Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. JEAN RICHARD DE LA TOUR
presentadas el 12 de noviembre de 2020[1]

Asunto C-703/19

J. K.
contra
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,
con intervención de:
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 98 — Facultad de los Estados miembros de aplicar uno o dos tipos reducidos de IVA a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios — Calificación de una actividad comercial de "entrega de bienes" o de "prestación de servicios" — Anexo III, puntos 1 y 12 *bis* — Concepto de "productos alimenticios" y de "servicios de restauración y *catering*" — Comidas listas para consumo inmediato *in situ* en las instalaciones del vendedor o en un área de restauración — Comidas listas para consumo inmediato para llevar»

I. Introducción

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,[2] en relación con el anexo III, punto 12 *bis*, de dicha 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/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.[3]

2. Esta petición de decisión prejudicial se ha presentado en el marco de un litigio referido a la aplicación de un tipo de gravamen reducido a operaciones de suministro de alimentos mediante diversos métodos de venta en establecimientos de comida rápida organizados en virtud de un contrato de franquicia.

3. Estas circunstancias llevarán al Tribunal de Justicia a interpretar por primera vez la definición del concepto de «servicios de restauración y *catering*» empleado por el legislador de la Unión, en el marco particular de la facultad conferida a los Estados miembros de aplicar dos tipos reducidos de impuesto sobre el valor añadido (IVA) a determinadas categorías de bienes o servicios.

1 Lengua original: francés.

2 DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA».

3 DO 2011, L 77, p. 1.

4. Mi análisis me llevará a recordar en qué condiciones puede ejercerse esta facultad según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y a proponer que se emplee un criterio general que permita establecer una distinción entre el concepto de «productos alimenticios» y el de «servicios de restauración y *catering*» a efectos de la aplicación de tipos impositivos reducidos al suministro de platos y comidas preparados acompañado de servicios auxiliares, dado que aquellos se caracterizan por la diversidad en cuanto a su naturaleza y su relevancia, diversidad esta que no permite trazar fácilmente un paralelismo con las circunstancias que han justificado anteriormente el planteamiento al Tribunal de Justicia de cuestiones prejudiciales relativas a este particular.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Directiva IVA

5. Bajo el título VIII de la Directiva IVA, titulado «Tipos impositivos», el capítulo 2, que lleva por rúbrica «Estructura y niveles de los tipos», contiene una primera sección, consagrada al «tipo normal», que incluye el artículo 96, redactado en los siguientes términos:

«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]

6. La sección segunda del citado capítulo 2, titulada «Tipos reducidos», contiene el artículo 98 de la Directiva IVA, [5] que dispone lo siguiente: [6]

«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.

Los tipos reducidos no serán aplicables a los servicios prestados por vía electrónica.

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 [7] con objeto de delimitar con exactitud cada una de dichas categorías.»

4 El principio de unicidad del tipo impositivo normal fue consagrado en el artículo 12, apartado 3, 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 1997, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

5 En su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO 2008, L 44, p. 11; artículo 2, punto 2), aplicable a partir del 1 de enero de 2010.

6 Las disposiciones del artículo 98 de la Directiva IVA tienen su origen en las 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 (aproximación de los tipos del IVA) (DO 1992, L 316, p. 1), en particular su artículo 1, punto 1, que sustituye el artículo 12, apartado 3, de la Sexta Directiva por nuevas disposiciones relativas a los tipos reducidos. El artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva fue modificado por el artículo 1, punto 7, de la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CEE en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación (DO 1992, L 384, p. 47). En consecuencia, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a dicho artículo 12, apartado 3, letra a), puede extrapolarse a la interpretación del artículo 98 de la Directiva IVA.

7 La nomenclatura combinada fue establecida por el 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). Es objeto de actualización anual y se publica en el *Diario Oficial de la Unión Europea* (serie «L») en forma de reglamento de ejecución de la Comisión Europea.

7. Con arreglo al artículo 99 de la Directiva IVA:

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

2. Los tipos reducidos se establecerán de tal modo que el importe del IVA, resultante de la aplicación de tales tipos, permita normalmente deducir la totalidad del impuesto para el que se conceda el derecho a la deducción conforme a los artículos 167 a 171 y a los artículos 173 a 177.»

8. El anexo III de la Directiva IVA lleva por título «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». En su punto 1 figuran, en particular, los productos alimenticios (incluidas las bebidas, pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano. En el punto 12 *bis* de este mismo anexo, insertado por la Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido,[8] se mencionan los servicios de restauración y *catering*. Puede excluirse la entrega de bebidas (alcohólicas o no alcohólicas).

2. Reglamento de Ejecución n.º 282/2011

9. A tenor del considerando 10 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, «es necesario definir con claridad los servicios de restauración y de *catering*, la diferencia existente entre ambos y el trato que debe dispensárseles».

10. En virtud del artículo 6 de este mismo Reglamento de Ejecución:

«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.»

B. Derecho polaco

11. El artículo 5a de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido),[9] de 11 de marzo de 2004, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal,[10] dispone:

«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 dichos bienes o servicios.»

8 DO 2009, L 116, p. 18.

9 Dz. U. de 2004, n.º 54, epígrafe 535.

10 Dz. U. de 2011, n.º 177, epígrafe 1054; en lo sucesivo, «Ley del IVA».

12. El artículo 3, apartado 1, del rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Decreto acordado en Consejo de Ministros sobre la clasificación polaca de bienes y servicios),[11] de 4 de septiembre de 2015, establece lo siguiente:

«A los efectos:

1) de la imposición del IVA,

[…]

hasta el 31 de diciembre de 2017 será aplicable la clasificación polaca de bienes y servicios introducida por el rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług [Decreto acordado en Consejo de Ministros sobre la clasificación polaca de bienes y servicios][12] (PKWiU), de 29 de octubre de 2008.»

13. Conforme al artículo 41, apartado 1, de la Ley del IVA, el tipo normal del IVA es del 22 %. Con arreglo al artículo 41, apartado 2a, de la citada Ley:

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

14. En el anexo 10 de la Ley del IVA, el epígrafe 28 lleva por título «Platos y comidas preparados, con exclusión de los productos con un contenido de alcohol superior al 1,2 %».

15. El artículo 3, apartado 1, punto 1, del rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Orden del Ministro de Hacienda sobre los bienes y servicios respecto de los cuales se reduce el tipo del IVA y sobre las condiciones de aplicación de los tipos reducidos),[13] de 23 de diciembre de 2013, dispone:

«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 de la presente Orden Ministerial.»

16. El punto III, epígrafe 7, del anexo de la citada Orden Ministerial tiene el siguiente tenor:

«Servicios de comidas y bebidas (PKWiU ex [14] 56), [15] 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;

11 Dz. U. de 2015, epígrafe 1676; en lo sucesivo, «PKWiU».

12 Dz. U. de 2008, n.º 207, epígrafe 1293.

13 Dz. U. de 2013, epígrafe 1719.

14 De conformidad con el artículo 2, punto 30, de la Ley del IVA, el término «ex» se refiere a una categoría de bienes o servicios de la PKWiU o solamente a una parte de los bienes o servicios de la categoría correspondiente.

15 La expresión utilizada en la petición de decisión prejudicial es «Usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56)». En las observaciones escritas de la Comisión se traduce al francés por «services liés à la fourniture de repas» [«servicios relacionados con el suministro de comidas»]. Debe señalarse que la expresión «servicios de comidas y bebidas» corresponde a la utilizada para el código 56 del anexo del Reglamento (UE) n.º 1209/2014 de la Comisión, de 29 de octubre de 2014, por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 451/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece una nueva clasificación estadística de productos por actividades (CPA) y se deroga el Reglamento (CEE) n.º 3696/93 del Consejo (DO 2014, L 336, p. 1).

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].»

17. El grupo 56.1 de la PKWiU, titulado «Servicios de comidas en restaurantes y puestos de comidas», comprende, en particular, las [subcategorías] 56.10.11 («Servicios de comidas con servicios completos de restaurante»), 56.10.13 («Servicios de comidas en autoservicios») y 56.10.19 («Otros servicios de comidas»).

