

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ045867

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 12 de diciembre de 2011

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 952/2009

SUMARIO:

IVA. Tipo impositivo. Tipo reducido. Entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones. Alimentos y bebidas. Alimentos y sustancias alimenticias. Los productos sobre los que la recurrente aplicó el tipo reducido eran «aptos para la pesca y para la alimentación animal». 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. [Vid., en sentido contrario, SAN, de 17 de diciembre de 2008, recurso nº 151/2008 (NFJ031731), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 91.Uno.1.1.º.

PONENTE:*Don Ángel Aguallo Avilés.*

Magistrados:

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO
Don RAMON TRILLO TORRES

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a doce de Diciembre de dos mil once.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. al margen anotados, el presente recurso de casación núm. 952/2009, promovido por la mercantil INTERNACIONAL BARTI 2000, S.L. , representada por el Procurador de los Tribunales don Luis Pozas Osset, contra la Sentencia de 17 de diciembre de 2008, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional , recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 151/2008, instado frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 13 de febrero de 2008, que estimó en parte la reclamación económico-administrativa formulada contra los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, de 29 de abril de 2005, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Cataluña, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, tercer trimestre del ejercicio 2000.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO , representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El 26 de noviembre de 2004, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Cataluña incoó a la sociedad Internacional Barti 2000, S.L. Acta de disconformidad núm. 70934580 por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 2000 a 2002, en la que se hacía constar, entre otros extremos relevantes, que la entidad había realizado la actividad de

distribución al por mayor de cebos para la pesca, siendo los productos comercializados por el obligado tributario durante los periodos comprobados los siguientes:

- "a. ELLEVI-RIU en la que figuran diferentes tipos de cebos y engodos para la pesca de río.
- b. ELLEVI-MAR "monofilamentos, masillas y engodos" en la que figuran diferentes tipos de cebos y engodos para la pesca de mar.
- c. GOLD-BAIT "cebos naturales en salmuera"
- d. NORMANDIE APTAS "cebos vivos para la pesca".

Los productos sobre los que el sujeto pasivo aplicó el tipo reducido del 7 por 100 en el IVA eran los correspondientes a la denominación GOLD BAIT y NORMANDIE APTAS. Por el contrario, la Inspección consideró que el tipo aplicable a las entregas de esos productos era el 16 por 100 y, consecuentemente, procedió a modificar la cuota al tipo general, el recargo de equivalencia al tipo general y la cuota correspondiente a adquisiciones intracomunitarias. Con base en lo previsto en el art. 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en el Código Alimentario y en diversas consultas de la Dirección General de Tributos, la Administración puso de manifiesto que para la aplicación del tipo reducido, era necesario que el destino habitual de los productos sea la alimentación humana o animal, no que se trate de productos que simplemente puedan ser utilizados para dicha alimentación.

Emitido el preceptivo Informe ampliatorio y tras el escrito de alegaciones de la obligada tributaria, finalmente, el 29 de abril de 2005, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña dictó Acuerdo de liquidación provisional que recogía una debuta tributaria por importe de 763.550,63 euros (642.602,79 euros correspondientes a cuota y 120.947,84 euros de intereses de demora).

Por otro lado, mediante Acuerdo de fecha 22 de noviembre de 2004 de la Inspectora Coordinadora de Unidad, se autorizó el inicio del correspondiente expediente sancionador por la existencia de una posible infracción tributaria en relación con los hechos que se pusieran de manifiesto en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas.

Con fecha 26 de noviembre de 2004, se notifica a Internacional Barti 2000, S.L. dicho Acuerdo y la propuesta de imposición de sanción. La Dependencia Regional de Inspección de Cataluña, con fecha 29 de abril de 2005, dictó Acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria grave, por importe de 167.181,48 euros.

Segundo.

Contra ambos Acuerdos, Internacional Barti 2000, S.L. formuló, con fecha 1 de junio de 2005, reclamación económico-administrativa (R.G. 2647-05; R.S. 11-08) ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que dictó Resolución de fecha 13 de febrero de 2008, estimando parcialmente la reclamación, confirmando la liquidación tributaria y anulando la sanción impuesta.

