece, literalmente, que se aplica el tipo del 7% a las operaciones siguientes: « 1.- Las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen, que por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario.

2.- Los animales, vegetales y demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos a que se refiere el número anterior, directamente o mezclándolos con otros de origen distinto».

Y esta Sala se ha pronunciado en la Sentencia de 22 de octubre de 1998 (rec. cas. núm. 7089/1992) sobre la aplicación del tipo reducido del IVA a determinados productos destinados a la alimentación bajo la vigencia del Real Decreto 2028/85, de 30 de octubre, en los siguientes términos:

«Tanto la Sentencia de instancia como el Abogado del Estado, parten de la base de considerar que los elementos determinantes de la aplicación del tipo reducido del IVA, en el caso de [importación de una partida de melazas de remolacha destinada a la producción de alcohol rectificado de caña] , son el efectivo destino para nutrición humana de las melazas de caña de azúcar importadas y el conocimiento de ese destino por el sujeto pasivo.

Sin embargo el art. 57 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 2028/85 de 30 de Octubre , dictado para la aplicación de la anterior Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido nº. 30/85 de 2 de Agosto, habla de sustancias o productos elaborados ( nº.1, 2º) e incluso de animales, semillas y materiales de origen animal o vegetal ( nº.1, 3º) que "sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizadas para la nutrición humana" ( nº. 1,10) que resulten aptas para la alimentación animal (nº. 1,2,) o que sean "susceptibles" de ser habitual e idóneamente utilizados para la obtención o reproducción de los productos a que se refieren los apartados 1º, 2º, anteriores ( nº 1,3º).

En consecuencia lo que define la sujeción al tipo reducido del 6% del IVA, en los casos de entrega o importación de géneros en relación con la nutrición humana o la alimentación animal, es la susceptibilidad, la habitualidad, la idoneidad y la aptitud para ser utilizadas en dichos fines que son elementos objetivos antecedentes y no se alude al destino final que pueda dárseles ni al conocimiento que de ello tengan los intervinientes en la operación .

Con base, sin duda, en ese criterio la Dirección General de Tributos evacuó la consulta formulada por la Asociación General de Fabricantes de Azúcar en España, en el sentido de considerar ajustado a derecho que el tipo impositivo aplicable a las entregas de melaza realizadas por la fábricas azucareras era el reducido del 6% en cuanto al IVA.

Cierto es que en el caso a que se refieren estos autos no se trata de ventas interiores, sino de importación, pero también lo es que el art. 57 del Reglamento, antes comentado, se refiere indistintamente a entregas o en su caso, las importaciones, sin que la inclusión de ciertas singularidades, que afectan a estas últimas, en otro título específico ( el II), afecte -como parece entender la Sala de instancia- a las circunstancias de aplicación del "tipo impositivo", que se regula exclusivamente y con carácter general, que incluye a las operaciones de importación, en el Título III del mismo Reglamento » (FD Tercero).

La doctrina contenida en esta Sentencia, pese a referirse a la normativa anterior a la Ley 37/1992, resultaría aplicable a las liquidaciones giradas con posterioridad a la entrada en vigor de la citada norma, pues el contenido legal, arriba transcrito, no difiere en este punto de lo previsto en el art. 57 del Reglamento del IVA de 1985 . En ambos casos, tanto el precepto legal como el reglamentario se refieren a que los productos «sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal ».

La solución adoptada por esta Sala en la mencionada Resolución de 22 de octubre de 1998 se encuentra, de esta forma, en la línea mantenida por la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ( TJUE), contenida, entre otras, en las Sentencias de 3 marzo de 2011 (C- 41/09) y de 12 de mayo de 2011 (C-441/09 y C-453/09), respecto de la aplicación del tipo reducido de IVA a las entregas, importaciones y entregas intracomunitarias de caballos.

En la Sentencia de 3 de marzo de 2011, el TJUE concluía que « el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 12 de la Sexta Directiva, en relación con el anexo H de la misma, así como de los artículos 96 a 99, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en relación con el anexo III de ésta, al aplicar un tipo reducido de IVA a todas las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de caballos », realizando al respecto las siguientes consideraciones:

« 53 Mencionados al principio del anexo III, antes incluso que el "suministro de agua" y los "productos farmacéuticos", los productos alimenticios forman parte de los bienes esenciales. Al permitir que se aplicara a los productos alimenticios un tipo reducido de IVA, en lugar del tipo general, el legislador de la Unión se propuso abaratar tales productos y, por consiguiente, hacerlos más accesibles para el consumidor final, que es quien soporta en definitiva el IVA (véanse, entre otras, las sentencias de 3 de octubre de 2006 , Banca popolare di Cremona, C-475/03, Rec. p. I-9373, apartado 22 , y de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros, C-283/06 y C-312/06, Rec. p. I-8463, apartado 30). Lógicamente, con el fin de alcanzar plenamente el mencionado objetivo, el legislador de la Unión hizo extensible la aplicación del tipo reducido de IVA a aquellos elementos que, sin ser propiamente productos alimenticios, son utilizados normalmente en la preparación de tales productos.

54 De lo anterior resulta, por un lado, que el punto 1 del anexo III únicamente permite aplicar un tipo reducido de IVA a los animales vivos utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios y, por otro, que la finalidad de dicha disposición no es otra que facilitar la adquisición de los referidos productos alimenticios por el consumidor final.