18. Según el órgano jurisdiccional remitente, la interpretación de la PKWiU se lleva a cabo mediante remisión al rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (Decreto acordado en Consejo de Ministros sobre la clasificación polaca de actividades),[16] de 24 de diciembre de 2007, y, en particular, a su división 56 y a las subclases que se incluyen en esta. Dicha división comprende las actividades de prestación de servicios relacionados 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 asientos. A este respecto, lo importante no es el tipo de establecimiento en el que se sirven las comidas, sino el hecho de que estas se destinen a su consumo inmediato. La subclase 56.10.A, titulada «Restaurantes y otros establecimientos de suministro de comidas permanente», comprende la prestación de servicios de comidas a clientes, o bien sentados a una mesa, o bien mediante el suministro de los platos que escojan ellos mismos de un menú, sin que sea relevante que los consuman *in situ*, los compren para llevar o los pidan a domicilio. La referida subclase comprende las actividades de restaurantes, cafeterías, establecimientos de comida rápida o para llevar, heladerías, pizzerías, actividades de suministro de comidas y bebidas desarrolladas en medios de transporte y por empresas independientes.

19. El órgano jurisdiccional remitente precisa que este método de regulación del ámbito de aplicación de los «servicios de restauración» en la PKWiU ha influido en el ámbito de la categoría «Platos y comidas preparados, con exclusión de los productos con un contenido de alcohol superior al 1,2 %» (ex 10.85.1). La remisión a la PKD restringe esta categoría a la subclase 10.85.Z de la PKD («elaboración de comidas y platos preparados»). Esta subclase incluye la producción de platos y comidas preparados (esto es, preparados, condimentados y cocinados), congelados o en conserva, compuestos como mínimo por dos ingredientes distintos (con excepción de las especias, etc.), que, por regla general, están envasados y etiquetados para su reventa. La citada subclase no comprende la preparación de comidas para su consumo inmediato, clasificada en las subclases correspondientes de la división 56 de la PKD.

III. Hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales

20. Según las observaciones escritas presentadas al Tribunal de Justicia, el recurrente en el litigio principal es franquiciado en una cadena de establecimientos de comida rápida (o *fast food*), a saber, McDonald's Polska sp. z o.o. Se dedica a la venta de comidas y platos preparados, como sándwiches, barquitos de patata, ensaladas, patatas fritas, brócoli, helados, batidos, zumos de frutas, etc. Estos

16 Dz. U. de 2007, n.º 251, epígrafe 1885; en lo sucesivo, «PKD».

productos se sirven en una bandeja que se entrega al cliente junto con servilletas desechables y, en función de los productos de que se trate, cubiertos o una pajita para la bebida. Las comidas y los platos se preparan *in situ* a partir de productos precocinados. Pueden servirse en caliente o en frío y el comprador debe escoger entre consumirlos *in situ* o pedirlos para llevar.

21. En el marco de su actividad económica, el recurrente aplica diferentes métodos de venta:

– venta de productos a los clientes en el interior del restaurante (*in-store*);

– venta de productos en los mostradores exteriores del restaurante a consumidores en coche o a pie (*drive-in* o *walk-through*) para su consumo fuera del restaurante, y

– venta de productos a clientes en el interior de centros comerciales en espacios reservados para ello, esto es, áreas de restauración (*food court*).

22. En septiembre de 2016, la Urząd kontroli skarbowej (Administración tributaria, Polonia) llevó a cabo una inspección del recurrente en materia de declaración, cálculo y liquidación del IVA por el período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2016.

23. Al término de dicha inspección, la Administración tributaria consideró que todas las actividades del recurrente debían calificarse de «servicios de comidas y bebidas», sujetos al tipo de IVA del 8 %, y no de entregas de «platos y comidas preparados», gravadas al 5 %, como las había calificado el recurrente en su declaración. La Administración tributaria basó su apreciación en el motivo de que los productos vendidos no están comprendidos en la categoría 10.85.1 de la PKWiU, la cual no incluye servicios. En su opinión, la propia comida, el hecho de que sea preparada para ser consumida *in situ* y la posibilidad de consumirla inmediatamente constituyen partes esenciales para afirmar que se trata de un servicio de comidas y no de la entrega de un plato o comida preparado.

24. Mediante acto de liquidación de 21 de abril de 2017, la Administración tributaria presentó la propuesta de regularización y liquidación del importe del IVA adeudado por el recurrente en relación con el período objeto de la inspección.

25. Mediante sentencia de 1 de marzo de 2018, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Gliwice, Polonia) desestimó el recurso interpuesto por el recurrente contra el acto de liquidación de la Administración tributaria, basándose en los mismos motivos y habiendo tomado en consideración la apreciación efectuada por el cliente respecto a la operación imponible.

26. El Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), órgano jurisdiccional remitente, que conoce de la impugnación de dicha sentencia por el recurrente, manifiesta sus dudas, a la luz de las exigencias del Derecho de la Unión, sobre la transposición por el legislador polaco del artículo 98 de la Directiva IVA, incluido su anexo III, debido a la remisión no ya a la nomenclatura combinada, sino a la PKWiU, que es una clasificación de las actividades a efectos estadísticos que define el ámbito de aplicación del concepto de «servicios de restauración» en función de la actividad de cada profesional y no, como sucede en materia de IVA, en función del objeto del impuesto. Así, la expresión «servicios de comidas y bebidas», utilizado para designar el código PKWiU ex 56, tiene un sentido más amplio que la de «servicios de restauración» que figura en la Directiva IVA. Por consiguiente, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, afecta al ámbito de aplicación de la categoría de productos titulada «Platos y comidas preparados». Además, entiende que este concepto debe interpretarse de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

27. Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente considera que el hecho de que el recurrente cuestione la pertinencia de las clasificaciones estadísticas para determinar el tipo de IVA aplicable a la venta de platos y comidas preparados lleva a asignar una importancia determinante al hecho de clasificar estos servicios en el ámbito de los «servicios de restauración» o a excluirlos de ella. Según dicho órgano jurisdiccional, son determinantes las condiciones, que son distintas, en las que se sirven los platos y comidas vendidos. Afirma que, desde el punto de vista del cliente medio, la venta para consumo *in situ* en una infraestructura adaptada a tal fin, sin servicio de camareros especializado y con limitaciones en cuanto a la personalización del pedido por parte del cliente, debe distinguirse de la venta de productos alimenticios a clientes que se desplazan a un lugar adecuado fuera del punto de venta con su vehículo (*drive-in*) o a pie (*walk-through*) y de la venta en un área de restauración (*food court*). Siempre según el órgano jurisdiccional remitente, en estos casos, desde el punto de vista del cliente, la posibilidad de utilizar la infraestructura que ofrece el recurrente no es una parte esencial de la prestación realizada por este.

28. Además, el órgano jurisdiccional remitente se plantea la cuestión, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, de la pertinencia del criterio basado en el método de preparación de los platos y comidas que distingue los destinados a su consumo *in situ* de los que no pueden consumirse de inmediato. A este respecto, señala que cada uno de los sistemas de venta de platos y comidas preparados que aplica el recurrente presenta elementos comprendidos tanto en una entrega de bienes como en una prestación de servicios. No obstante, esta segunda calificación depende del alcance de la infraestructura ofrecida al cliente y de la decisión de este de utilizarla.

29. En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) 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 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 pendiente ante el órgano jurisdiccional nacional, 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?»

30. El recurrente, el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (Director de la Administración Tributaria de Katowice, Polonia), el Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (Mediador de Pequeñas y Medianas Empresas, Polonia), el Gobierno polaco y la Comisión presentaron observaciones escritas. El Tribunal de Justicia decidió pronunciarse sobre el asunto sin celebración de vista oral.

IV. Análisis

A. Observaciones preliminares

31. De la formulación de las cuestiones prejudiciales, que, en mi opinión, procede examinar conjuntamente, resulta que el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si las distintas actividades de venta de platos y comidas preparados para su consumo inmediato, como las del litigio principal, en establecimientos de comida rápida, pueden calificarse de «servicios de restauración» a los que puede aplicarse un tipo reducido de IVA con arreglo al artículo 98, apartado 2, de la Directiva IVA, en relación con el anexo III, punto 12 *bis*, de dicha Directiva y con el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.

32. Sin embargo, de la motivación de la resolución de remisión se desprende que esta última se justifica en parte porque existen dudas sobre la transposición al Derecho polaco del Derecho de la Unión aplicable. Algunas de las observaciones escritas presentadas al Tribunal de Justicia versan sobre este extremo.

