

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081753

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 22 de abril de 2021

Sala 1.^a

Asunto n.º C-703/19

SUMARIO:

IVA. Tipo impositivo reducido. *Comidas listas para su consumo inmediato in situ en las instalaciones del vendedor o en un área de restauración y para llevar*». El recurrente en el litigio principal es el franquiciado de una cadena de establecimientos de comida rápida. Se dedica a la venta de comidas y platos preparados, como bocadillos, ensaladas, patatas fritas, helados, etc. Esos productos se sirven en una bandeja de plástico con la cual el cliente recibe servilletas de papel y, para determinados productos, cubiertos de plástico o una pajita. Estos platos y comidas se preparan in situ a partir de productos precocinados, pueden servirse en caliente o en frío y el cliente debe escoger entre consumirlos in situ o pedirlos para llevar. En el marco de su actividad económica, el recurrente en el litigio principal aplica diferentes métodos de venta. Los productos se venden en el interior del restaurante, en los mostradores exteriores de este o en el interior de centros comerciales en zonas designadas para la restauración. Dado que la calificación de las operaciones imponibles según las categorías del anexo III de la Directiva del IVA es un requisito previo indispensable para comprobar la aplicabilidad de un tipo reducido del IVA, corresponde al Tribunal de Justicia definir los criterios útiles para esta apreciación, que incumbe al juez nacional. Al respecto el Tribunal estima que la comercialización de un bien siempre va acompañada de una prestación de servicios mínima, como la presentación de los productos en estanterías o la entrega de una factura, solo los servicios que dicha comercialización no lleva necesariamente consigo pueden tenerse en cuenta para apreciar la proporción que representa la prestación de servicios en el conjunto de una operación compleja que incluye también la entrega de un producto. Por lo que respecta a los elementos de prestación de servicios que caracterizan las operaciones de *catering* y, en particular, a las infraestructuras puestas a disposición del cliente, el Tribunal de Justicia ha precisado que, no obstante, cuando el suministro de alimentos solo va acompañado de la puesta a disposición de instalaciones rudimentarias, a saber, meros mostradores, sin posibilidad alguna de sentarse, que solo permiten a un número limitado de clientes consumir *in situ* y al aire libre, lo que supone únicamente una intervención humana escasa, estos elementos no son más que prestaciones accesorias mínimas que no pueden modificar el carácter predominante de la prestación principal, a saber, el de una entrega de bienes. De la definición de los «servicios de restauración y *catering*» se desprende que los criterios determinantes para evaluar si los servicios que acompañan al suministro de alimentos preparados pueden considerarse «servicios auxiliares suficientes» se refieren al nivel de servicios ofrecido al consumidor. Corresponde al juez nacional determinar si los diferentes sistemas de venta establecidos por el sujeto pasivo están comprendidos en el concepto de «servicios de restauración o *catering*». El hecho de que las operaciones de que se trata estén comprendidas en el concepto de «servicios de restauración o *catering*» o de «productos alimenticios», en el sentido del anexo III de la Directiva del IVA, puede no influir en la elección del tipo reducido de IVA aplicable por el Estado miembro, pues cada Estado miembro es libre de clasificar en una misma categoría y de gravar con el mismo tipo reducido de IVA operaciones imponibles diferentes, incluidas en categorías distintas de dicho anexo, sin distinguir formalmente entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios. Si se aplican tipos reducidos de IVA diferentes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios o a una parte de estos, corresponde al sujeto pasivo llevar una contabilidad adecuada y, en particular, conservar copias de todas las facturas emitidas que justifiquen la aplicación de esos tipos. El art. 98.2, de la Directiva del IVA, en relación con el anexo III, punto 12 *bis*, de esa Directiva y con el art. 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, debe interpretarse en el sentido de que está comprendido en el concepto de «servicios de restauración y *catering*» el suministro de alimentos acompañado de servicios auxiliares suficientes, destinados a permitir el consumo inmediato de esos alimentos por el cliente final, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente. Cuando el cliente final opte por no hacer uso de los medios materiales y humanos puestos a su disposición por el sujeto pasivo para acompañar el consumo de los alimentos suministrados, se considerará que ningún servicio auxiliar acompaña el suministro de esos alimentos.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 96, 97, 98 y Anexo III, punto 12 bis.
Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), art. 6.

