

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 1 de octubre de 2020 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 98 — Facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido de IVA a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios — Anexo III, punto 1 — Conceptos de “productos alimenticios para consumo humano” y de “productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios” — Productos afrodisíacos»

En el asunto C-331/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), mediante resolución de 19 de abril de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de abril de 2019, en el procedimiento entre

**Staatssecretaris van Financiën**

y

**X,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. I. Jarukaitis, Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász (Ponente) y M. Ilešič, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. L. Noort y M. K. Bulterman, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Roels y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de febrero de 2020;

dicta la siguiente

**Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del anexo III, punto 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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda, Países Bajos) y X, en relación con la aplicación del tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (IVA) previsto para los productos alimenticios a productos comercializados y utilizados como afrodisíacos, compuestos esencialmente de elementos de origen vegetal o animal y consumidos por vía oral.

## **Marco jurídico**

### ***Derecho de la Unión***

#### *Reglamento (CE) n.º 178/2002*

3 El Reglamento (CE) n.º 178/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de enero de 2002, por el que se establecen los principios y los requisitos generales de la legislación alimentaria, se crea la Autoridad Europea de Seguridad Alimentaria y se fijan procedimientos relativos a la seguridad alimentaria (DO 2002, L 31, p. 1), dispone en su artículo 1, titulado «Objetivo y ámbito de aplicación»:

«1. El presente Reglamento proporciona la base para asegurar un nivel elevado de protección de la salud de las personas y de los intereses de los consumidores en relación con los alimentos, teniendo en cuenta, en particular, la diversidad del suministro de alimentos, incluidos los productos tradicionales, al tiempo que se garantiza el funcionamiento eficaz del mercado interior. Establece principios y responsabilidades comunes, los medios para proporcionar una base científica sólida y disposiciones y procedimientos organizativos eficientes en los que basar la toma de decisiones en cuestiones referentes a la seguridad de los alimentos y los piensos.

2. A efectos del apartado 1, el presente Reglamento establece los principios generales aplicables, en la [Unión Europea] y a nivel nacional, a los alimentos y los piensos en general y, en particular, a su seguridad.

En virtud del presente Reglamento se crea la Autoridad Europea de Seguridad Alimentaria [(EFSA)].

Se establecen procedimientos relativos a cuestiones que influyen directa o indirectamente en la seguridad de los alimentos y los piensos.

[...]»

4 El artículo 2 de ese Reglamento, titulado «Definición de “alimento”», establece:

«A efectos del presente Reglamento, se entenderá por “alimento” (o “producto alimenticio”) cualquier sustancia o producto destinados a ser ingeridos por los seres humanos o con probabilidad razonable de serlo, tanto si han sido transformados entera o parcialmente como si no.

“Alimento” incluye las bebidas, la goma de mascar y cualquier sustancia, incluida el agua, incorporada voluntariamente al alimento durante su fabricación, preparación o tratamiento. Se incluirá el agua después del punto de cumplimiento definido en el artículo 6 de la Directiva 98/83/CE [del Consejo, de 3 de noviembre de 1998, relativa a la calidad de las aguas destinadas al consumo humano (DO 1998, L 330, p. 32),] y sin perjuicio de los requisitos estipulados en las

Directivas 80/778/CEE [del Consejo, de 15 de julio de 1980, relativa a la calidad de las aguas destinadas al consumo humano (DO 1980, L 229, p. 11; EE 15/02, p. 174),] y 98/83/CE.

“Alimento” no incluye:

- a) los piensos;
- b) los animales vivos, salvo que estén preparados para ser comercializados para consumo humano;
- c) las plantas antes de la cosecha;
- d) los medicamentos tal y como lo definen las Directivas 65/65/CEE [del Consejo, de 26 de enero de 1965, relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas, sobre especialidades farmacéuticas (DO 1965, 22, p. 369; EE 13/01, p. 18),] y 92/73/CEE del Consejo[, de 22 de septiembre de 1992, por la que se amplía el ámbito de aplicación de las Directivas 65/65/CEE y 75/319/CEE relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre medicamentos y por la que se adoptan disposiciones complementarias para los medicamentos homeopáticos (DO 1992, L 297, p. 8)];
- e) los cosméticos tal como los define la Directiva 76/768/CEE del Consejo[, de 27 de julio de 1976, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en materia de productos cosméticos (DO 1976, L 262, p. 169; EE 15/01, p. 206)];
- f) el tabaco y los productos del tabaco tal como los define la Directiva 89/622/CEE del Consejo[, de 13 de noviembre de 1989, relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia de etiquetado de los productos del tabaco (DO 1989, L 359, p. 1)];
- g) las sustancias estupefacientes o psicotrópicas tal como las define la Convención Única de las Naciones Unidas sobre Estupefacientes[, hecha en Nueva York el 30 de marzo de 1961, enmendada por el Protocolo de 1972 de Modificación de la Convención Única de 1961 ( *Recopilación de Tratados de las Naciones Unidas*, vol. 520, p. 151)], y el Convenio de las Naciones Unidas sobre Sustancias Psicotrópicas[, hecho en Viena el 21 de febrero de 1971 ( *Recopilación de Tratados de las Naciones Unidas*, vol. 1019, p. 175)];
- h) los residuos y contaminantes.»

