Asunto C-41/09

Comisión Europea

contra

Reino de los Países Bajos

«Incumplimiento de Estado — Impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva IVA — Directiva 2006/112/CE — Aplicación de un tipo reducido — Animales vivos utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios para consumo humano o animal — Entregas, importaciones y adquisiciones de caballos»

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios

(Directivas del Consejo 77/388/CEE, en su versión modificada por la Directiva 2006/112/CE, art. 12, anexo H, y 2006/112/CE, arts. 96 a 99, ap. 1, anexo III)

Al aplicar un tipo de gravamen reducido del impuesto sobre el valor añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de caballos, un Estado miembro incumple las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 12, en relación con el anexo H, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2006/18, así como en virtud de los artículos 96 a 99, apartado 1, de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el anexo III de ésta.

En efecto, por un lado, el punto 1 del anexo III únicamente permite aplicar un tipo reducido de impuesto sobre el valor añadido a los animales vivos utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios y, por otro, la finalidad de dicha disposición no es otra que facilitar la adquisición de los referidos productos alimenticios por el consumidor final.

Pues bien, teniendo en cuenta la situación particular de los caballos en la Unión Europea, 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 del impuesto sobre el valor añadido a la entrega de un caballo con vistas a su sacrificio para ser utilizado en la preparación de productos alimenticios.

(véanse los apartados 54, 57 y 68 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 3 de marzo de 2011 (*)

«Incumplimiento de Estado – Impuesto sobre el valor añadido – Sexta Directiva IVA – Directiva 2006/112/CE – Aplicación de un tipo reducido – Animales vivos utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios para consumo humano o animal – Entregas, importaciones y adquisiciones de caballos»

En el asunto C-41/09,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 29 de enero de 2009,

Comisión Europea, representada por los Sres. D. Triantafyllou y W. Roels, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino de los Países Bajos, representado por las Sras. C. Wissels y M. Noort y por los Sres. M. de Grave y J. Langer, en calidad de agentes,

parte demandada,

apoyado por:

República Federal de Alemania, representada por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

República Francesa, representada por la Sra. B. Beaupère-Manokha, en calidad de agente,

partes coadyuvantes,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. J. J. Kasel, A. Borg Barthet y M. Safjan (Ponente) y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de septiembre de

2010;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 5 de octubre de 2010;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 12, en relación con el anexo H, 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2006/18/CE del Consejo, de 14 de febrero de 2006 (DO L 51, p. 12) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), así como de los artículos 96 a 99, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), en relación con el anexo III de ésta (en lo sucesivo, «anexo III»), al aplicar un tipo de gravamen reducido del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») 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.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

2 La Directiva 2006/112 ha derogado y sustituido, a partir del 1 de enero de 2007, la legislación de la Unión Europea hasta entonces en vigor en materia de IVA, especialmente la Sexta Directiva.

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

4 De este modo, los artículos 96 a 99, apartado 1, de la Directiva 2006/112 corresponden a diferentes disposiciones del artículo 12 de la Sexta Directiva y del anexo H de la misma.

5 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.»

6 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.»

7 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.»

8 El artículo 99, apartado 1, de la misma Directiva dispone lo siguiente:

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

9 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».

10 Esta disposición corresponde al punto 1 del anexo H de la Sexta Directiva.

11 El punto 11 del anexo III –que corresponde al punto 10 del anexo H de la Sexta Directiva– tiene la siguiente redacción:

«Suministro de bienes y servicios de los utilizados normalmente para la producción agraria, excepto bienes de capital como maquinaria o edificios.»

Normativa nacional

12 El artículo 9 de la Wet op de omzetbelasting (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), de 28 de junio de 1968 (*Staatsblad* 1968, nº 329; en lo sucesivo, «Ley del impuesto sobre el volumen de negocios»), dispone lo siguiente:

«1. El tipo impositivo será del 19 %.

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

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

[...].»

13 Los apartados a.1 y a.4 del citado cuadro I tienen el siguiente tenor:

«a.

1. productos alimenticios, en particular:

a) alimentos y bebidas destinados normalmente al consumo humano;

b) productos manifiestamente destinados a ser utilizados para la preparación de los alimentos y bebidas a que se hace referencia en la letra a) y total o parcialmente contenidos en ellos;

c) productos destinados a ser utilizados para completar o sustituir a los alimentos a los que se hace referencia en la letra a), teniendo en cuenta que las bebidas alcohólicas no se consideran productos alimenticios;

[...]