PONENTE:

Don N. Jääskinen.

En el asunto C-703/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sad Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 6 de junio de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de septiembre de 2019, en el procedimiento entre

J. K.

y

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,

con intervención de:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot, Presidente de Sala, y el Sr. L. Bay Larsen, la Sra. C. Toader y los Sres. M. Safjan y N. Jääskinen (Ponente), Jueces;

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

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de J. K., por el Sr. R. Baraniewicz, doradca podatkowy, y el Sr. A. Zubik, radca prawny;
- en nombre del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, por los Sres. P. Selera, B. Kolodziej y T. Wojciechowski y la Sra. M. Kowalewska;
- en nombre del Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, por el Sr. P. Chrupek y la Sra. A. Zareba-Faracik, radcowie prawni;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Jokubauskaite y M. Siekierzynska, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de noviembre de 2020;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 98, apartado 2, 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 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009 (DO 2009, L 116, p. 18) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), en relación con el anexo III, punto 12 bis, de la Directiva del IVA y con 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 J. K. y el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (Director de la Administración Tributaria de Katowice, Polonia; en lo sucesivo, «autoridad

tributaria»), en relación con los resultados de una inspección fiscal realizada en 2016, relativa al tipo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de las operaciones de venta de alimentos y de comidas preparadas para su consumo inmediato *in situ* o para llevar, por las cuales J. K. es sujeto pasivo de ese impuesto.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva del IVA

3. El artículo 96 de la Directiva del IVA es del siguiente tenor:

«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.»

4. El artículo 98 de esa Directiva dispone:

«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[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 modificada por el Reglamento (CE) n.º 1031/2008 de la Comisión, de 19 de septiembre de 2008 (DO 2008, L 291, p. 1),] con objeto de delimitar con exactitud cada una de dichas categorías.»

5. El anexo III de dicha Directiva, 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

6. 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.»

NC

7. La nomenclatura combinada, que figura en el anexo I del Reglamento n.º 2658/87, en su versión modificada por el Reglamento n.º 1031/2008 (en lo sucesivo, «NC»), se basa en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, elaborado por el Consejo de Cooperación Aduanera, actualmente Organización Mundial de Aduanas (OMA), e instaurado por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, celebrado en Bruselas el 14 de junio de 1983. Este Convenio Internacional fue aprobado, junto con su Protocolo de enmienda de 24 de junio de 1986, en nombre de la Comunidad Económica Europea, mediante la Decisión 87/369/CEE del Consejo, de 7 de abril de 1987 (DO 1987, L 198, p. 1).

Derecho polaco

8. El artículo 5a de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2004, n.º 54, posición 535), en su versión aplicable al litigio principal (Dz. U. de 2011, n.º 177, posición 1054) (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone lo siguiente:

«Los bienes o servicios que sean objeto de las operaciones a que se refiere el artículo 5, mencionados en las clasificaciones establecidas sobre la base de las disposiciones relativas a las estadísticas oficiales, se identificarán mediante dichas clasificaciones cuando las disposiciones legales o las medidas reglamentarias de desarrollo asignen categorías estadísticas a tales bienes o servicios.»

9. Conforme al artículo 41, apartado 1, de la Ley del IVA, el tipo normal del IVA es del 22 %. El artículo 41, apartado 2a, de esta precisa:

«El tipo de gravamen aplicable a los bienes mencionados en el anexo n.º 10 de la Ley será del 5 %.»

10. El anexo 10, punto 28, de dicha Ley menciona los «platos y comidas preparados, con exclusión de los productos con un contenido de alcohol superior al 1,2 %», incluidos en la subpartida 10.85.1 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»).

11. El artículo 3, apartado 1, punto 1, del rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obnizają się stawki podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Reglamento del Ministro de Hacienda relativo a los bienes y servicios a los que se reduce el tipo del IVA y a las condiciones de aplicación de los tipos reducidos), de 23 de diciembre de 2013 (Dz. U. de 2013, posición 1719), tiene el siguiente tenor:

«El tipo del IVA indicado en el artículo 41, apartado 1, de la Ley [del IVA] se situará en el 8 % para:

1) los bienes y servicios mencionados en el anexo del presente Reglamento».