5 El artículo 5 del citado Reglamento, que lleva como epígrafe «Objetivos generales» dispone, en su apartado 1, lo siguiente:

«La legislación alimentaria perseguirá uno o varios de los objetivos generales de lograr un nivel elevado de protección de la vida y la salud de las personas, así como de proteger los intereses de los consumidores, incluidas unas prácticas justas en el comercio de alimentos, teniendo en cuenta, cuando proceda, la protección de la salud y el bienestar de los animales, los aspectos fitosanitarios y el medio ambiente.»

#### *Directiva del IVA*

6 Con arreglo al artículo 96 de la Directiva del IVA, los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro, que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.

7 El artículo 97 de esta Directiva establece que el tipo normal no podrá ser inferior al 15 %.

8 El artículo 98, apartados 1 y 2, de dicha Directiva establece:

«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.

[...]»

9 El anexo III de la Directiva del IVA, que recoge la lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que pueden estar sujetas a los tipos reducidos de IVA a que se refiere el artículo 98, incluye, en sus puntos 1) a 4):

«1) Los productos alimenticios (incluidas las bebidas, pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal, los animales vivos, las semillas, las plantas y los ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios; los productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios;

2) Suministro de agua;

3) Los productos farmacéuticos del tipo de los utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios, incluidos los contraceptivos y los productos de higiene femenina;

4) Los equipos médicos, los aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos, incluida la reparación de dichos bienes y la entrega de asientos infantiles para acoplar en automóviles;

[...]».

### ***Derecho neerlandés***

10 En el momento de los hechos del litigio principal, con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra a), de la *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (Ley que sustituye el impuesto existente sobre el volumen de negocios por un impuesto sobre el volumen de negocios conforme al sistema del impuesto sobre el valor añadido), de 28 de junio de 1968 (Stb. 1968, n.º 329), el tipo de IVA aplicable era del 6 % para las entregas de bienes recogidas en el cuadro I de esa Ley.

11 El punto a.1 de dicho cuadro menciona:

«1. los 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 los 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 y bebidas a los que se hace referencia en la letra a), teniendo en cuenta que las bebidas alcohólicas no se consideran productos alimenticios;

[...]».

## **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

12 X, empresario sujeto al IVA, comercializa, en su tienda de productos eróticos, entre otros, cápsulas, gotas, polvos y aerosoles que se presentan como afrodisíacos que aumentan la libido. Estos productos, que están compuestos principalmente de elementos de origen vegetal o animal, se destinan al consumo humano y se utilizan por vía oral.

13 Entre 2009 y 2013, el sujeto pasivo aplicó a dichos productos el tipo reducido de IVA vigente para los productos alimenticios.

14 Al considerar que no se trataba de «productos alimenticios» en el sentido de las disposiciones pertinentes de la normativa en materia de IVA, la Administración tributaria impugnó la aplicación de dicho tipo a esos productos y decidió practicar liquidaciones complementarias.

15 El sujeto pasivo impugnó esa decisión de la Administración tributaria ante el rechtbank Den Haag (Tribunal de Primera Instancia de La Haya, Países Bajos).

16 En segunda instancia, el gerechtshof den Haag (Tribunal de Apelación de La Haya, Países Bajos) estimó el recurso del sujeto pasivo al considerar que el uso de los productos controvertidos como afrodisíacos no se oponía a su tributación al tipo reducido aplicable a los productos alimenticios. Dicho órgano jurisdiccional tomó en consideración que los citados productos se consumen por vía oral y están fabricados a base de ingredientes que pueden encontrarse en productos alimenticios. Indicó además que la definición del concepto de «productos alimenticios» era tan amplia que podía abarcar productos que no están directamente asociados a los productos alimenticios, como las golosinas, la goma de mascar o los pasteles.