4.

a) animales de las especies bovina, ovina, caprina, porcina y equina;

b) otros animales distintos de los indicados en la letra a), manifiestamente destinados a la fabricación o a la producción de los productos alimenticios a los que se hace referencia en el apartado 1 anterior, y animales manifiestamente destinados a la cría de dichos animales;

c) despojos de los animales indicados en las letras a) y b);

d) productos manifiestamente destinados a la reproducción de los animales indicados en las letras a) y b).»

Procedimiento administrativo previo y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

14 Considerando que el Reino de los Países Bajos no había cumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 12 de la Sexta Directiva, en relación con el anexo H de la misma, al aplicar un tipo de gravamen reducido de IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones de determinados animales vivos –los caballos en particular– que no son utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios para consumo humano o animal, la Comisión decidió iniciar el procedimiento previsto en el artículo 226 CE. Mediante escrito de 10 de abril de 2006, requirió a dicho Estado miembro para que presentara sus observaciones al respecto.

15 En su respuesta de 27 de junio de 2006, el Reino de los Países Bajos reconoció que la aplicación del tipo reducido de IVA a las entregas de determinados animales, tal como estaba prevista en la normativa nacional, tenía un ámbito más amplio que el autorizado por la Sexta Directiva. Explicó que se presentaría en el Parlamento neerlandés un proyecto de ley para dar cumplimiento a dicha Directiva y que la modificación legislativa entraría probablemente en vigor el 1 de enero de 2007.

16 No obstante, comoquiera que el Reino de los Países Bajos no había adoptado el proyecto de ley de que se trata, el 23 de octubre de 2007 la Comisión le remitió un dictamen motivado instándole a dar cumplimiento al mismo dentro del plazo de dos meses contado a partir de su notificación.

17 El 26 de noviembre de 2007, el Reino de los Países Bajos respondió al dictamen motivado alegando que el proyecto de ley anunciado se encontraba en trámite de discusión en la Comisión

Permanente de Hacienda de la segunda Cámara del Parlamento. No obstante, el 31 de marzo de 2008 dicho Estado miembro comunicó a la Comisión que no consideraba oportuno adoptar en aquel momento el mencionado proyecto de ley.

18 En tales circunstancias, la Comisión interpuso el presente recurso.

19 Mediante autos del Presidente del Tribunal de Justicia de 18 de septiembre y de 20 de noviembre de 2009, respectivamente, se admitió la intervención en el procedimiento de la República Federal de Alemania y de la República Francesa en apoyo de las pretensiones del Reino de los Países Bajos.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

20 La Comisión sostiene que los artículos 96 a 99, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en relación con el anexo III de la misma, resultan aplicables a las entregas de bienes y, *mutatis mutandis*, a las importaciones y a las adquisiciones intracomunitarias.

21 A tenor del punto 1 del anexo III, los animales vivos, las semillas, las plantas y los otros ingredientes sólo pueden estar sujetos a un tipo reducido de IVA cuando son utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios, lo que, según la Comisión, no sucede en el caso de los caballos.

22 La Comisión añade que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que el mencionado punto 1 debe interpretarse en sentido estricto, como cualquier otra disposición que establezca un tipo reducido de IVA.

23 Por consiguiente, concluye la Comisión, la Ley sobre el volumen de negocios, al prever un tipo reducido de IVA para las entregas de determinados animales vivos –los caballos en particular– incluso en el caso de que tales animales no estén destinados a la elaboración o producción de alimentos, no resulta conforme con las disposiciones de la Directiva 2006/112.

24 En su escrito de réplica, la Comisión añade que las versiones del punto 1 del anexo III en lengua francesa, italiana e inglesa confirman que únicamente pueden estar sujetos a un tipo reducido de IVA los productos utilizados, de cualquier manera que sea, en la preparación de productos alimenticios para consumo humano o animal.

25 Por otra parte, la Comisión subraya que los animales no constituyen productos alimenticios. De este modo, al utilizar el término «animales vivos» en el punto 1 del anexo III, la finalidad del legislador de la Unión fue tener en cuenta todo un sector de la producción de alimentos. En efecto, sin la mencionada precisión, las entregas de animales vivos habrían estado sujetas al tipo general de IVA, de manera que los productos transformados finales –que sí están incluidos en la categoría de los productos alimenticios– habrían resultado más caros.