12. El anexo, punto III, partida 7, de dicho Reglamento menciona los siguientes servicios:

«Servicios de comidas y bebidas (PKWiU ex 56), con exclusión de la venta de: 1) bebidas alcohólicas con un contenido superior al 1,2 % en volumen de alcohol; 2) bebidas alcohólicas resultantes de la mezcla de cerveza y bebidas no alcohólicas, con un contenido superior al 0,5 % en volumen de alcohol; 3) bebidas en cuya preparación se utilizan café o té, con independencia de la proporción en la bebida preparada; 4) bebidas no alcohólicas con gas; 5) aguas minerales; 6) otros productos no transformados sujetos al tipo de gravamen establecido en el artículo 41, apartado 1, de la Ley [del IVA].»

13. Según la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, bajo la partida ex 56 del PKWiU, titulada «Servicios de restauración y de bebidas», la subclase 56.1 comprende los servicios de restauración y de comida para llevar, entre los que figuran, en particular, los servicios completos de restauración en mesa, los servicios de restauración en régimen de autoservicio y los demás servicios de restauración (en lo sucesivo, «servicios de restauración», en el sentido de la partida ex 56 del PKWiU).

14. Dicho órgano jurisdiccional precisa asimismo que la interpretación de las disposiciones del PKWiU se efectúa mediante remisión al rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie polskiej klasyfikacji działalności (Reglamento relativo a la clasificación polaca de la actividad), de 24 de diciembre de 2007 (Dz. U. de 2007, n.º 251, posición 1885), en particular, en su partida ex 56 y en las subclases que contiene. Dicha rúbrica comprende las actividades de prestación de servicios relacionadas con el suministro de comidas destinadas a su consumo

inmediato en restaurantes, incluidos los restaurantes en autoservicio y los restaurantes que ofrecen platos para llevar, con o sin plazas de asiento. Lo determinante no es el tipo de establecimiento que ofrece las comidas, sino el hecho de que estas se destinen a un consumo inmediato. La subpartida 56.10.A, titulada «Restaurantes y otros establecimientos de restauración permanentes», comprende los servicios de restauración prestados a clientes sentados en mesa o a clientes que eligen sus propios platos en un menú, sin que resulte relevante el hecho de que estos los consuman *in situ*, se los lleven o se entreguen a domicilio. Esa subpartida comprende las siguientes actividades: restaurantes, cafés, comida rápida, puestos para la venta de helados, pizzerías, establecimientos de comida para llevar, restaurantes o bares explotados en medios de transporte y explotados por entidades distintas.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15. El recurrente en el litigio principal es el franquiciado de una cadena de establecimientos de comida rápida. Se dedica a la venta de comidas y platos preparados, como bocadillos, ensaladas, patatas fritas, helados, etc. Esos productos se sirven en una bandeja de plástico con la cual el cliente recibe servilletas de papel y, para determinados productos, cubiertos de plástico o una pajita. Estos platos y comidas se preparan *in situ* a partir de productos precocinados, pueden servirse en caliente o en frío y el cliente debe escoger entre consumirlos *in situ* o pedirlos para llevar.

16. En el marco de su actividad económica, el recurrente en el litigio principal aplica diferentes métodos de venta. Los productos se venden en el interior del restaurante, en los mostradores exteriores de este o en el interior de centros comerciales en zonas designadas para la restauración.

17. En el mes de septiembre de 2016, la autoridad tributaria llevó a cabo una inspección de las declaraciones del IVA del recurrente en el litigio principal, así como del cálculo y del pago de dicho impuesto correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2016.

18. Al término de dicha inspección, al considerar que todas las actividades del recurrente en el litigio principal debían calificarse de «servicios de catering», sujetos al tipo del IVA del 8 %, y no, como dichas actividades habían sido declaradas, de «entregas de platos y comidas preparados», a las que se aplica el tipo del IVA del 5 %, la autoridad tributaria rectificó, mediante resolución de 21 de abril de 2017, el importe del IVA adeudado por el recurrente en el litigio principal para el período de referencia. Esa resolución fue confirmada por la autoridad tributaria ante la que este interpuso recurso de alzada.

19. Mediante sentencia de 1 de marzo de 2018, el Wojewódzki Sad Administracyjny w Gliwicach (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Gliwice, Polonia) desestimó el recurso interpuesto por el recurrente en el litigio principal contra la resolución de la autoridad tributaria que conoció del recurso de alzada y confirmó las conclusiones de esta última.