17 El Secretario de Estado de Hacienda interpuso recurso de casación contra la sentencia del gerechtshof Den Haag (Tribunal de Apelación de La Haya) ante el órgano jurisdiccional remitente, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos).

18 Al considerar que la solución del litigio del que conoce requiere la interpretación de las disposiciones de la Directiva del IVA, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el concepto de “productos alimenticios para consumo humano”, empleado en el anexo III, punto 1, de la Directiva [del IVA], en el sentido de que, de conformidad con el artículo 2 del [Reglamento n.º 178/2002], debe incluirse en él cualquier sustancia o producto destinados a ser ingeridos por los seres humanos o con probabilidad razonable de serlo, tanto si han sido transformados entera o parcialmente como si no?

En caso de respuesta negativa a esta cuestión, ¿cómo deberá interpretarse tal concepto?

2) Si alimentos o bebidas no pueden ser considerados productos alimenticios para consumo humano, ¿con arreglo a qué criterios deberá apreciarse si tales productos pueden ser considerados productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

19 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano

jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, cómo deben interpretarse los conceptos de «productos alimenticios para consumo humano» y de «productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios», que figuran en el anexo III, punto 1, de la Directiva del IVA.

20 Con arreglo al artículo 96 de la Directiva del IVA, cada Estado miembro aplicará el mismo tipo normal de IVA a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios.

21 Como excepción a ese principio, el artículo 98, apartado 1, de dicha Directiva reconoce a los Estados miembros la facultad de aplicar uno o dos tipos reducidos de IVA. A tenor del artículo 98, apartado 2, párrafo primero, de la citada Directiva, los tipos reducidos de IVA podrán aplicarse únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III de la mencionada Directiva.

22 Más concretamente, el anexo III, punto 1, de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros aplicar un tipo reducido de IVA, entre otros, a los «productos alimenticios (incluidas las bebidas, pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal», así como a los «productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios».

23 La Directiva del IVA no contiene una definición del concepto de «productos alimenticios para consumo humano» ni del de «productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios», y el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DO 2011, L 77, p. 1), tampoco recoge una definición de estos conceptos. Además, ni la Directiva del IVA ni el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 contienen remisión alguna al Derecho de los Estados miembros a este respecto.

24 En esas circunstancias, los conceptos de «productos alimenticios para consumo humano» y de «productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios», que figuran en el anexo III, punto 1, de la Directiva del IVA, deben interpretarse conforme al sentido habitual de las expresiones que los componen en el lenguaje corriente, teniendo también en cuenta el contexto en el que se utilizan dichas expresiones y los objetivos perseguidos por la normativa de la que tales expresiones forman parte (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de julio de 2019, Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, apartado 65).

25 En lo que respecta, en primer lugar, al significado habitual en el lenguaje corriente de las expresiones que constituyen los propios conceptos, cabe señalar, por una parte, que, como ha subrayado esencialmente el Abogado General en los puntos 18, 19 y 27 de sus conclusiones, todos aquellos productos que contienen nutrientes reconstituyentes, energéticos y reguladores del organismo humano, necesarios para el mantenimiento, funcionamiento y desarrollo de dicho organismo, y que se consumen a fin de aportar tales nutrientes, constituyen, en principio, «productos alimenticios para consumo humano».

26 Dado que esa función nutricional es decisiva para que un producto pueda calificarse de «producto alimenticio para consumo humano», conforme al significado habitual de dicha expresión en el lenguaje corriente, es irrelevante que el producto tenga o no efectos beneficiosos para la salud, que su ingestión implique o no cierto placer para el consumidor y que su uso tenga lugar en un determinado contexto social. Por ello, la circunstancia de que el consumo de dicho producto tenga efectos positivos en la libido de la persona que lo ingiere es irrelevante a este respecto.

27 Por otra parte, en lo tocante al sentido habitual en el lenguaje corriente de la expresión «productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios»,

procede señalar que esa expresión se refiere a aquellos productos cuyo consumo aporta igualmente nutrientes reconstituyentes, energéticos y reguladores al organismo humano, necesarios para el mantenimiento, funcionamiento y desarrollo de dicho organismo.

28 Es preciso señalar que tal función nutricional no puede no existir en esta categoría de productos, puesto que dichos productos están destinados a completar o sustituir los productos alimenticios.

