

IVA: El Supremo consagra 'el punto de vista del consumidor medio' para fijar el tipo de gravamen aplicable a bienes y servicios



Octubre 2024

¿Hablamos?

Adal Salamanca

Socio del área de Procedimientos Tributarios en PwC Tax & Legal
adal.salamanca.cabrera@pwc.com

Jaume Cornudella

Socio de Procedimientos Tributarios en PwC Tax & Legal
jaume.cornudella.marques@pwc.com

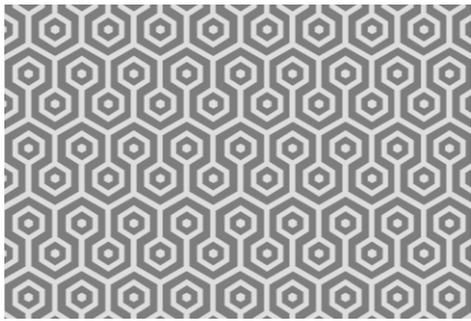
Laura Cebollero Bergua

Fiscalista del área de Procedimientos Tributarios de PwC Tax & Legal
laura.cebollero.bergua@pwc.com

En la reciente Sentencia núm. 1610/2024 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de fecha 15 de octubre de 2024, recaída en el recurso de casación 2208/2023 bajo la dirección letrada del grupo de litigación tributaria de PwC Tax & Legal, el Alto Tribunal recoge la jurisprudencia del TJUE y consagra el punto de vista del consumidor medio como parámetro clave para determinar el tipo de IVA aplicable a los bienes y servicios.

En esta doctrina, el TJUE establece que el principio de neutralidad del IVA se opone a que bienes o servicios similares, desde el punto de vista del consumidor medio, que compiten entre sí, sean tratados de forma distinta en el IVA, de modo que deben ser gravados con un tipo impositivo uniforme, respetando de este modo la uniformidad del IVA y la eliminación de las distorsiones de la competencia.

Esa similitud de bienes y servicios debe ser apreciada por el consumidor medio, que es quien soporta la carga económica del tributo. Por tanto, la percepción de la analogía entre bienes y servicios la determina el consumidor medio. Los bienes y servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de optar por unos u otros. Dicha jurisprudencia se recoge, entre otras, en la STJUE de 10 de noviembre de 2011, asuntos acumulados C-259/10 y C-260/10; STJUE de 27 de febrero de 2014, asuntos C-454/12 y C-455/12; STJUE de 11 de septiembre de 2014, asunto C-219/13; sentencia de 9 de noviembre de 2017, asunto C499/16; y la de 3 de febrero de 2022, asunto C-515/20.



En esta sentencia el Tribunal Supremo se hace eco de esta doctrina, de la que deriva una serie de **pautas para que el legislador nacional, en la elaboración de los tipos de gravamen y el intérprete, para integrar los productos y servicios a los que se refieran estos tipos, se adecue a los principios de neutralidad, competencia e igualdad:**

a) A igualdad o semejanza de bienes o servicios, debe existir el mismo régimen y, por lo que aquí respecta, el mismo tipo de gravamen.

b) Esa igualdad o semejanza lo debe ser entre productos o servicios que compitan entre sí en un mercado, de manera que el consumidor pueda optar por unos u otros partiendo de los que reconoce como semejantes. En palabras de la STJUE "*...dos prestaciones... son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de dichas prestaciones*".

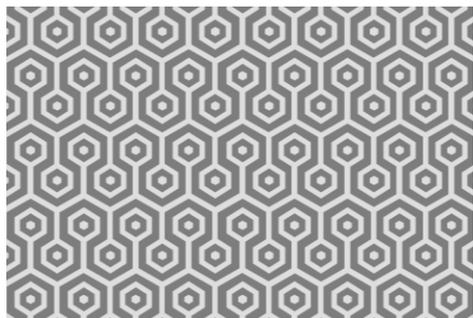
c) El hecho de privilegiar, en la legislación o en su aplicación práctica en procedimientos tributarios, con un tipo de gravamen diferenciado para productos que son semejantes y objeto de competencia sobre ellos para unos mismos potenciales consumidores, puede atentar contra la libre competencia, al favorecer sin motivo a unos empresarios sobre otros.

d) Esa misma diferenciación puede suponer una discriminación de trato de los poderes públicos en favor de unos productos sobre otros.

e) **El canon para determinar esa afinidad entre bienes o prestaciones que se ofrecen en el mercado reside en la percepción general del consumidor medio**, evitando distinciones artificiales basadas en diferencias insignificantes, esto es, en la idea de que satisfacen idénticas necesidades de éste, que puede elegir entre los que le ofrecen, con libertad, sobre la base de esa semejanza percibida.

La "baguette" bajo la perspectiva del consumidor medio: aplicación al caso concreto de la doctrina del TJUE.

En esta reciente sentencia, en base a esta doctrina del TJUE, el Tribunal Supremo se pronuncia respecto de un caso en el que la cuestión litigiosa era cual era el **tipo de IVA aplicable a unos panes comercializados con la denominación de baguette**. La Administración tributaria aplicó la doctrina de la Dirección General de Tributos consistente en que, a falta de una definición del término "pan común" en la Ley del IVA, había que atender a la distinción entre pan común y pan especial establecida en una reglamentación técnico-sanitaria, que definía el pan común como aquél que contiene las cuatro materias primas básicas (harina, sal, levadura y agua) y los coadyuvantes tecnológicos y aditivos autorizados para este tipo de pan.



La Administración entendió que, en la medida en que los productos comercializados por la recurrente adicionaban otros componentes no previstos para el “pan común” en dicha reglamentación, no podían calificarse como pan común, y por tanto no les era de aplicación el tipo “superreducido” del IVA.

Sin embargo, **el Tribunal Supremo, en aplicación de la citada doctrina del TJUE, establece que el tipo super reducido de la Ley del IVA prima al consumidor en la adquisición de**

bienes o productos, entre otros los alimenticios, de primera y especial necesidad. Si esa alta necesidad de su consumo está presente en la apreciación del consumidor medio, no hay motivo para excluir el producto de ese tipo de gravamen especialísimo. Por consiguiente, concluye que el pan baguette comercializado por la recurrente merece ser considerado pan común a efectos del artículo 91.Dos LIVA, porque así es apreciado por el consumidor medio.