20. El Wojewódzki Sad Administracyjny w Gliwicach (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Gliwice) señaló, al igual que la autoridad tributaria, que la posibilidad ofrecida a los clientes de consumir *in situ* el plato adquirido, sin necesidad de preparación adicional alguna, excedía del mero suministro de un plato, ya que este, aunque no necesitara preparativos culinarios adicionales por parte del cliente, debía sin embargo ser calentado o mezclado para poder ser consumido directamente.

21. La sentencia dictada por el Wojewódzki Sad Administracyjny w Gliwicach (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Gliwice) fue impugnada por el recurrente en el litigio principal ante el órgano jurisdiccional remitente, el Naczelný Sad Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia).

22. El órgano jurisdiccional remitente precisa que, en el artículo 5a de la Ley del IVA, la República de Polonia hizo uso de la posibilidad, prevista en el artículo 98, apartado 2, de la Directiva del IVA, de que los Estados miembros rebajen el tipo del IVA aplicable a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios que figuran en el anexo III de esa Directiva. No obstante, ese órgano jurisdiccional alberga dudas acerca de la transposición al Derecho polaco del artículo 98 de la citada Directiva y de su anexo III, debido a la remisión efectuada en ese ordenamiento jurídico no a la NC, sino al PKWiU, que es una clasificación de las actividades con fines estadísticos que define, en particular, el ámbito de aplicación de los conceptos que figuran en él en función de la actividad de entidades específicas y no, como sucede en materia de IVA, sobre la base del objeto de ese impuesto.

23. Así, según el sistema establecido en el Derecho polaco, el tipo reducido que se aplica a una operación sujeta al impuesto se determina únicamente sobre la base de la partida del PKWiU a la que pertenece, de modo

que el hecho de que dicha operación se califique de «entrega de bienes» o de «prestación de servicios» es irrelevante. De conformidad con ese sistema, las operaciones imponibles comprendidas en la categoría de «comidas y platos preparados», en el sentido de la subclase 10.85.1 del PKWiU, están sujetas a un tipo reducido del IVA del 5 %, mientras que las comprendidas en los «servicios de *catering*», en el sentido de la partida ex 56 del PKWiU, están sujetas a un tipo reducido del IVA del 8 %.

24. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente señala que, con arreglo al método de clasificación adoptado, los «servicios de *catering*», en el sentido de la partida ex 56 del PKWiU, constituyen una categoría más amplia que la de los «servicios de restauración y *catering*», en el sentido del anexo III, punto 12 *bis*, de la Directiva del IVA.

25. Por lo que respecta al concepto de «comidas y platos preparados», el órgano jurisdiccional remitente indica que debería interpretarse de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y pregunta la razón por la que el criterio basado en el método de preparación de los platos, aplicado por la autoridad tributaria y el Wojewódzki Sad Administracyjny w Gliwicach (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Gliwice), es pertinente para distinguir este concepto del de «servicio de restauración». Dicho órgano jurisdiccional considera, en efecto, que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la preparación de un producto final caliente no puede, por sí sola, conferir el carácter de prestación de servicios a la operación de que se trate (sentencia de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartados 68 y 69).

26. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente subraya que los criterios que permiten distinguir entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios en el ámbito de la venta de alimentos y bebidas fueron elaborados por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), dictada antes de que el Derecho de la Unión definiera, en el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, los «servicios de restauración y *catering*». Así pues, según ese órgano jurisdiccional, se plantea la cuestión de si tales criterios siguen siendo válidos.

27. Por último, el órgano jurisdiccional remitente hace hincapié en la necesidad de tener en cuenta todos los métodos de venta aplicados por el recurrente en el litigio principal para distinguir entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, precisando que cada uno de estos métodos presenta elementos que se refieren tanto a las primeras como a las segundas. Según ese órgano jurisdiccional, la única diferencia radica en el alcance de la infraestructura propuesta por el vendedor y en las expectativas de los clientes en cuanto a la importancia de los elementos que forman parte de la prestación de servicios.