En lo que aquí interesa, el TEAC sostiene que el art. 91 de la LIVA « exige para la aplicación del tipo reducido del 7% que las substancias 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 INTERNACIONAL BARTI 2000 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 INTERNACIONAL BARTI 2000 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 » (FD Segundo).

Tercero.

Disconforme con la Resolución del TEAC, la representación procesal de Internacional Barti 2000, S.L., interpuso, el 15 de abril de 2008, recurso contencioso-administrativo núm. 151/2008, formulando la demanda mediante escrito presentado el día 16 de septiembre de 2008, en el que plantea la cuestión de determinar si a las entregas y adquisiciones objeto de regularización les resulta aplicable el tipo reducido del IVA o, por el contrario, y como sostiene la Administración demandada, les resulta aplicable el tipo general. Aduce la recurrente que la

finalidad de los productos comercializados es la de ser utilizados en general como cebos de pesca, aunque no por ello dejan de ser a su vez alimentos habitualmente utilizados para el consumo animal, bien directamente o mezclados con otros productos de origen distinto.

El 17 de diciembre de 2008, la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó Sentencia, desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto.

La Sentencia de instancia, después de transcribir el art. 91 de la LIVA, señala que « aquellos productos sobre los que aplicó el tipo reducido, son los denominados GOLD BAIT y NORMANDIE APTAS » porque entiende la recurrente que estos productos « son utilizados por sus clientes normalmente como cebo, tanto en la pesca deportiva como en la artesanal con anzuelo e industrial, pero también como alimento en acuarios y piscifactorías, llegando incluso a afirmar que, además de venta de anélidos o pescado para ser utilizado directamente como alimentos de otros animales vivos en piscifactoría y de la venta de anélidos de gran tamaño para su uso en la pesca del palangre industrial, cuyo producto, la pesca, revierte directamente en el consumo humano, existen ventas de invertebrados para la acuicultura, por ser alimento idóneo para mariscos -en especial gambas- » .

Sin embargo -afirma la Sala-, « lo que aquí se discute no es tanto el que los productos comercializados por la actora sean aptos para la pesca y para la alimentación animal, lo que incluso es aceptado por la Administración en todo momento, sino que ése sea precisamente sea el destino habitual e idóneo de los productos o sustancias comercializados por la actora, cuestión esta última que constituye la clave del precepto regulador del tipo reducido más arriba transcrito » . Y el anterior artículo « exige que las materias o productos sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la alimentación animal, circunstancia que, como pone de relieve la resolución impugnada, no se da en el presente caso, ya que el destino dado precisamente por la actora a los productos comercializados es la de servir de cebo para la pesca y no de alimentación animal en piscifactorías o acuarios, extremo sobre el cuál, por lo demás, ninguna prueba concreta aporta en este proceso »; y, sin que « el informe-dictamen del IRTA que figura en el expediente, obste a lo anterior ya que, se insiste, en ningún momento se ha discutido que los productos (pescados, crustáceos y otros invertebrados) comercializados por Barti 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. 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" ».

Por todo ello -concluye la Sala de instancia-, « 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) » (FD Tercero).

Cuarto.

Mediante escrito presentado el 14 de enero de 2009, la representación procesal de Internacional Barti 2000, SL preparó recurso de casación, formalizando la interposición por escrito registrado el 11 de marzo de 2009, en el que, al amparo de lo previsto en el art. 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), planteó dos motivos, limitando el recurso a la liquidación del IVA correspondiente al tercer trimestre del año 2000, por ser la única que alcanza la summa gravaminis exigida para acceder a la vía casacional.