33. Por consiguiente, me parece oportuno recordar el objeto y el contexto del litigio en el marco del cual se ha planteado la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia. Se trata de saber si las operaciones de suministro de comidas de que se trata han de calificarse de «servicios de comidas» o bien de entregas de «platos y comidas preparados», sujetas estas y aquellas a dos tipos reducidos de IVA diferentes, a saber, el 8 % las primeras, siempre que el producto pueda ser consumido de inmediato, y el 5 % las segundas, cuando el producto no cumple ese requisito. Esta distinción se efectúa tomando como referencia una clasificación estadística nacional de las actividades económicas, la cual el órgano jurisdiccional remitente apunta que es determinante y que presenta diferencias con la nomenclatura combinada.

34. Ciertamente, dicho órgano jurisdiccional se pregunta con carácter previo sobre este método escogido por el legislador polaco en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 98 de la Directiva IVA, en relación con el anexo III de esta, de aplicar uno o dos tipos reducidos del IVA. Sin embargo, la remisión al Tribunal de Justicia no versa sobre la compatibilidad de la normativa polaca con el Derecho de la Unión en materia de IVA y especialmente con el anexo III, puntos 1 y 12 *bis*, de la citada Directiva, cuyos límites dicha normativa podría haber rebasado.[17] En otras palabras, la remisión al Tribunal de Justicia no tiene por objeto la decisión de aplicar un tipo reducido de IVA a un bien o un servicio que no figura en el citado anexo III, lo que se traduciría en la obligación de aplicar el tipo normal del IVA.

35. No obstante, de la petición de decisión prejudicial resulta que, debido a la diversidad de operaciones de comida rápida de que se trata en el litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente manifiesta dudas sobre la aplicación selectiva de dos tipos reducidos establecidos por el legislador polaco para gravar la venta de alimentos, habida cuenta de la definición de «servicios de restauración y *catering*» adoptada tanto por el legislador de la Unión como por el Tribunal de Justicia. A este

17 Véase, a título comparativo, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

respecto, procede señalar que esta petición de decisión prejudicial se sitúa en la línea de asuntos anteriores que dieron lugar a las sentencias de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien,[18] y de 10 de marzo de 2011, Bog y otros,[19] dictadas en materia de tributación por IVA del suministro de comidas o alimentos con o sin servicios auxiliares.

36. Con todo, en el caso de autos, resulta delicado analizar el alcance de estas resoluciones. En efecto, es preciso señalar, por una parte, que el marco jurídico en el que se pronunció el Tribunal de Justicia ha evolucionado[20] y, por otra, que las operaciones de comida rápida de que se trata en el litigio principal presentan características que, habida cuenta de las condiciones de la venta de alimentos y la posibilidad de escoger del cliente, pueden corresponder tanto a una entrega de bienes como a una prestación de servicios. Así pues, en mi opinión, el asunto principal pone de manifiesto la existencia de dificultades inéditas para distinguir el concepto de «productos alimenticios» del de «servicios de restauración».

37. En estas circunstancias, dado que la calificación de las operaciones de suministro de alimentos gravables a tipos reducidos, de conformidad con el anexo III de la Directiva IVA, es un requisito previo indispensable para comprobar la aplicabilidad de tipos distintos de IVA a una categoría de dicho anexo, corresponde al Tribunal de Justicia definir los criterios útiles para esta apreciación que debe efectuar el juez nacional.

38. En este sentido, propongo al Tribunal de Justicia que considere que el órgano jurisdiccional remitente le pregunta, en esencia, si el artículo 98, apartado 2, de la Directiva IVA y el anexo III, puntos 1 y 12 *bis*, de esta, en relación con el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, deben interpretarse en el sentido de que las diferentes actividades de suministro de platos y comidas preparados para su consumo inmediato en establecimientos de comida rápida están comprendidas en el concepto de «servicios de restauración y *catering*» o en el de «productos alimenticios», a efectos de la tributación a un tipo reducido de IVA.

39. Habida cuenta del contexto de esta pregunta que acabo de señalar, su examen alienta a recordar los principios aplicables a la tributación a tipo reducido de las operaciones sujetas al IVA en general y de los «servicios de restauración y *catering*» en particular, para, a continuación, exponer los elementos útiles para la interpretación que podría hacerse de ellos con vistas a su aplicación a las operaciones de que se trata.

B. Tributación a tipo reducido de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios

40. Según el artículo 96 de la Directiva IVA, cada Estado miembro fija y aplica un tipo impositivo normal de IVA que es el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.

41. Como excepción a este principio, el artículo 98 de esta misma Directiva prevé la posibilidad de aplicar uno o dos tipos reducidos de IVA. A tal efecto, el anexo III de la Directiva enumera, de modo exhaustivo, las categorías de entregas de bienes y de prestaciones de servicios que pueden estar sujetas a los tipos reducidos.[21]

18 C-231/94, en lo sucesivo, «sentencia Faaborg-Gelting Linien», EU:C:1996:184.

19 C-497/09, en lo sucesivo, «sentencia Bog y otros», C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135.

20 A diferencia de los asuntos que dieron lugar a las sentencias Faaborg-Gelting Linien y Bog y otros, en el caso de autos son aplicables la Directiva IVA, que entró en vigor el 1 de enero de 2007 (véase el artículo 413 de dicha Directiva), y la modificación de que fue objeto el 1 de junio de 2009 (véase el artículo 3 de la Directiva 2009/47), que confirió a los Estados miembros la facultad de aplicar un tipo reducido de IVA a los «servicios de restauración y *catering*».

21 Véase la sentencia de 19 de diciembre de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), apartado 22 y jurisprudencia citada.

42. La finalidad de este anexo consiste en hacer menos onerosos y, por tanto, más accesibles para el consumidor final, que soporta en definitiva el IVA, determinados bienes que se consideran particularmente necesarios. [22] En lo que respecta a los productos alimenticios, el Tribunal de Justicia ha considerado que constituyen bienes esenciales. [23]

43. En cuanto al contenido específico del anexo III de la Directiva IVA, el Tribunal de Justicia ha declarado que es preciso reconocer una amplia facultad de apreciación al legislador de la Unión, dado que, cuando adopta una medida de carácter fiscal, se ve obligado a elegir entre diversas opciones de carácter político, económico o social y a jerarquizar intereses divergentes o a realizar complejas apreciaciones. [24]

44. El Tribunal de Justicia ha precisado que, en el contexto del amplio margen de apreciación de que dispone el legislador de la Unión en el ámbito de las medidas tributarias, su voluntad, al adoptar el anexo III de la Directiva IVA, 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 escasa entidad. [25]

45. Así, en el anexo III de la Directiva IVA se prevé que los Estados miembros puedan aplicar uno o varios tipos reducidos de IVA a las siguientes categorías: «1) Los productos alimenticios […]» y «12 *bis*) Servicios de restauración y *catering* […]».

46. El Tribunal de Justicia ha recordado que la aplicación de uno o dos tipos reducidos del IVA no es obligatoria y constituye una posibilidad ofrecida a los Estados miembros como excepción al principio que exige aplicar el tipo normal. En consecuencia, según su reiterada jurisprudencia, las disposiciones aplicables en la materia que tengan el carácter de excepción a un principio han de interpretarse estrictamente [26] y de acuerdo con el sentido habitual de los términos de que se trate. [27]

47. Además, según el artículo 98, apartado 3, de la Directiva IVA, para aplicar *los tipos reducidos* a las categorías que se refieren *a bienes* que figuran en la lista del anexo III de dicha Directiva, los Estados miembros «podrán utilizar la nomenclatura combinada con objeto de delimitar con exactitud cada una de dichas categorías».

48. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que el uso de la nomenclatura combinada es tan solo una manera entre otras de delimitar con exactitud la categoría de que se trate. [28]

22 Véase la sentencia de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189), apartado 22 y jurisprudencia citada.

23 Véase la sentencia de 3 de marzo de 2011, Comisión/Países Bajos (C-41/09, EU:C:2011:108), apartado 53.

24 Véanse las sentencias de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189), apartado 23 y jurisprudencia citada, y de 19 de diciembre de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), apartado 31 y jurisprudencia citada. Por otro lado, interesa observar que la lista que figura en el anexo III de la Directiva IVA tiene por efecto permitir a los Estados miembros aplicar un tipo de gravamen reducido o declarar exento de imposición en torno al 65 % de los gastos de consumo de los hogares, según el documento de trabajo de los servicios de la Comisión, análisis de impacto, que acompaña la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos del impuesto sobre el valor añadido [SWD(2018) 7 final] (punto 1.2), disponible únicamente en inglés.