28. No obstante, según el órgano jurisdiccional remitente, cualquiera que sea el método de venta, la prestación de servicios, en particular la posibilidad de consumir *in situ* el plato o la comida adquirida, reviste un mero carácter potencial y depende de la elección del cliente. Debido al sistema simplificado de venta, así como a la manera de servir y embalar esos platos o comidas, no resulta posible determinar, en la fase de venta, si dicho plato o comida será consumido *in situ* o si se trata de una venta para llevar.

29. Dadas estas circunstancias, el Naczelny Sad Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se incluye en el ámbito del concepto de “servicio de restauración”, al que resulta aplicable el tipo reducido del IVA [artículo 98, apartado 2, en relación con el anexo III, punto 12 *bis*, de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011], la venta de platos y comidas preparados, en las circunstancias del litigio principal, es decir, cuando:

- el vendedor pone a disposición de los compradores una infraestructura que permite consumir la comida *in situ* (un espacio separado destinado al consumo, acceso al baño);
- falta un servicio de camareros especializado;
- no existe servicio en sentido estricto;
- el procedimiento de la tramitación de los pedidos es simplificado y parcialmente automatizado;
- el cliente tiene unas posibilidades limitadas para personalizar el pedido?

2) ¿Tiene relevancia para responder a la primera cuestión prejudicial la forma de preparación de los platos y comidas, consistente en especial en el tratamiento térmico de algunos productos precocinados y en la elaboración de los platos y comidas preparados a partir de productos precocinados?

3) Para responder a la primera cuestión prejudicial, ¿es suficiente que el cliente pueda utilizar potencialmente la infraestructura ofrecida o es necesario determinar que desde el punto de vista de un cliente medio este elemento suponga una parte esencial de la prestación?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

30. Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la actividad de un sujeto pasivo consistente en la venta, de acuerdo con diversas modalidades, de platos y comidas preparados para su consumo está comprendida en la categoría de «servicios de restauración y *catering*» a los que puede aplicarse un tipo reducido de IVA en virtud del artículo 98, apartado 2, de la Directiva del IVA, en relación con el anexo III, punto 12 *bis*, de esa Directiva y con el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.

31. Con carácter preliminar, procede señalar que de la petición de decisión prejudicial se desprende que las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia tienen su origen en las dudas que alberga el órgano jurisdiccional remitente sobre el modo en que el legislador polaco transpuso al Derecho nacional el artículo 98 de la Directiva del IVA, en relación con el anexo III de esta.

32. Las dudas de ese órgano jurisdiccional se refieren, en particular, a la circunstancia de que, en su opinión, los «servicios de *catering*», en el sentido de la partida ex 56 del PKWiU, constituyen una categoría más amplia que la que figura en el anexo III, punto 12 *bis*, de la Directiva del IVA.

33. En efecto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la partida ex 56 del PKWiU incluye tanto una parte de los servicios comprendidos en el concepto de «servicios de restauración y *catering*», en el sentido del anexo III, punto 12 *bis*, de la Directiva del IVA, como una parte de los bienes incluidos en el concepto de «productos alimenticios», en el sentido de dicho anexo III, punto 1.

34. Por consiguiente, por una parte, el método de clasificación elegido por la República de Polonia conduce, en esencia, a una situación en la que operaciones imponibles diferentes, comprendidas en dos categorías distintas del anexo III de la Directiva del IVA, pueden clasificarse, a escala nacional, en una misma categoría y estar sujetas al mismo tipo reducido. Por otra parte, este método implica que dos tipos reducidos de IVA diferentes pueden aplicarse a una misma categoría, que figura en dicho anexo III, debido a que, a escala nacional, el contenido de esta categoría está distribuido en diferentes rúbricas del PKWiU.

35. A este respecto, procede recordar que, a tenor del artículo 96 de la Directiva del IVA, un mismo tipo de IVA, a saber, el tipo general fijado por cada Estado miembro, es aplicable, en principio, a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios.

36. Como excepción a este principio, la posibilidad de aplicar tipos reducidos del IVA está prevista en el artículo 98 de esta Directiva. A tal efecto, 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 los tipos reducidos (véase, en ese sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, apartado 22).

37. La finalidad de la facultad conferida a los Estados miembros de establecer tipos reducidos de IVA consiste en hacer menos onerosos y, por tanto, más accesibles para el consumidor final, que soporta en definitiva el impuesto, determinados bienes y servicios que se consideran particularmente necesarios (véase, en ese sentido, la sentencia de 9 de marzo de 2017, Oxy cure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 22 y jurisprudencia citada).