En el primer motivo, la recurrente denuncia la vulneración del art. 91.1 de la LIVA, por cuanto la Sentencia de instancia al entender inaplicable el tipo reducido del 7 por 100 sobre la base de que «el destino habitual e idóneo» de las mercancías comercializadas por Internacional Barti 2000 no es el de ser utilizadas como alimentos de animales, está aplicando «un criterio finalista que conculca la doctrina establecida por es[t]a Excm. Sala, en relación con la aplicación de tipo reducido de I.V.A.», tal como se recoge en «la Sentencia de es[t]a Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, Sección 2 de fecha 22 de Octubre de 1998, recurso 7089/1992 », en la que se dice que «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» (págs. 4-5). De igual forma -añade-, «la Administración recurrida -y el Abogado del Estado- infringen, además, el propio

criterio vinculante de la Agencia Tributaria en esta materia», recogido en la «Consulta 0693-98 de 23-4-1998, fecha de salida 23-4-1998, efectuada a la Agencia Tributaria en relación al tipo de I.V.A. aplicable a la importación de cebos vivos, en la que la Dirección General considera que "tributarán por el Impuesto del Valor Añadido al tipo impositivo del 7 por ciento las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de cebos vivos para la pesca"; y, en el mismo sentido, la «Consulta 1649-02 de 01-10-2002» (pág. 5). Igual respuesta ofreció «la Administración Tributaria, a través de su programa 4 "Informa", en consulta 1044 de fecha 14 de mayo 2003» (pág. 6).

En el segundo motivo de casación, se aduce la vulneración del art. 24 de la Constitución española al infringir la Sentencia de instancia las reglas de la sana crítica en la interpretación de la prueba en la medida en que «ni tan siquiera menciona o valora mínimamente los documentos señalados de doce al veintisiete, folios veintiséis al cuarenta y uno del expediente, consistentes en las facturas giradas a mi mandante por uno de sus principales proveedores, que acreditan que los productos que BARTI adquiría para su comercialización a terceros, sin manipulación alguna, le eran facturados al tipo reducido del 7%», ni dice nada sobre «la prueba documental obrante al folio 25 del expediente administrativo del TEAC, consistente en Certificado Veterinario Oficial que constata que todos los productos comercializados por INTERNACIONAL BARTI 2000 S.L. son aptos para la pesca y para la alimentación animal, certificación exigida por la Directiva de la C.E.E. en las exportaciones intercomunitarias de productos para alimentación animal», del mismo que obvia también «la prueba documental obrante al folio 24 del expediente administrativo del TEAC, consistente en etiquetas de los productos de INTERNACIONAL BARTI 2000 S.L., en las que, en cumplimiento de la ley, se señala literalmente que los mismos son "aptos para el consumo animal"» (págs. 6-7). Finalmente, con relación al informe del IRTA, la representación procesal de Internacional Barti 2000, S.L. considera que «el error en la valoración del dictamen del IRTA por parte de la Sala recurrida, estriba en que, del mismo, no sólo se desprende que todos los productos comercializados por INTERNACIONAL BARTI 2000 S.L. son objetivamente, idóneos y susceptibles de constituir alimento animal, sino que parte de ellos tiene incluso ese único destino, con lo que, tanto por criterio finalista se cumplirían los requisitos exigidos por el art. 91.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del I.V.A., procediendo la aplicación del tipo reducido del 7%. Por lo tanto, el uso habitual de algunos productos como cebo de pesca, que constituirían alimento animal, no empece además que ese mismo u otros productos comercializados por INTERNACIONAL BARTI 2000 S.L. se destinen directamente a la alimentación animal en acuicultura, extremo éste contenido en el dictamen del IRTA y que la sentencia recurrida obvia, y que prueban, por dictamen emitido por un organismo público, no sólo la idoneidad de dichos productos como susceptibles de constituir alimentación animal, sino también su uso directo como alimento en piscifactorias, frescos o empleados en la fabricación de piensos compuestos para animales acuáticos» (pág. 9).

Quinto.

Mediante escrito presentado el día 30 de octubre de 2009, el Abogado del Estado formuló oposición al recurso de casación interesando su desestimación y la confirmación de la Sentencia recurrida con imposición de costas a la recurrente.