25 Véase la sentencia de 19 de diciembre de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), apartados 31 y 32 y jurisprudencia citada.

26 Véanse las sentencias de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189), apartado 25 y jurisprudencia citada, y de 19 de diciembre de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), apartado 25.

27 Véase la sentencia de 19 de diciembre de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), apartado 25.

28 Véase la sentencia de 9 de noviembre de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), apartado 25.

49. Si no me equivoco, nunca se ha interrogado al Tribunal de Justicia sobre las condiciones en las que los Estados miembros pueden ejercer la facultad de aplicar *diversos* tipos reducidos de IVA en función de la categoría que figura en el anexo H de la Sexta Directiva o en el anexo III de la Directiva IVA. Con carácter más general, a excepción de la sentencia de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia,[29] las sentencias anteriormente dictadas por el Tribunal de Justicia versan sobre la aplicación de un único tipo reducido de IVA y se refieren a la limitación de la aplicación de ese tipo reducido a determinados bienes[30] o servicios[31] comprendidos en una única categoría.

50. Habida cuenta de las circunstancias del litigio principal, considero oportuno señalar que en el artículo 98 de la Directiva IVA no figura restricción alguna en cuanto a la determinación de los tipos reducidos de IVA y a sus modalidades de aplicación en función de las categorías de bienes y servicios que se enumeran en el anexo III de dicha Directiva.[32] En este sentido, cada una de estas categorías, o incluso una parte de ellas, puede estar sujeta a dos tipos distintos de IVA, reducidos o no, según los objetivos perseguidos por los Estados miembros.[33] Dicho de otro modo, cabe aplicar un mismo tipo reducido de IVA a la entrega de un bien y a una prestación de servicios.[34]

51. En relación con este particular, procede señalar que la armonización de las normas aplicables en materia de IVA por el legislador de la Unión, gracias a numerosos textos entre los que debe destacarse la Sexta Directiva, que fue sustituida y codificada por la Directiva IVA, ha dado siempre libertad a los Estados miembros en cuanto a la aplicación de dichas normas y, en particular, las relativas a la elección de los tipos fijados en función del bien o servicio de que se trate.

52. Sin embargo, esta facultad conferida a los Estados miembros de aplicar diferentes tipos de IVA a bienes o servicios no puede tener por efecto dispensar a aquellos de respetar determinados principios comunes. Por una parte, conforme al Derecho de la Unión aplicable en materia de IVA, las operaciones imponibles deben distinguirse según su objeto.[35]

29 C-481/98, EU:C:2001:237. Véase el apartado 33 de dicha sentencia.

30 Véase, en particular, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), apartado 36.

31 Véanse, en particular, las sentencias de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz (C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111), apartado 60, y de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189), apartado 37.

32 También puede observarse que, del empleo, en el artículo 98, apartado 3, de esta Directiva, de la expresión «al aplicar los tipos reducidos» y no, por ejemplo, de la expresión «uno de los tipos reducidos», resulta que los bienes pueden estar sujetos a un gravamen que incluya dos tipos reducidos distintos. Además, estableciendo un paralelismo con esta redacción, se puede esgrimir como argumento que no existe una disposición especial relativa a las prestaciones de servicios o que excluya la aplicación de dos tipos distintos en lo que respecta a las prestaciones de servicios o que justifique un trato diferente. Véase, en este mismo sentido, la sentencia de 8 de mayo de 2003, Comisión/Francia (C-384/01, EU:C:2003:264), apartado 27.

33 Considero asimismo que tal interpretación se ve corroborada por la finalidad del sistema de tipos reducidos de IVA escogido por el legislador de la Unión. Véanse, a este respecto, los puntos 43 y 44 de las presentes conclusiones. También cabe esgrimir como argumento la calificación efectuada por el Tribunal de Justicia de los productos alimenticios como bienes esenciales. Véase, en este sentido, la sentencia de 1 de octubre de 2020, Staatssecretaris van Financiën (Tipo reducido de IVA para afrodisíacos) (C-331/19, EU:C:2020:786), apartados 25, 26 y 35. En este sentido, puede estar justificado que, para la tributación de determinados productos de alimentación no acompañados de servicios auxiliares se escoja, entre dos tipos reducidos de IVA, el menos elevado.
Además, en mi opinión, en lo que atañe a los servicios debe citarse el artículo 101 de la Directiva IVA en señal de la importancia atribuida por el legislador de la Unión a los servicios, incluidos los de comidas, debido a la influencia de los tipos reducidos de IVA en la creación de empleo, el crecimiento económico y el buen funcionamiento del mercado interior.

34 Véase, a este respecto, a título ilustrativo de los tipos reducidos de IVA aplicados en los Estados miembros, el informe de la Comisión titulado *VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020* [Taxud.c.1(2020)], cuadro II, disponible en la siguiente dirección de Internet:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (pp. 4 y 5), en inglés.

35 Véanse los artículos 14 y 24 de la Directiva IVA, los cuales definen, respectivamente los conceptos de «entrega de bienes» y de «prestaciones de servicios».

53. Por otra parte, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros deben respetar el principio de neutralidad fiscal cuando optan por aplicar un tipo reducido de IVA a una de las 24 categorías de bienes o servicios que figuran en el anexo III de la Directiva IVA [36] y, en su caso, limitar selectivamente su aplicación a una parte de los bienes o servicios de cada una de estas categorías, [37] lo que, por otra parte, dota de todo su sentido a la obligación de distinguir los bienes de los servicios, recordada en el punto anterior de estas conclusiones.

54. Este principio se opone a que bienes o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA. [38]

55. Dado que se trata de un principio inherente al sistema común del IVA, [39] considero que esta jurisprudencia es extrapolable a las normativas nacionales que han establecido *dos* tipos reducidos del IVA para gravar determinados bienes o servicios.

56. Por consiguiente, con estas reservas, corresponde a los Estados miembros 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 del IVA. [40]

57. Además, la aplicación selectiva del tipo reducido de IVA debe poder justificarse por aspectos concretos y determinados de la categoría del anexo III de que se trate. [41]

58. De la evocación de todos estos principios se desprende, por una parte, que el Tribunal de Justicia lleva a cabo una comprobación de la ley nacional cuando se le interroga sobre el respeto del ámbito de aplicación de una de las categorías incluidas en el anexo III de la Directiva IVA o cuando se invoca la vulneración del principio de neutralidad fiscal y el órgano jurisdiccional remitente ha proporcionado al Tribunal de Justicia elementos de apreciación relativos a los objetivos perseguidos por el legislador nacional al determinar el tipo o los tipos reducidos de IVA.

59. Así, corresponde al juez nacional comprobar que las operaciones a las que el legislador nacional ha decidido aplicar un tipo reducido de IVA, como, por ejemplo, en el caso de autos, el suministro de alimentos o los servicios de restauración, se incluyen entre las operaciones comprendidas en el citado anexo III, concretamente en los puntos 1 o 12 *bis*, y 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.

60. Por otra parte, si se cumplen estos requisitos, escapa a todo control del Tribunal de Justicia el hecho de que las disposiciones nacionales clasifiquen, sin hacer referencia a la nomenclatura combinada, [42] bienes y servicios gravados al mismo tipo reducido de IVA en una misma categoría, sin distinguir formalmente entre los comprendidos en un punto recogido en el anexo III de la Directiva

36 Véase la sentencia de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189), apartado 28 y jurisprudencia citada.

37 Véanse, en particular, las 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.

38 Véase la jurisprudencia citada en la nota anterior. Véanse asimismo, en relación con los diferentes significados de la expresión «principio de neutralidad fiscal» en materia de IVA, las conclusiones del Abogado General Hogan presentadas en el asunto Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942), puntos 55 y 56 y notas 21 y 22.

39 Véase, en este sentido, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), apartado 23.

40 Véase la sentencia de 9 de noviembre de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), apartado 23 y jurisprudencia citada.