38. Según 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 IVA, aquellas a las que se aplica el tipo reducido (sentencia de 9 de noviembre de 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, apartado 23 y jurisprudencia citada).

39. 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 (véase, en ese sentido, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, apartado 25).

40. De las consideraciones anteriores se desprende que, 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.

41. Sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos enunciados en el apartado anterior, el legislador nacional puede clasificar en una misma categoría operaciones imponibles diferentes, incluidas en categorías distintas de dicho anexo III, sin distinguir formalmente entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios. Asimismo, como señaló el Abogado General en el punto 60 de sus conclusiones, carece de relevancia que el legislador nacional haya optado por utilizar, para designar una categoría de su clasificación, términos semejantes a los de un punto que figura en el anexo III de la Directiva del IVA, ampliando al mismo tiempo su ámbito de aplicación respecto de la categoría a la que se refiere el punto de que se trata, siempre que los bienes y servicios que allí se contemplan estén sujetos al tipo reducido del IVA.

42. Como señaló el Abogado General, en esencia, en el punto 50 de sus conclusiones y habida cuenta, en particular, de la sentencia de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz (C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111), apartados 43 y 44, la Directiva del IVA no impide, además, que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios que formen parte de la misma categoría del anexo III de dicha Directiva estén sujetas a dos tipos reducidos de IVA diferentes.

43. Precisado lo anterior, procede recordar que, cuando los Estados miembros optan por aplicar uno o dos tipos reducidos del IVA a una de las veinticuatro categorías de entregas de bienes o de prestaciones de servicios de los que figuran en el anexo III de la Directiva del IVA o, en su caso, 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 (véase, en ese sentido, la sentencia de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 28 y jurisprudencia citada).

44. Este principio se opone a que, desde el punto de vista del IVA, las entregas de bienes o prestaciones de servicios similares, que compiten entre sí, sean tratadas de manera diferente (sentencias de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 30 y jurisprudencia citada, y de 19 de diciembre de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, apartado 36 y jurisprudencia citada).

45. En estas circunstancias, como ha señalado el Abogado General en el punto 59 de sus conclusiones, corresponde al juez nacional no solo comprobar si la decisión del legislador nacional de aplicar uno o dos tipos reducidos del IVA se refiere a operaciones incluidas en una o varias de las categorías que figuran en el anexo III de la Directiva del IVA, sino también que cuando los bienes o las prestaciones de servicios que pertenecen a una misma categoría han sido tratados de forma diferente desde el punto de vista del IVA ello se ha hecho respetándose el principio de neutralidad fiscal.

46. Dado que la calificación de las operaciones imponibles según las categorías del anexo III de la Directiva del IVA es un requisito previo indispensable para comprobar la aplicabilidad de un tipo reducido del IVA, corresponde al Tribunal de Justicia definir los criterios útiles para esta apreciación, que incumbe al juez nacional.

47. A este respecto, procede recordar que la Directiva del IVA establece un sistema común del IVA basado, concretamente, en una definición uniforme de las operaciones sujetas a gravamen (sentencias de 13 de junio de 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, apartado 27, y de 11 de mayo de 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, apartado 25 y jurisprudencia citada).

48. En el caso de una operación compleja, constituida por una serie de elementos y de actos estrechamente relacionados que forman objetivamente una sola operación económica indisociable, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, para determinar si dicha operación debe calificarse de entrega de bienes o de prestación de servicios, han de tomarse en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla dicha operación a fin de investigar sus elementos característicos y predominantes (véase, en ese sentido, la sentencia de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 61 y jurisprudencia citada).

49. El Tribunal de Justicia ha precisado también que el elemento predominante debe determinarse basándose en el punto de vista del consumidor medio y teniendo en cuenta, en una apreciación de conjunto, la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de los elementos de la prestación de servicios en comparación con los de una entrega de bienes (véase, en ese sentido, la sentencia de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 62).

50. A este respecto, dado que la comercialización de un bien siempre va acompañada de una prestación de servicios mínima, como la presentación de los productos en estanterías o la entrega de una factura, solo los servicios que dicha comercialización no lleva necesariamente consigo pueden tenerse en cuenta para apreciar la proporción que representa la prestación de servicios en el conjunto de una operación compleja que incluye también la entrega de un producto (sentencia de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 63 y jurisprudencia citada).