29 Dado, por tanto, que estas dos categorías de productos tienen la misma función nutricional, no hay razón alguna para aplicarles regímenes de IVA diferentes.

30 Por lo que respecta, en segundo lugar, al contexto en el que se inscriben los conceptos de «productos alimenticios para consumo humano» y de «productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios», que figuran en el anexo III, punto 1, de la Directiva del IVA, procede señalar que, como se desprende de los apartados 20 a 22 de la presente sentencia, esos dos conceptos designan productos cuya entrega está sujeta a un tipo reducido de IVA, lo que constituye una excepción al principio de aplicación del tipo normal de IVA. Deben, por tanto, ser objeto de una interpretación estricta (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2019, Segler/Vereniging Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, apartado 25).

31 Por otra parte, cabe señalar que la definición de «alimento» que figura en el artículo 2 del Reglamento n.º 178/2002 no es relevante a efectos de la definición de esos conceptos, ya que el citado Reglamento, que tiene por objetivo, como se desprende de su artículo 1, la protección de la salud, se refiere a todas las sustancias que contribuyen a la seguridad alimentaria. Así pues, dicho Reglamento se refiere, mediante el concepto particularmente amplio de «alimentos», a cualquier sustancia destinada a ser ingerida por los seres humanos o con probabilidad razonable de serlo, incluidas las bebidas alcohólicas y el agua. Este concepto tiene, por tanto, un alcance que va más allá del concepto de «productos alimenticios para consumo humano» o del concepto de «productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios», que figuran en el punto 1 del anexo III de la Directiva del IVA.

32 Además, ni el concepto de «productos alimenticios» ni el de «productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios», que figuran en el punto 1 de dicho anexo, pueden incluir medicamentos, dado que el anexo III de la Directiva del IVA menciona de forma diferenciada, en su punto 3, los «productos farmacéuticos».

33 Por lo que respecta, en tercer lugar, al objetivo perseguido por el anexo III de la Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia ha declarado que, al adoptar el anexo III de dicha Directiva, la voluntad del legislador de la Unión 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 (sentencia de 4 de junio de 2015, Comisión/Reino Unido, C-161/14, no publicada, EU:C:2015:355, apartado 25 y jurisprudencia citada).

34 El Tribunal de Justicia ha añadido que la finalidad de este anexo consiste en hacer menos onerosos y, por ello, más accesibles para el consumidor final, que soporta en definitiva el coste del IVA, determinados bienes que se consideran particularmente necesarios (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 22 y jurisprudencia citada).

35 En estas circunstancias, todo producto destinado al consumo humano que proporcione al organismo humano nutrientes necesarios para el mantenimiento, funcionamiento y desarrollo de

dicho organismo está comprendido en la categoría establecida en el punto 1 del anexo III de la Directiva del IVA, incluso si el consumo de dicho producto también está destinado a producir otros efectos.

36 Por el contrario, un producto que no contenga nutrientes o los contenga en una cantidad totalmente insignificante y cuyo consumo sirva únicamente para producir efectos distintos de los necesarios para el mantenimiento, funcionamiento o desarrollo del organismo humano no puede quedar comprendido en esa categoría.

37 Si bien de la información de que dispone el Tribunal de Justicia parece desprenderse que este es el caso de los productos afrodisíacos de que se trata en el litigio principal, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobarlo.

38 Por lo demás, esta interpretación se ve corroborada por el objetivo perseguido por el anexo III de la Directiva del IVA de gravar con un tipo reducido de IVA los bienes esenciales con el fin de hacerlos más accesibles para el consumidor final.

39 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que los conceptos de «productos alimenticios para consumo humano» y de «productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios», que figuran en el anexo III, punto 1, de la Directiva del IVA, deben interpretarse en el sentido de que se refieren a todos los productos que contienen nutrientes reconstituyentes, energéticos y reguladores del organismo humano, necesarios para el mantenimiento, funcionamiento y desarrollo de dicho organismo, consumidos con el fin de aportar tales nutrientes a ese organismo.

## **Costas**

40 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Décima) declara:

**Los conceptos de «productos alimenticios para consumo humano» y de «productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios», que figuran en el anexo III, punto 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, deben interpretarse en el sentido de que se refieren a todos los productos que contienen nutrientes reconstituyentes, energéticos y reguladores del organismo humano, necesarios para el mantenimiento, funcionamiento y desarrollo de dicho organismo, consumidos con el fin de aportar tales nutrientes a ese organismo.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.