41 Véase, en particular, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), apartado 24 y jurisprudencia citada.

42 Véase el punto 48 de las presentes conclusiones.

IVA como bienes y aquellos a los que este mismo anexo califica de servicios.[43] Del mismo modo, carece de relevancia que el legislador nacional haya optado por utilizar, para designar una categoría de la clasificación nacional, términos semejantes a los de un punto que figura en el anexo III de la Directiva IVA, ampliando al mismo tiempo su ámbito de aplicación,[44] siempre que los bienes y servicios que allí se contemplan estén sujetos al tipo reducido de IVA conforme al artículo 98 de la Directiva IVA y se respete el principio de neutralidad fiscal. Otra cosa sería que el legislador nacional hubiera querido hacer referencia en su clasificación de referencia únicamente, por ejemplo, a los servicios contemplados en el anexo III, punto 12 *bis*, de la Directiva sin cumplir los requisitos para la aplicación del tipo reducido del IVA escogido.

61. Por consiguiente, por lo que respecta al litigio principal, la cuestión de la calificación de las operaciones de que se trata solo tiene sentido si acaba por conducir a su tributación, de forma parcial o total, a otro tipo reducido del IVA, habida cuenta del principio de neutralidad fiscal, que llevara al órgano jurisdiccional remitente a preguntarse sobre la decisión del legislador polaco de gravar al 5 % la categoría de «platos y comidas preparados», por la que se entiende toda actividad de producción de platos y comidas preparados que no están destinados a su consumo inmediato, en contraste con la definición de las actividades relacionadas con la restauración.

62. Dado que el legislador de la Unión ha precisado el criterio que permite calificar las operaciones de servicios de restauración o *catering* y que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia había interpretado anteriormente el concepto de «productos alimenticios» en un marco jurídico distinto, procede precisar los elementos útiles para aplicar de manera uniforme estos conceptos.

C. Tributación a un tipo reducido de los «servicios de restauración y catering»

63. Desde el 1 de junio de 2009, fecha de entrada en vigor de la Directiva 2009/47,[45] figura, en el anexo III de la Directiva IVA, el punto 12 *bis*, en virtud del cual, por lo que respecta a los «servicios de restauración y *catering*», los Estados miembros tienen la facultad de establecer excepciones al principio de aplicación del tipo normal a bienes y servicios.

64. Según el considerando 2 de la Directiva 2009/47, el objetivo perseguido es favorecer la creación de empleo y luchar contra la economía sumergida.

43 He de recordar que, en el presente asunto, según el órgano jurisdiccional remitente, el legislador polaco fijó un tipo reducido del 5 % aplicable, en particular, a los «platos y comidas preparados» y otro tipo reducido del 8 % aplicable concretamente a los «servicios de comidas» y que la determinación del tipo de IVA se efectúa por referencia a una clasificación estadística de bienes y servicios (PKWiU), vinculada a la clasificación de los tipos de actividades comerciales (PKD), que, en particular en lo que se refiere a los tipos reducidos, comprende la categoría 10.85.1 de la PKWiU «platos y comidas preparados», y el grupo 56.1 de la PKWiU, «servicios de comidas en restaurantes y puestos de comidas», en los que se incluyen los «servicios de comidas con servicios completos de restaurante», los «servicios de comidas en autoservicios» y «otros servicios de comidas». Véanse los puntos 13 a 19 de las presentes conclusiones.

44 En el presente asunto, ha de observarse que, según el órgano jurisdiccional remitente, la división de referencia comprende las actividades de servicios relacionados con el suministro de comidas destinadas a su consumo inmediato (véanse los puntos 18 y 19 de las presentes conclusiones), sin sujeción al requisito de la existencia de servicios auxiliares.

45 El legislador de la Unión intervino antes de que se dictara la sentencia Bog y otros, en la que se interpretó la categoría 1 del anexo H de la Sexta Directiva (véase el apartado 8 de la citada sentencia), actual anexo III de la Directiva IVA, la cual mencionaba, a efectos de la aplicación de un tipo reducido de IVA, los productos alimenticios, en particular, los ingredientes utilizados en la preparación de estos productos alimenticios y los productos utilizados como complemento o sucedáneo de productos alimenticios, sin distinción en función de sus modalidades de venta. El Tribunal de Justicia declaró, en esencia, que, en caso de entrega de bienes, el ámbito de aplicación de la citada categoría del anexo H de la Sexta Directiva incluye los platos y comidas preparados para su consumo inmediato, los cuales pueden acogerse al tipo reducido de IVA.

65. En el artículo 6, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, aplicable, con arreglo al artículo 65 de este, a partir del 1 de julio de 2011, el legislador de la Unión indicó, para garantizar la aplicación uniforme del sistema del IVA,[46] los elementos que caracterizan los servicios de restauración y *catering* y los que distinguen a estos dos conceptos. En el apartado 2 del referido artículo 6 se precisan los elementos que no permiten calificar de servicio de restauración o *catering* la operación de que se trate.

66. Por consiguiente, en cuanto atañe, en particular, al suministro de alimentos listos para su consumo inmediato, que es el objeto del litigio principal, el examen del tenor de las dos primeras frases del artículo 6, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 y del que figura en el apartado 2 de este mismo artículo exige, en mi opinión, considerar que los servicios de restauración y *catering* se caracterizan ya no por el método de preparación de los alimentos, sino por la prestación de servicios auxiliares que acompañan el suministro de dichos alimentos. Además, esos servicios auxiliares deben ser suficientes y predominantes para garantizar el consumo inmediato de los alimentos preparados.

67. De no ser así, considero que debe deducirse que el suministro de alimentos se considera una entrega de bienes, más concretamente de «productos alimenticios».[47]

68. Según el artículo 6, apartado 1, tercera frase, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, solo el lugar en el que se prestan los servicios que acompañan al suministro de alimentos permite distinguir entre servicios de restauración y servicios de *catering*.

69. Este recordatorio en sí debería permitir al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones prejudiciales tal como han sido planteadas. Sin embargo, las circunstancias de hecho del litigio principal, que alimentaron las dudas del órgano jurisdiccional remitente, la evolución en las apreciaciones de las autoridades polacas en cuanto al tipo de IVA aplicable a las operaciones controvertidas y la afinidad de las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia únicamente cuando se trata de ventas fuera de los establecimientos de comida rápida ponen de manifiesto la necesidad de precisar el sentido de esas definiciones.[48]

70. Por consiguiente, el concepto de «servicios de restauración» en el sentido del anexo III, punto 12 *bis*, de la Directiva IVA, en relación con el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, debe interpretarse, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada en el punto 46 de las presentes conclusiones, de manera restrictiva, sin extender el ámbito de aplicación de dicha disposición a las prestaciones que no estén intrínsecamente vinculadas a este concepto.

71. Por lo que se refiere al tenor literal de dicho anexo III, punto 12 *bis*, puede precisarse, en primer lugar, que la expresión «servicios de restauración», que, en el lenguaje corriente, puede designar al mismo tiempo un lugar y un servicio, y la expresión «servicios de […] *catering*» son conformes con la redacción del artículo 55 de la Directiva IVA, sin cambios desde el 1 de enero de 2010, fecha de entrada en vigor de esta disposición introducida por la Directiva 2008/8. El citado artículo define el lugar de imposición de estos servicios como el lugar en el que estos se prestan materialmente, que es generalmente el lugar de establecimiento del prestador, sin distinguir entre los distintos servicios.

46 Véase el considerando 4 del Reglamento de Ejecución.

47 Véanse, por lo que respecta a la motivación de este análisis, los puntos 80 y 86 de las presentes conclusiones.

48 Véase asimismo, en este sentido, el Informe de la Comisión al Consejo sobre el lugar de imposición de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, incluidos los de restauración, que se suministren a los pasajeros a bordo de un buque, de un avión, de un tren o de un autobús, elaborado de conformidad con el artículo 37, apartado 3, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [COM(2012) 605 final] (pp. 7 y 10), que alude a la necesidad de aclaraciones a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

72. En segundo lugar, considero que esta distinción entre el servicio de restauración y el de *catering* en materia de tipos reducidos de IVA, la cual he de recordar que fue introducida en el anexo III de la Directiva IVA por la Directiva 2009/47 y definida por el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, debe ponerse en relación únicamente con la definición anterior de estos conceptos que resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

73. A este respecto, la comparación de las distintas opciones de redacción de que disponía el legislador de la Unión solo puede efectuarse, desde el punto de vista cronológico, con la motivación de la sentencia Faaborg-Gelting Linien, dictada el 2 de mayo de 1996. En efecto, la sentencia Bog y otros, que precisó el alcance de la sentencia Faaborg-Gelting Linien, fue dictada el 10 de marzo de 2011, antes de la adopción del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, de 15 de marzo de 2011.