51. Más concretamente, el Tribunal de Justicia ha declarado que la operación de catering se caracteriza por un conjunto de elementos y actos del que la entrega de alimentos solo es una parte y en el que predominan con mucho los servicios y que, por consiguiente, esa operación debe considerarse «prestación de servicios» en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), actualmente artículo 24 de la Directiva del IVA. No es así, por el contrario, cuando la operación se refiere a alimentos para llevar y no se acompaña de servicios destinados a hacer más agradable el consumo inmediato en un ambiente apropiado (véanse, en ese sentido, las sentencias de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, apartado 14, y de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 64 y jurisprudencia citada).

52. De este modo, por lo que respecta a las operaciones de catering de un restaurante efectuadas a bordo de los transbordadores, el Tribunal de Justicia ha señalado que el despacho de alimentos preparados y de bebidas listas para el consumo inmediato es resultado de una serie de servicios que van desde el aderezo de los alimentos hasta su entrega material en un soporte y que va acompañado de la puesta a disposición del cliente de una infraestructura que incluye tanto un comedor con algunas dependencias, como un guardarropa, como el mobiliario y la vajilla. Llegado el caso, las personas físicas cuya actividad profesional consiste en efectuar operaciones de catering han de disponer el cubierto, aconsejar al cliente e ilustrarle sobre los alimentos o bebidas ofrecidos, servir dichos productos a la mesa y, por último, recoger las mesas después del consumo (véase, en ese sentido, la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, apartado 13).

53. También por lo que respecta a los elementos de prestación de servicios que caracterizan las operaciones de *catering* y, en particular, a las infraestructuras puestas a disposición del cliente, el Tribunal de Justicia ha precisado que, no obstante, cuando el suministro de alimentos solo va acompañado de la puesta a disposición de instalaciones rudimentarias, a saber, meros mostradores, sin posibilidad alguna de sentarse, que solo permiten a un número limitado de clientes consumir *in situ* y al aire libre, lo que supone únicamente una intervención humana escasa, estos elementos no son más que prestaciones accesorias mínimas que no pueden modificar el carácter predominante de la prestación principal, a saber, el de una entrega de bienes (véase, en ese sentido, la sentencia de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 70).

54. Por lo que respecta a la preparación de los productos, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el hecho de que el suministro de alimentos preparados requiere que se hayan cocinado o calentado, lo que constituye una prestación de servicios, ha de tomarse en consideración en el marco de la apreciación global de la operación a efectos de su calificación como entrega de bienes o prestación de servicios. Ahora bien, la preparación del producto final caliente, al limitarse, esencialmente, a acciones breves y estandarizadas y que la mayor parte del tiempo no se producen a petición de un cliente particular, sino de manera constante o regular en función de la demanda previsible en general, no constituye el elemento preponderante de la operación controvertida por lo que no puede, por sí sola, conferir el carácter de prestación de servicios a dicha operación (véase, en ese sentido, la sentencia de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartados 67 y 68).

55. Por otra parte, como observa el órgano jurisdiccional remitente, el legislador de la Unión intervino también, con el fin de garantizar la aplicación uniforme del sistema del IVA, para precisar el criterio que permite calificar las operaciones de servicios de restauración o de catering mediante el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, aplicable, en virtud de su artículo 65, desde el 1 de julio de 2011.

56. El artículo 6, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 establece que «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», que «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» y que «serán servicios de restauración los prestados en las instalaciones del prestador, y servicios de catering los prestados fuera de dichas instalaciones».

57. El artículo 6, apartado 2, de ese Reglamento de Ejecución precisa que «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».

58. Así pues, del tenor del artículo 6 de dicho Reglamento de Ejecución se desprende que, para calificar una operación imponible de «servicios de restauración y catering», el legislador de la Unión no quiso atribuir una importancia decisiva al modo de preparación de los alimentos o de su entrega, sino a la ejecución de servicios auxiliares que acompañan al suministro de alimentos preparados, servicios que deben ser suficientes para garantizar el consumo inmediato de dichos alimentos y predominantes en relación con su suministro.