26 Por otro lado, según la Comisión, el mencionado punto 1 no debe interpretarse en el sentido de que todas las entregas de caballos estén sujetas al tipo general de IVA. En efecto, dicha disposición prevé la aplicación de un tipo reducido de IVA en función del caballo concreto y de la operación de que se trate. A este respecto, factores como el precio y la raza de un animal constituyen indicaciones que permiten conocer la utilización prevista del mismo.

27 Por último, la Comisión observa que no todos los caballos se utilizan con fines agrícolas.

28 Para empezar, el Reino de los Países Bajos sostiene que, en el procedimiento

administrativo previo y en el escrito de interposición del recurso, la Comisión se refirió únicamente a la especie equina, de entre todas las especies mencionadas en el punto a. 4, letra a), del cuadro I de la Ley sobre el volumen de negocios. Por consiguiente, según el Reino de los Países Bajos, procede declarar la inadmisibilidad del recurso en cuanto se refiere a la aplicación de un tipo reducido de IVA a determinados animales vivos distintos de los caballos.

29 A continuación, el Reino de los Países Bajos alega, con carácter principal, que ni la versión en lengua neerlandesa ni ninguna otra versión del punto 1 del anexo III confirman que la expresión «utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios» se aplique a los animales vivos, a las semillas y a las plantas. Antes al contrario, de la versión de la misma disposición en lengua alemana resulta que dicha expresión se refiere únicamente a los ingredientes. Esta interpretación es la única posible, dado que las semillas, por ejemplo, no son utilizadas normalmente en la preparación de productos alimenticios. Por consiguiente, concluye el Reino de los Países Bajos, el mencionado punto 1 resulta aplicable a los caballos, como animales vivos, con independencia de que sean o no utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios.

30 Con carácter subsidiario, el Reino de los Países Bajos expone que la Comisión no ha aportado ningún elemento de hecho del que se desprenda que los caballos no son utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios. Ahora bien, dicho Estado miembro arguye que, cuando la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare el incumplimiento de un Estado miembro, no puede basarse en meras presunciones.

31 Con carácter subsidiario de segundo grado, el Reino de los Países Bajos alega que los caballos sí son utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios. A este respecto, del uso del adverbio «normalmente» en el punto 1 del anexo III se deduce que no se trata de examinar cada animal considerado individualmente, sino de determinar si una categoría concreta de animales se utiliza normalmente en la preparación de productos alimenticios. Ahora bien, añade, cualquier caballo podría ser conducido al matadero como animal para carne, aunque el destino de un caballo pueda modificarse temporalmente, para utilizarlo, por ejemplo, como caballo de carreras. En este sentido, el Reino de los Países Bajos invoca el auto de 1 de junio de 2006, V.O.F. Dressuurstal Jaspers (C?233/05), así como el artículo 20 del Reglamento (CE) nº 504/2008 de la Comisión, de 6 de junio de 2008, por el que se aplican las Directivas 90/426/CEE y 90/427/CEE [del Consejo] por lo que se refiere a los métodos de identificación de los équidos (DO L 149, p. 3), de los que se deduce que un animal equino se considera, en principio, destinado al sacrificio para el consumo humano.

32 El Reino de los Países Bajos añade que el planteamiento de la Comisión resulta inviable, puesto que obligaría a comprobar, cada vez que se entregara un caballo, el destino de éste, y ello sin contar con que la intención del comprador puede ser distinta de la del vendedor.

33 Con carácter subsidiario de tercer grado, el Reino de los Países Bajos considera que los caballos son bienes utilizados normalmente para la producción agraria. Y añade que, en consecuencia, toda entrega de un caballo podría beneficiarse de un tipo reducido de IVA en virtud del punto 11 del anexo III.

34 En su escrito de dúplica, el Reino de los Países Bajos añade que el resultado que desea obtener la Comisión –a saber, la aplicación de un tipo reducido de IVA a todas las materias primas y a los productos intermedios– también puede alcanzarse si se considera que el punto 1 del anexo III se refiere a todos los animales vivos. Además, a su juicio, el producto terminado no tiene por qué aumentar de precio para compensar un IVA más elevado.

35 Por último, concluye el Reino de los Países Bajos, la interpretación propuesta por la

Comisión vulnera el principio de seguridad jurídica. En efecto, el sujeto pasivo se vería obligado a examinar en cada caso si la entrega de un caballo debe gravarse aplicando el tipo general de IVA o un tipo reducido, siendo así que el destino del animal sólo puede determinarse con posterioridad.