74. En el apartado 14 de la sentencia Faaborg-Gelting Linien, el Tribunal de Justicia declaró que «la operación de explotación de un restaurante se caracteriza por un conjunto de elementos y actos, del que la entrega de alimentos solo es una *parte, y en el que predominan* ampliamente *los servicios*. Por consiguiente, debe considerarse prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva. 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».[49]

75. Procede observar, en primer lugar, que en la sentencia Faaborg-Gelting Linien solo se utilizan las expresiones «[explotación de un] restaurante» o «comedor». En efecto, el objeto del litigio se define como la tributación por IVA de las «operaciones de explotación de un restaurante» efectuadas a bordo de transbordadores. Sin embargo, las circunstancias que las caracterizan[50] son las que corresponden generalmente a las de los servicios ofrecidos en un restaurante.

76. A continuación, el hecho de que las operaciones hayan tenido lugar en un barco podría permitir comprender los motivos de la distinción entre servicios prestados por el prestador en sus instalaciones y fuera de ellas en una zona de restaurante.[51]

77. Por último, el examen de las diferencias es más instructivo. En el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, el legislador de la Unión descartó los criterios relativos a la preparación de los alimentos («preparados o sin preparar») o a su transporte («con o sin transporte») y no aplicó el del «consumo inmediato».[52]

78. De este modo, el legislador de la Unión despejó las dudas sobre el alcance de la sentencia Faaborg-Gelting Linien, en particular sobre el carácter predominante de los elementos relacionados con la preparación y entrega de los platos y comidas, carácter predominante este que, a diferencia del criterio del predominio cualitativo de los elementos de prestación de servicios de comidas, podía dar lugar a problemas insolubles de delimitación por la variedad y complejidad tanto de los platos y comidas como de las formas de presentación.[53]

79. A este respecto, pueden observarse conclusiones coincidentes del legislador de la Unión, en el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, y del Tribunal de Justicia, en la sentencia Bog y otros, en cuanto al establecimiento de criterios precisos que permitan distinguir entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios cuando las operaciones consistan en la venta de platos y comidas preparados para su consumo inmediato.

49 El subrayado es mío.

50 Véase la sentencia Faaborg-Gelting Linien, apartado 13.

51 Véase la sentencia Faaborg-Gelting Linien, apartado 15.

52 Véase la sentencia Faaborg-Gelting Linien, apartado 14.

53 Véase la sentencia Bog y otros, apartados 19, 21, 36 y 43.

80. En estas circunstancias, y debido al amplio alcance de la sentencia Bog y otros, resultante de la diversidad de las circunstancias de hecho de los asuntos que dieron lugar a su pronunciamiento, considero que, si bien la Directiva 2009/47 no era aplicable *rationae temporis*,[54] el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 debe interpretarse a la luz de la citada sentencia.

81. En efecto, en la sentencia Bog y otros, el Tribunal de Justicia se pronunció respecto de cuatro situaciones distintas de venta de platos y comidas listos para su consumo. Se trataba de la venta, en particular, de salchichas y patatas fritas en vehículos estacionados en mercados,[55] de palomitas de maíz y nachos en vestíbulos de cines,[56] de carne asada y patatas fritas en puestos de comida[57] y de platos y comidas preparados por una empresa de *catering*.[58]

82. Si bien el criterio de la existencia de «servicios destinados a hacer más agradable el consumo inmediato en un ambiente apropiado» podía deducirse del apartado 14 de la sentencia Faaborg-Gelting Linien, en la sentencia Bog y otros, en los apartados 70 y 71, el Tribunal de Justicia declaró que la entrega de alimentos en puestos de comida, vehículos o cines, *acompañada de instalaciones rudimentarias* que *solo requieren una mínima intervención del hombre*, debía calificarse de *entrega de bienes*. El Tribunal de Justicia interpretó este concepto en el sentido de que incluye también las comidas y platos que han sido cocidos, asados, fritos o preparados de cualquier otro modo para su consumo inmediato.[59]

83. En cambio, las prestaciones ofrecidas por una empresa de *catering*, a menos que se trate de entregas de comidas estandarizadas, *constituyen prestaciones de servicios*, puesto que la preparación de los alimentos, la composición de los menús y la eventual puesta a disposición de vajilla, cubiertos y mobiliario son los elementos predominantes del servicio.[60]

84. No obstante, a tenor del artículo 6, apartado 2, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, «el suministro de alimentos […] sin prestación de *ningún* otro tipo de servicio auxiliar no se considerará servicio de restauración o *catering*»,[61] mientras que estos servicios se definen en el apartado 1 del citado artículo como los consistentes en «el suministro de alimentos […] acompañados de servicios auxiliares *suficientes* para permitir el consumo inmediato de los mismos [suministro este que se considera] únicamente uno de los elementos de un conjunto en el que deberán *predominar los servicios*».[62]

85. En estas circunstancias, ¿qué conclusiones han de extraerse de las precisiones dadas en las sentencias Faaborg-Gelting Linien y Bog y otros en relación con los diferentes niveles de servicios auxiliares apreciados por el Tribunal de Justicia cuando las operaciones imponibles se presentan en unas condiciones distintas de las anteriormente sometidas a su examen? Procede recordar que, en el caso de autos, las cuestiones prejudiciales se refieren a la calificación de operaciones de comida rápida cuya particularidad radica en que, a elección del cliente, estas pueden presentar las características de un servicio de restauración o de *catering* o incluso de la venta para llevar y que, en todos los casos, el lugar de venta no está organizado de manera rudimentaria, sino en un espacio permanente especialmente destinado al consumo inmediato de los productos vendidos.

54 Véase la sentencia Bog y otros, apartado 8.

55 Asunto Bog (C-497/09): véase la sentencia Bog y otros, apartado 13.

56 Asunto CinemaxX (antes Flebbe Filmtheater) (C-499/09): véase la sentencia Bog y otros, apartado 26.

57 Asunto Lohmeyer (C-501/09): véase la sentencia Bog y otros, apartado 32.

58 Asunto Fleischerei Nier (C-502/09): véase la sentencia Bog y otros, apartado 38.

59 Véase la sentencia Bog y otros, apartado 88.

60 Véase la sentencia Bog y otros, apartados 77, 79 y 80.

61 El subrayado es mío.

62 El subrayado es mío.

86. En mi opinión, en primer lugar, de la sentencia Faaborg-Gelting Linien en relación con la sentencia Bog y otros, a la luz de las cuales propongo al Tribunal de Justicia que interprete el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011,[63] resulta claramente que la venta de platos para llevar debe calificarse de entrega de bienes. Esta interpretación es comparable a la que se deriva de las actividades del Comité del IVA.[64]

87. En segundo lugar, lo mismo cabe decir respecto a las instalaciones en las que la posibilidad de consumir comidas o bebidas *in situ* no puede ser un elemento predominante del servicio, desde el punto de vista del consumidor, debido a los servicios mínimos ofrecidos por el prestador (envase, entrega de cubiertos, espacio reducido), que son prestados por un número limitado de personas (generalmente el o los vendedores).

88. En tercer lugar, también debe deducirse de estas sentencias que la calificación de las operaciones de explotación de un restaurante requiere un examen preciso y que la mera apreciación cuantitativa de la existencia de instalaciones que favorecen ese consumo *in situ* es insuficiente.

89. Sin embargo, estos diversos elementos no permiten responder con precisión a las preguntas planteadas por el órgano jurisdiccional remitente sobre los niveles de servicios requeridos para excluir de la calificación de entrega de bienes las diversas ventas controvertidas (*in-store*, *drive-in*, *walk-through* y *food court*).[65]

90. Esta apreciación justifica, en mi opinión, asegurarse de que la respuesta del Tribunal de Justicia pueda adaptarse fácilmente a otros tipos de venta de platos y comidas preparados en diversos espacios destinados a su consumo inmediato, como los creados en comercios, museos, instalaciones deportivas, estaciones de servicio, mercados y proximidades de expendedores automáticos de comidas y los que puedan instaurarse, como se ha podido comprobar con ocasión de la actual crisis sanitaria. En este aspecto me refiero a los que casos en los que los restauradores han vendido comidas a clientes, que no podían quedarse *in situ* a consumirlas, en forma de platos y comidas preparados servidos tanto en envases como en platos y que podían conservarse durante varios días o calentarse inmediatamente.