59. Por consiguiente, de la definición de los «servicios de restauración y *catering*» consagrada en el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, interpretada a la luz de la jurisprudencia recordada en los apartados 52 a 54 de la presente sentencia, se desprende que los criterios determinantes para evaluar si los servicios que acompañan al suministro de alimentos preparados pueden considerarse «servicios auxiliares suficientes» se refieren al nivel de servicios ofrecido al consumidor.

60. A este respecto, el Tribunal de Justicia tiene en cuenta, en particular, elementos como la presencia de camareros, la existencia de un servicio consistente, en particular, en la transmisión de los pedidos en cocina, en la presentación posterior de las comidas y en su servicio en la mesa a los clientes, la existencia de locales cerrados y climatizados especialmente dedicados al consumo de los alimentos, o incluso la presencia de guardarropa y de aseos, así como el suministro de vajilla, mobiliario y cubiertos (véase, en ese sentido, la sentencia de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 69).

61. Dicho esto, como señaló el Abogado General en el punto 92 de sus conclusiones, la aplicación de estos criterios debe combinarse con la toma en consideración de la elección del consumidor de disfrutar de los servicios auxiliares al suministro de alimentos o bebidas, que se presumirá en función de la modalidad de venta de la comida susceptible de consumo inmediato.

62. Como se ha recordado en el apartado 49 de la presente sentencia, en efecto, en el caso de las prestaciones complejas, el elemento predominante de una operación debe determinarse basándose en el punto de vista del consumidor. Pues bien, cuando este decide no hacer uso de los medios materiales y humanos puestos a su disposición por el sujeto pasivo, estos medios no son determinantes para dicho consumidor. Por lo tanto, en este supuesto, procede considerar que ningún servicio auxiliar acompaña al suministro de alimentos o bebidas y que la operación de que se trata debe calificarse de entrega de bienes.

63. Corresponde al juez nacional determinar, atendiendo a los criterios expuestos en el apartado 60 de la presente sentencia, si los diferentes sistemas de venta establecidos por el sujeto pasivo están comprendidos en el concepto de «servicios de restauración o *catering*».

64. A este respecto, por una parte, procede recordar que el hecho de que las operaciones de que se trata estén comprendidas en el concepto de «servicios de restauración o catering» o de «productos alimenticios», en el sentido del anexo III de la Directiva del IVA, puede no influir en la elección del tipo reducido de IVA aplicable por el Estado miembro. En efecto, como se ha precisado en el apartado 41 de la presente sentencia, cada Estado miembro es libre de clasificar en una misma categoría y de gravar con el mismo tipo reducido de IVA operaciones imponibles diferentes, incluidas en categorías distintas de dicho anexo, sin distinguir formalmente entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios.

65. Por otra parte, si se aplican tipos reducidos de IVA diferentes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios o a una parte de estos, como ha señalado la Comisión Europea en sus observaciones escritas, corresponde al sujeto pasivo llevar una contabilidad adecuada y, en particular, conservar copias de todas las facturas emitidas que justifiquen la aplicación de esos tipos (véase, por analogía, la sentencia de 21 de noviembre de 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, apartado 31).

66. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 98, apartado 2, de la Directiva del IVA, en relación con el anexo III, punto 12 bis, de esa Directiva y con el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, debe interpretarse en el sentido de que está comprendido en el concepto de «servicios de restauración y catering» el suministro de alimentos acompañado de servicios auxiliares suficientes, destinados a permitir el consumo inmediato de esos alimentos por el cliente final, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente. Cuando el cliente final opte por no hacer uso de los medios materiales y humanos puestos a su disposición por el sujeto pasivo para acompañar el consumo de los alimentos suministrados, se considerará que ningún servicio auxiliar acompaña el suministro de esos alimentos.

Costas

67. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional 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 Primera) declara:

El artículo 98, apartado 2, 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 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009, en relación con el anexo III, punto 12 bis, de esa Directiva y con 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, debe interpretarse en el sentido de que está comprendido en el concepto de «servicios de restauración y catering» el suministro de alimentos acompañado de servicios auxiliares suficientes, destinados a permitir el consumo inmediato de esos alimentos por el cliente final, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente. Cuando el cliente final opte por no hacer uso de los medios materiales y humanos puestos a su disposición por el sujeto pasivo para acompañar el consumo de los alimentos suministrados, se considerará que ningún servicio auxiliar acompaña el suministro de esos alimentos.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.