36 La República Federal de Alemania observa que, aunque ninguna de las versiones lingüísticas citadas por la Comisión permite determinar con claridad el ámbito de aplicación del punto 1 del anexo III, de la versión de dicha disposición en lengua alemana resulta que la expresión «utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios» se refiere exclusivamente a los ingredientes. Por otra parte, considera que determinar el tipo de gravamen de IVA en función del uso que el comprador haga del caballo constituye una infracción del principio de neutralidad de este impuesto.

37 La República Francesa estima que el mencionado punto 1 permite aplicar el tipo reducido de IVA a todas las entregas de animales vivos, con independencia de su destino. En efecto, al igual que las plantas y las semillas, los animales vivos se distinguen de los ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios. En cualquier caso, concluye, los caballos forman parte de los animales vivos destinados normalmente a la alimentación.

Apreciación del Tribunal de Justicia

38 Con carácter liminar, procede señalar que la Comisión precisó en la vista que, de todos los animales mencionados en el punto a. 4, letra a), de la Ley sobre el volumen de negocios, su recurso se refiere exclusivamente a los caballos, puesto que la cría de la inmensa mayoría de los animales de las especies bovina, ovina, caprina y porcina tiene por objeto el consumo humano y animal.

39 Por consiguiente, el presente recurso debe entenderse en el sentido de que la Comisión únicamente reprocha al Reino de los Países Bajos la aplicación de un tipo reducido de IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de caballos.

40 Las partes discrepan, en primer lugar, sobre la interpretación del punto 1 del anexo III, invocando diferentes versiones lingüísticas de dicha disposición en apoyo de sus respectivas argumentaciones.

41 A este respecto, procede hacer constar que el mencionado punto 1 no tiene el mismo sentido en las diferentes lenguas oficiales de la Unión.

42 En efecto, por una parte, de las versiones del punto 1 del anexo III en lengua alemana [«Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke alkoholische Getränke jedoch ausgenommen), lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten sowie üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse»] y en lengua neerlandesa [«Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen»], en las que se apoya el Reino de los Países Bajos, se desprende que la expresión «utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios» se refiere únicamente a los ingredientes, lo que significa que puede aplicarse un tipo reducido de IVA a todas las entregas de animales vivos, sea cual fuere el destino de éstos.

43 Por otra parte, las versiones del mismo punto 1 en lengua inglesa [«Foodstuffs (including

beverages but excluding alcoholic beverages) for human and animal consumption; live animals, seeds, plants and ingredients normally intended for use in the preparation of foodstuffs; products normally used to supplement foodstuffs or as a substitute for foodstuffs», en lengua francesa [«Les denrées alimentaires (y compris les boissons, à l'exclusion, toutefois, des boissons alcooliques) destinées à la consommation humaine et animale, les animaux vivants, les graines, les plantes et les ingrédients normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires; les produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires»] y en lengua italiana [«Prodotti alimentari (incluse le bevande, ad esclusione tuttavia delle bevande alcoliche) destinati al consumo umano e animale, animali vivi, sementi, piante e ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari, prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari»], a las que se remite la Comisión, pueden ser interpretadas –con diferencias de matiz– en el sentido de que la expresión «utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios» no se refiere únicamente a los ingredientes, sino también a los animales vivos, las semillas y las plantas.

44 Según reiterada jurisprudencia, la formulación utilizada en una de las versiones lingüísticas de una disposición del Derecho de la Unión no puede constituir la única base para la interpretación de dicha disposición; tampoco se le puede reconocer carácter prioritario frente a otras versiones lingüísticas. En efecto, este enfoque sería incompatible con la exigencia de uniformidad en la aplicación del Derecho de la Unión. Así pues, en caso de divergencia entre versiones lingüísticas, la norma de que se trata debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra (véanse las sentencias de 27 de marzo de 1990, Cricket St Thomas, C-372/88, Rec. p. I-1345, apartados 18 y 19; de 12 de noviembre de 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Rec. p. I-7053, apartado 16, así como la de 25 de marzo de 2010, Helmut Müller, C-451/08, Rec. p. I-0000, apartado 38).

45 En cuanto a la estructura general del punto 1 del anexo III, procede poner de relieve, en un primer momento, que el texto inicial, que sirvió de referencia a la hora de adoptar dicho anexo III, figura en el punto 1 del anexo H de la Sexta Directiva, anexo que se añadió a esta última en virtud del artículo 1, punto 5, de la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (DO L 316, p. 1).