91. A mi parecer, de la definición de los servicios de restauración y *catering* enunciada en el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, interpretada a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, resulta que la existencia de personal encargado de prestar servicios destinados a hacer más agradable el consumo inmediato de alimentos suministrados en instalaciones creadas a tal fin es un criterio determinante para precisar qué elementos componen la expresión «servicios auxiliares suficientes». En concreto, considero que, en la mayoría de los casos, el hecho de que los alimentos se suministren en un lugar controlado por el sujeto pasivo, en el que se organizan y despliegan medios materiales y humanos para garantizar al consumidor su comodidad (por ejemplo, con mesas y sillas) y su seguridad (en particular, la limpieza de las instalaciones), permite distinguir la prestación de servicios de la entrega de bienes.

63 Véase el punto 80 de las presentes conclusiones.

64 Véanse las Directrices resultantes de la reunión LXXXVI del Comité del IVA, de 18 y 19 de marzo de 2009 [Taxud.d.1(2009)357988], que pueden consultarse en la dirección de Internet https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf (pp. 117 y 118). En ellas se precisa, por una parte, que no se consideran servicios de restauración ni servicios de *catering* las siguientes operaciones:
– la mera entrega de alimentos preparados o no (por ejemplo, alimentos para llevar de restaurantes, supermercados o establecimientos similares);
– las operaciones consistentes simplemente en la preparación y el transporte de alimentos;
– con carácter general, las operaciones consistentes en la preparación, el transporte y la entrega de alimentos o bebidas sin prestación de ningún otro tipo de servicio auxiliar.
Por otra parte, según dicho comité, en tales casos, el suministro de alimentos o bebidas, sin otro servicio adicional, es una entrega de bienes cuyo lugar se determina sobre la base de los artículos 31 a 37 de la Directiva IVA. Los Estados miembros pueden aplicar un tipo reducido al suministro de productos alimenticios (incluidas las bebidas, pero con exclusión de las bebidas alcohólicas), con arreglo a la categoría 1 que figura en el anexo III de la Directiva IVA.

65 Véase el punto 21 de las presentes conclusiones.

92. Sin embargo, tal criterio debe combinarse con *la decisión del consumidor* de disfrutar de los servicios auxiliares al suministro de alimentos, la cual se presumirá *en función de la modalidad de venta de la comida susceptible de consumo inmediato*, a saber, dentro o fuera de las instalaciones del prestador. En este último caso, la mera puesta a disposición de la infraestructura material y humana que da servicio es, en mi opinión, insuficiente para calificar la operación de prestación de servicios. En otras palabras, procede considerar que el suministro de alimentos no va acompañado de ningún otro servicio auxiliar.

93. He de recordar que es posible que tal distinción no influya en absoluto en la elección por el Estado miembro del tipo reducido de IVA aplicable. Por tanto, en este supuesto, si se pueden aplicar dos tipos reducidos de IVA, nada obsta, en mi opinión, a la luz de los principios recordados en los puntos 50 y 59 de las presentes conclusiones, para que se aplique el mismo tipo de IVA siempre que se respeten los criterios de calificación de la operación con arreglo al anexo III de la Directiva IVA.

94. Dicho de otro modo, me parece económicamente justificado que la venta de platos y comidas preparados que no se consumen *in situ* pueda someterse, como entrega de bienes, a distintos tipos de gravamen según se lleve a cabo en un comercio de alimentación o, por el contrario, consista en la puesta a disposición del cliente de esos platos y comidas a petición de este, con vistas o no a su consumo inmediato. Desde mi punto de vista, estas operaciones no son objetivamente similares en la medida en que no satisfacen las mismas necesidades de los consumidores y generan niveles de intervención humana distintos. En cualquier caso, incumbe al juez nacional apreciar la similitud de los bienes o de las prestaciones de servicios de que se trate. [66]

95. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia podría responder al órgano jurisdiccional remitente que:

– El artículo 98, apartado 2, de la Directiva IVA, en relación con el anexo III, punto 12 *bis*, de dicha Directiva y con el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «servicios de restauración y *catering*» comprende el suministro de alimentos en un lugar controlado por el sujeto pasivo en el que se organizan y despliegan medios materiales y humanos para garantizar al consumidor la calidad de unos servicios suficientes destinados a asegurar su comodidad y su seguridad con vistas al consumo inmediato de esos alimentos *in situ*.

– El artículo 98, apartado 2, de la Directiva IVA, en relación con el anexo III, punto 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «productos alimenticios» comprende el suministro de alimentos, para su consumo inmediato, fuera del lugar ofrecido por el sujeto pasivo con servicios auxiliares suficientes que permitan el consumo de dichos alimentos *in situ*.

96. Esta respuesta podría completarse eficazmente, habida cuenta de la diversidad de las circunstancias del asunto principal, con precisiones relativas a la calificación previa de las operaciones de venta con el fin de que el juez nacional pueda decidir si, desde el punto de vista del consumidor medio, puede aplicarse un tipo del 8 % a la venta de platos y comidas preparados, teniendo en cuenta únicamente el criterio de su consumo inmediato, aun cuando a la entrega de platos y comidas preparados sea aplicable el tipo del 5 %.

D. Calificación de las operaciones de venta de que se trata

97. En el marco de su actividad económica, el recurrente en el litigio principal aplica diferentes métodos de venta, que he recordado en el punto 21 de las presentes conclusiones.

66 Véase, en particular, la sentencia de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros (C-597/17, EU:C:2019:544), apartado 48 y jurisprudencia citada.

98. Comparto la opinión expresada por la Comisión en sus observaciones escritas, según la cual, dado que los servicios auxiliares que acompañan la venta de platos y comidas son diferentes según sea el sistema de venta aplicado por el sujeto pasivo, procede examinar estos sistemas de venta por separado.

1. Ventas en establecimientos de comida rápida

99. En cuanto atañe a las ventas efectuadas por el recurrente dentro de los establecimientos de comida rápida (*in-store*), el órgano jurisdiccional remitente ha recordado las características de los productos vendidos [67] y las de los servicios prestados señalados por la Administración tributaria. Los servicios auxiliares son los siguientes:

«– los clientes pueden utilizar un comedor equipado con sillas, mesas y aseos adyacentes (baños);

– el servicio a la clientela consiste en una serie de operaciones, que abarcan desde la preparación de la comida hasta su distribución, realizadas por empleados designados, que generalmente son los únicos que pueden hacerlo para preservar el sabor original y característico del producto;

– los clientes tienen acceso gratuito a Internet;

– el recurrente pone diarios o revistas a disposición de sus clientes;

– los locales están climatizados en verano y en invierno;

– para que la estancia del cliente sea más agradable, el establecimiento pone música de fondo;

– además de las actividades relacionadas con la venta de comidas, el recurrente presta un servicio de mantenimiento consistente en realizar la limpieza del local y de mesas y sillas, desechar los residuos, fregar los suelos y distribuir ocasionalmente pequeños detalles;

– los locales están rodeados de césped y cuentan con áreas de juego infantiles y el cliente tiene la posibilidad de dejar su vehículo en el aparcamiento previsto a tal efecto.»

100. Estas características me llevan a considerar, en aras de guardar la coherencia con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [68] y al igual que la Comisión, que la prestación así ofrecida por el sujeto pasivo puede calificarse de prestación de servicios de restauración, en el sentido del artículo 98, apartado 2, de la Directiva IVA, en relación con el anexo III, punto 12 *bis*, de dicha Directiva y con el artículo 6 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011. En efecto, tal operación no se limita al suministro de comidas preparadas, sino que va acompañada de servicios que revisten un carácter predominante para el consumidor, aun cuando la prestación realizada con ocasión de la tramitación de los pedidos de las comidas y de su servicio sea simplificada, incluso estandarizada, para cumplir la exigencia de celeridad buscada por el cliente.