Para el defensor del Estado, «[l]a cuestión que en el recurso se plantea tiene carácter exclusivamente probatorio, esto es, discernir si el tipo de IVA aplicable debe ser el 7 o el 16% en función del destino que la recurrente da a los productos obtenidos con destino animal; si la alimentación o -como entendió la sentencia- la utilización como cebo en la pesca», debiendo resolverse de acuerdo con «la doctrina de la Sala en materia de prueba» recogida en la «sentencia de 23 de mayo de 2006 (Rec. de Cas. 69/01)», en la que el Tribunal concluye que lo que pretende la parte «es oponerse a la valoración de la prueba efectuada por la sentencia de instancia. En efecto, aunque se manifieste que no pretende suscitar un tema de valoración de prueba lo que en el motivo se pretende que se sustituya por su propio y particular criterio el objetivo e imparcial de la Sala de instancia que ha apreciado en su conjunto todo del material probatorio y ha sentado las conclusiones fácticas, que resultan del mismo, olvidando que el recurso de casación es un recurso extraordinario que impide al Tribunal Supremo alterar los hechos de que haya partido la Sala de instancia en la sentencia recurrida, salvo que al hacerlo haya violado los escasos preceptos que regulan el valor de la prueba tasada» (págs. 1 a 3).

Sexto.

Señalada para votación y fallo la audiencia del día 7 de diciembre de 2011, se celebró la referida actuación en la fecha acordada.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguillo Aviles, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

El presente recurso de casación se interpone por la sociedad INTERNACIONAL BARTI 2000, S.L., contra la Sentencia de 17 de diciembre de 2008, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 151/2008, promovido frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de fecha 13 de febrero de 2008, estimatoria parcial de la reclamación económico-administrativa instada contra los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, de fecha 29 de abril de 2005, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Cataluña, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), tercer trimestre del ejercicio 2000.

Como ha quedado explicitado en los Antecedentes, la cuestión suscitada en la instancia consistió en determinar si a las entregas y adquisiciones de los productos comercializados por INTERNACIONAL BARTI 2000, S.L. les era aplicable el tipo reducido del IVA o, por el contrario, y como sostiene la Administración demandada, les resultaba aplicable el tipo general. La Sala de instancia concluye que « 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) » (FD Tercero).

Segundo.

Como también hemos expresado en los Antecedentes, la mercantil recurrente funda su recurso de casación en dos motivos, al amparo de lo previsto en el art. 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), en el que alega, en primer lugar, la infracción del art. 91.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), ya que conforme a la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22 de Octubre de 1998 (rec. cas. núm. 7089/1992), « 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 », y así lo establecen también distintas consultas dirigidas a la Dirección General de Tributos con relación al tipo de IVA aplicable a la importación de cebos vivos. Y, en el segundo motivo, aduce la infracción del art. 24 de la Constitución española por vulneración de las reglas de la sana crítica en la interpretación de la prueba por parte de la sentencia de instancia al obviar toda una serie de documentos aportados por la recurrente que ni tan siquiera menciona o valora mínimamente.

Por su parte, frente a dicho recurso, el Abogado del Estado presentó escrito solicitando que se dictara Sentencia desestimatoria, por las razones que se han expuesto en los Antecedentes.

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, con relación al tercer trimestre del año 2000, y sin que haya lugar a la imposición de costas a ninguna de las partes.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

Primero.

Estimar el recurso de casación interpuesto por la entidad INTERNACIONAL BARTI 2000, S.L. contra la Sentencia dictada el día 17 de diciembre de 2008 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional , en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 151/2008, Sentencia que casamos y anulamos respecto del tercer trimestre del año 2000. Sin costas.

Segundo.

Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 151/2008 promovido por Internacional Barti 2000, S.L., contra la Resolución del TEAC de 13 de febrero de 2008, Resolución que declaramos nula así como los actos administrativos de los que trae causa, con relación a la liquidación correspondiente al tercer trimestre del año 2000. Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Juan Gonzalo Martinez Mico Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Ramon Trillo Torres PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente don Angel Aguallo Aviles, estando constituida la Sala en audiencia pública, lo que, como Secretaria de la misma, CERTIFICO .

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.