46 El mencionado punto 1 resultó ligeramente modificado con ocasión de la sustitución de la Sexta Directiva por la Directiva 2006/112. En efecto, tal como la Comisión sostuvo acertadamente en la vista, la expresión «los productos alimenticios [...] para consumo humano o animal» va seguida de punto y coma en las versiones en lengua danesa, francesa italiana, neerlandesa e inglesa del punto 1 del anexo H de la Sexta Directiva. Pues bien, en lo tocante a esas versiones, una simple coma sustituyó al punto y coma en las versiones en lengua danesa, francesa, italiana y neerlandesa del mencionado punto 1.

47 Sin embargo, según el considerando tercero de la Directiva 2006/112, la refundición de la estructura y de la redacción de la Sexta Directiva tiene por objeto garantizar que las disposiciones se presenten de forma clara y racional, sin provocar, en principio, cambios de fondo en la legislación vigente, por más que deban llevarse a cabo, en cualquier caso, un reducido número de modificaciones sustanciales, en la medida en que ello es inherente a la labor de refundición.

48 Al no existir modificaciones sustanciales en el punto 1 del anexo III, la estructura general de esta disposición deberá examinarse a la luz del tenor literal del punto 1 del anexo H de la Sexta Directiva, que refleja el propósito del legislador de la Unión al elaborar la lista de bienes y servicios a los que podía aplicarse un tipo reducido de IVA.

49 A este respecto, en el plano semántico, el uso de punto y coma después de la expresión «los

productos alimenticios [...] para consumo humano o animal» significa claramente que el punto 1 del anexo H de la Sexta Directiva comprende tres fragmentos de frase bien diferenciados. De ello cabe pues deducir que, al no haberse modificado el propósito de dicho legislador, el punto 1 del anexo III se compone de los tres mismos fragmentos de frase.

50 Tal como ha observado el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, cada uno de los tres fragmentos de frase hace referencia a los productos alimenticios para consumo humano y animal. En efecto, el primero de ellos menciona los productos alimenticios propiamente dichos. El tercero se refiere a los productos utilizados como complemento o sucedáneo de productos alimenticios. Por último, el segundo fragmento de frase trata de los animales vivos, las semillas, las plantas y los ingredientes, que no constituyen en sí mismos productos alimenticios. Lógicamente, este segundo fragmento de frase, encastrado entre los otros dos, debe entenderse en el sentido de que se refiere a tales elementos únicamente en la medida en que son utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios. Esta apreciación viene corroborada por el hecho de que, contrariamente a lo que afirma el Reino de los Países Bajos, algunas semillas y plantas pueden ser utilizadas normalmente en la preparación de productos alimenticios. La utilización en esta lista del término «animales vivos» significa que el tipo reducido de IVA se aplica a las entregas efectuadas en una fase anterior al sacrificio de los animales.

51 Por consiguiente, la estructura general del punto 1 del anexo III induce a dar por buena la interpretación según la cual únicamente puede aplicarse un tipo reducido de IVA a las entregas de animales vivos en el caso de que tales animales sean utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios.

52 En cuanto a la finalidad del punto 1 del anexo III, procede señalar que, en respuesta a una pregunta escrita formulada por el Tribunal de Justicia, la Comisión indicó, sin ser contradicha sobre este extremo por las demás partes en el litigio, que el propósito del legislador de la Unión al adoptar el anexo H de la Sexta Directiva 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.

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.

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*, 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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.

67 En estas circunstancias, procede considerar fundado el recurso interpuesto por la Comisión.

68 En consecuencia, procede declarar 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.

Costas

69 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Puesto que la Comisión ha solicitado la condena en costas del Reino de los Países Bajos y los motivos formulados por éste han sido desestimados, procede condenarlo en costas.

70 De conformidad con el apartado 4, párrafo primero, del mismo artículo, la República Federal de Alemania y la República Francesa, que han intervenido como coadyuvantes en el litigio, soportarán sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) decide:

- 1) **Declarar que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 12, en relación con el anexo H, 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, en su versión modificada por la Directiva 2006/18/CE del Consejo, de 14 de febrero de 2006, así como en virtud de los artículos 96 a 99, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con 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 caballos.**
- 2) **Condenar en costas al Reino de los Países Bajos.**
- 3) **La República Federal de Alemania y la República Francesa cargarán con sus propias costas.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.