101. Si el consumidor opta por llevarse el plato o comida preparado y no consumirlo *in situ*, esta operación deberá calificarse de entrega de bienes, al no ser en esta situación la infraestructura ofrecida por el sujeto pasivo determinante para el cliente. [69]

67 Véase el punto 20 de las presentes conclusiones.

68 Véanse los puntos 74 y 82 de las presentes conclusiones.

69 Véase, en este sentido, la sentencia Bog y otros, apartado 64.

102. En tal caso, como ha precisado la Comisión, considero que corresponde al sujeto pasivo conservar los elementos que justifiquen la aplicación selectiva del tipo de IVA.[70]

2. Ventas fuera de los establecimientos de comida rápida

103. Las ventas de productos desde mostradores exteriores del restaurante a consumidores en coche o a pie (*drive-in* y *walk-through*) se caracterizan por la decisión del cliente de no entrar *en* la infraestructura puesta a su disposición por el recurrente en el litigio principal. Por tanto, parece lógico considerar que, por regla general, desde el punto de vista del consumidor medio, no son predominantes todos los servicios auxiliares prestados en el interior del establecimiento, en el que no se encuentra aquel cuando adquiere el plato o comida preparado, extremo que se tiene en cuenta al hacerse la entrega (sin bandeja, con entrega de una bolsa para el transporte).

104. Así pues, considero que concurren los requisitos de aplicación del artículo 6, apartado 2, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.

105. Por las razones de fondo expuestas en los puntos 91 y 92 de las presentes conclusiones, la mera posibilidad de poder beneficiarse, no obstante, de la infraestructura que ofrece la persona responsable del establecimiento de comida rápida no permite refutar, en mi opinión, este análisis. En el caso de autos, considero que el mismo se ve corroborado por el paralelismo con las circunstancias examinadas por el Tribunal de Justicia en la sentencia Bog y otros.[71]

106. En efecto, el denominador común con las ventas realizadas en camionetas, cines y puestos de comida, en el marco de las cuales los servicios son muy limitados debido a la organización de los lugares destinados al consumo inmediato, es la decisión del consumidor de obtener un servicio rápido y limitado en un lugar destinado a cumplir esta expectativa.

107. En consecuencia, de ello deduzco, al igual que la Comisión, que debe considerarse que las ventas realizadas por el sujeto pasivo en el marco de los sistemas *drive-in* y *walk-through* son entregas de productos alimenticios.

3. Ventas en áreas de restauración interiores en centros comerciales

108. En cuanto a las ventas en áreas de restauración de centros comerciales (*food court*), el órgano jurisdiccional remitente explica que se trata de un sistema de ventas de platos para consumir *in situ* en zonas especiales creadas a tal fin y situadas en el interior de dichos centros. En estas áreas de restauración se encuentran diversos puestos de distintos negocios que venden productos alimenticios. Cada uno de los negocios dispone de una parte del espacio dedicado a las ventas y los pagos, de una parte de las cocinas y, en ocasiones, de un área de almacenaje. Existe un espacio común destinado al consumo de comidas por los clientes de todos los prestadores que venden sus productos alimenticios en el área de restauración (*food court*). En ese espacio se instalan mesas y sillas que no están en modo alguno reservadas o asignadas a ninguno de los negocios. El cliente que acude a uno de esos puestos compra una comida preparada servida en un envase desechable, que puede llevarse consigo o consumir en la zona destinada a tal fin, la cual, a pesar de contar con mesas y sillas, no es un restaurante y tampoco dispone de la infraestructura de un restaurante (esto es, una cocina independiente, vajilla, cubiertos, manteles, lavavajillas, camareros profesionales, cocineros, etc.) ni de guardarropa. Los baños pertenecen al centro comercial. Además, ese espacio puede utilizarse también como zona de espera y punto de encuentro. No existe la posibilidad de reservar mesa.

70 Véanse, a este respecto, los principios generales recordados en el apartado 31 de la sentencia de 21 de noviembre de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932).

71 Véase el punto 81 de las presentes conclusiones.

109. Dado que el órgano jurisdiccional remitente considera que la posibilidad ofrecida al cliente de utilizar la infraestructura propuesta no parece constituir, desde el punto de vista del cliente medio, un elemento significativo de la prestación, a diferencia de las ventas en restaurantes, procede deducir que esta operación debe calificarse de entrega de productos alimenticios como las ventas fuera del establecimiento de comida rápida.

110. Sin embargo, comparto la opinión de la Comisión de que determinadas características del sistema de venta en las áreas de restauración (*food court*) descritas por el órgano jurisdiccional remitente pueden justificar calificaciones diversas.

111. En efecto, tengo en cuenta que la venta de platos y comidas preparados se produce en un espacio destinado al consumo *in situ*, que ciertamente no es responsabilidad exclusiva del recurrente en el litigio principal, pero en el que es visible su rótulo,[72] y que este parece ofrecer prestaciones equivalentes a las que puede hallar el consumidor medio en el interior del establecimiento de comida rápida del mismo negocio. En tal caso, cabe plantearse la posibilidad de que la puesta a disposición del área de restauración acompañada del servicio apropiado lleve a calificar la operación de prestación de servicios, aun cuando el espacio de comida rápida sea compartido con otros negocios. A este respecto, procede señalar que, según el tenor del artículo 6, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, el concepto de «servicios de *catering*» abarca con carácter general cualquier servicio de este tipo prestado fuera de las instalaciones del prestador.

112. En mi opinión, podría no ser así si en los centros comerciales hubiera mostradores de venta con una organización idéntica a la del sistema de *walk-through* y el cliente pudiera consumir el producto adquirido en un espacio dependiente de dichos centros en el que solo se ponen a disposición del cliente mesas y sillas cualquiera que sea la finalidad de la compra (consumo *in situ* o zona de espera).

113. Por consiguiente, considero que la venta de platos y comidas preparados en una infraestructura permanente destinada al consumo *in situ* de las comidas, compartida o no con otros proveedores de platos y comidas preparados, puesta a disposición de los clientes por el sujeto pasivo, constituye un servicio de restauración, aun cuando el servicio prestado por el personal se limite a la gestión del uso del espacio de restauración y de las instalaciones y equipamientos por parte de los clientes.

114. De todos estos elementos se desprende que podría responderse al órgano jurisdiccional remitente que:

– la venta de platos y comidas, preparados con arreglo a modalidades como las controvertidas en el litigio principal, en establecimientos de comida rápida en los que el sujeto pasivo pone a disposición de los clientes una infraestructura que permite el consumo de las comidas *in situ* por él organizada o compartida con otros proveedores de platos y comidas preparados, constituye un servicio de restauración, y

– la venta de platos y comidas, preparados con arreglo a modalidades como las controvertidas en el litigio principal, en establecimientos de comida rápida, que el cliente decida llevarse consigo y no consumir *in situ* en la infraestructura puesta a disposición por el sujeto pasivo a tal fin, no constituye un servicio de restauración, sino una entrega de productos alimenticios que puede gravarse con un tipo reducido de IVA. Dicho tipo reducido puede ser el mismo que el aplicable al servicio de restauración, siempre que no se vulnere el principio de neutralidad fiscal.

72 Concretamente, esta situación puede distinguirse de la de las zonas de restauración organizadas en mercados que únicamente contienen mesas y sillas sin espacios reservados a un vendedor concreto.

V. Conclusión

115. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo que se responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) del siguiente modo:

«1) 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 relación con el anexo III, punto 12 *bis*, de dicha 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/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de "servicios de restauración y *catering*" comprende el suministro de alimentos en un lugar controlado por el sujeto pasivo en el que se organizan y despliegan medios materiales y humanos para garantizar al consumidor la calidad de unos servicios suficientes destinados a asegurar su comodidad y su seguridad con vistas al consumo inmediato de esos alimentos *in situ*.

Por consiguiente, la venta de platos y comidas, preparados con arreglo a modalidades como las controvertidas en el litigio principal, en establecimientos de comida rápida en los que el sujeto pasivo pone a disposición del cliente una infraestructura que permite el consumo de las comidas *in situ* por él organizada o compartida con otros proveedores de platos y comidas preparados, constituye un servicio de restauración.

2) El artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112, en relación con el anexo III, punto 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de "productos alimenticios" comprende el suministro de alimentos, para su consumo inmediato, fuera del lugar ofrecido por el sujeto pasivo con servicios auxiliares suficientes que permitan el consumo de dichos alimentos *in situ*.

Por consiguiente, la venta de platos y comidas, preparados con arreglo a modalidades como las controvertidas en el litigio principal, en establecimientos de comida rápida, que el cliente decide llevarse consigo y no consumir *in situ* en la infraestructura puesta a disposición por el sujeto pasivo a tal fin, no constituye un servicio de restauración, sino una entrega de productos alimenticios a la que puede aplicarse un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido. Dicho tipo reducido puede ser el mismo que el aplicable al servicio de restauración, siempre que no se vulnere el principio de neutralidad fiscal.»