55 Al utilizar el adverbio "normalmente" en el segundo fragmento de frase del citado punto 1, el legislador de la Unión quiso referirse a aquellos animales que, habitualmente y con carácter general, están destinados a

entrar en la cadena alimentaria humana y animal. Así sucede, en particular, con las especies bovina, ovina, caprina y porcina, mencionadas en el punto a. 4, letra a), de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios.

Por consiguiente, puede aplicarse un tipo reducido de IVA a todas las entregas de animales pertenecientes a esas especies, sin que proceda examinar la situación particular del animal de que se trate.

56 En cambio, es notorio que la situación de la especie equina en la Unión Europea es distinta a la de las especies citadas en el apartado anterior. En efecto, tal como ha observado el Abogado General en el punto 65 de sus conclusiones, los caballos no se destinan habitualmente y con carácter general a ser utilizados en la preparación de productos alimenticios, por más que algunos de ellos sirvan efectivamente para el consumo humano o animal.

57 Teniendo en cuenta esta situación particular de los caballos, algunos de los cuales pueden destinarse a su consumo como alimento a pesar de que los animales de esta especie no se utilicen normalmente en la preparación de productos alimenticios, procede considerar que, a la luz del objetivo del legislador de la Unión consistente en abaratar los bienes esenciales en favor del consumidor final, el punto 1 del anexo III debe interpretarse en el sentido de que únicamente puede aplicarse un tipo reducido de IVA a la entrega de un caballo con vistas a su sacrificio para ser utilizado en la preparación de productos alimenticios.

[...]

65 En segundo lugar, por lo que se refiere al argumento según el cual todas las entregas de caballos deberían estar sujetas a un tipo reducido de IVA en virtud del punto 11 del anexo III, debe ponerse de relieve que en los Estados miembros los caballos no se utilizan habitualmente y con carácter general para la producción agraria. De ello resulta que debe aplicarse un razonamiento análogo al seguido en el marco del punto 1 del mismo anexo, a saber, que únicamente puede aplicarse un tipo reducido de IVA a las entregas de caballos con vistas a su utilización para la producción agraria. Así pues, al igual que dicho punto 1, el punto 11 tampoco autoriza a aplicar un tipo reducido de IVA a todas las entregas de caballos.

66 En tercer lugar, por lo que se refiere a la alegación basada en el principio de neutralidad del IVA, del que se afirma que se opone a la determinación del tipo de gravamen aplicable de dicho impuesto en función del destino de los caballos, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA se opone a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA, de manera que tales mercancías o servicios deben estar sujetos a un tipo de gravamen uniforme (véanse, entre otras, las sentencias de 11 de octubre de 2001, Adam, C-267/99, Rec. p. I-7467, apartado 36, y de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C-94/09, Rec. p. I-0000, apartado 40). Pues bien, habida cuenta de su respectiva utilización, el caballo destinado al sacrificio, cuando se vende como tal, no es similar ni al caballo de competición ni al caballo de recreo. Por consiguiente, tal como ha observado el Abogado General en el punto 78 de sus conclusiones, las mencionadas clases de caballos no compiten entre sí, de modo que pueden ser gravadas con tipos impositivos de IVA diferentes».

Por lo tanto, conforme a lo establecido en las mencionadas Sentencias, el TJUE diferencia entre los productos que «normalmente» se utilizan en la preparación de productos alimenticios y aquellos que no lo son. Con relación a los primeros se permite la aplicación del tipo reducido sin que resulte necesario acreditar el destino de los productos, exigencia que, por el contrario, debe cumplirse en el segundo de los supuestos.

Pues bien, en el caso de Internacional Barti 2000, S.L. los productos sobre los que aplicó el tipo reducido eran «aptos para la pesca y para la alimentación animal», lo que, como afirma la Sala de instancia, «es aceptado por la Administración en todo momento». Por tanto, debe concluirse que tratándose de productos aptos para la alimentación animal, no resulta necesario probar el destino final dado a los mismos, siendo procedente, en consecuencia, la aplicación del tipo reducido.

CUARTO.-En atención a los razonamientos expuestos, procede declarar la estimación del recurso de casación, y resolviendo conforme a lo solicitado en el correspondiente escrito de formalización, procede la anulación tanto de la Sentencia recurrida como de la Resolución del TEAC originariamente impugnada, así como de la liquidación del Impuesto, en su día, girada por la Administración».

Es importante tener en cuenta, además, que con el criterio de la Dependencia de Aduanas, de entender que los productos objetivamente considerados no se utilizan exclusivamente para la nutrición humana o animal, se está invirtiendo la carga de la prueba, al pretender que sea el empresario el que debe probar que el producto «Gusana viva. Alimento para peces», al que aplica el tipo reducido del IVA, es de utilización exclusiva para alimento, colocando en la práctica al obligado tributario en posición de tener que probar un hecho negativo: cual es que el producto adquirido no se utiliza como cebo.

Por ello, de acuerdo con el criterio del TEAR del País Vasco, en un caso como el que se contempla en el presente supuesto, y habiendo descrito el sujeto pasivo la mercancía importada como «Gusana viva. Alimento para peces», se considera que «tratándose de productos aptos para la alimentación animal no es preciso acreditar el destino efectivo que se ha dado a los mismos, siendo aplicable el tipo reducido del impuesto».

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se desestima el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la DIRECTORA GENERAL DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra resolución del Tribunal Regional del País Vasco,

**ACUERDA**

DESESTIMARLO.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.