

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

1° ottobre 2020 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 98 – Facoltà per gli Stati membri di applicare un'aliquota IVA ridotta a talune cessioni di beni e prestazioni di servizi – Allegato III, punto 1 – Nozioni di “prodotti alimentari destinati al consumo umano” e “prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari” – Prodotti afrodisiaci»

Nella causa C-331/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi), con decisione del 19 aprile 2019, pervenuta in cancelleria il 23 aprile 2019, nel procedimento

Staatssecretaris van Financiën

contro

X,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da I. Jarukaitis, presidente di sezione, E. Juhász (relatore) e M. Ilešič, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo dei Paesi Bassi, da M.L. Noort e M.K. Bulterman, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Roels e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 febbraio 2020,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'allegato III, punto 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze, Paesi Bassi) e X, in merito all'applicazione

dell'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), prevista per i prodotti alimentari, a taluni prodotti commercializzati e utilizzati come afrodisiaci, composti essenzialmente da elementi di origine vegetale o animale e consumati per via orale.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Il regolamento (CE) n. 178/2002

3 Il regolamento (CE) n. 178/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 28 gennaio 2002, che stabilisce i principi e i requisiti generali della legislazione alimentare, istituisce l'Autorità europea per la sicurezza alimentare e fissa procedure nel campo della sicurezza alimentare (GU 2002, L 31, pag. 1), all'articolo 1, rubricato «Finalità e campo di applicazione», prevede quanto segue:

«1. Il presente regolamento costituisce la base per garantire un livello elevato di tutela della salute umana e degli interessi dei consumatori in relazione agli alimenti, tenendo conto in particolare della diversità dell'offerta di alimenti, compresi i prodotti tradizionali, garantendo al contempo l'efficace funzionamento del mercato interno. Esso stabilisce principi comuni e competenze, i mezzi per assicurare un solido fondamento scientifico, procedure e meccanismi organizzativi efficienti a sostegno dell'attività decisionale nel campo della sicurezza degli alimenti e dei mangimi.

2. Ai fini del paragrafo 1 il presente regolamento reca i principi generali da applicare [nell'Unione europea] e a livello nazionale in materia di alimenti e mangimi in generale, e di sicurezza degli alimenti e dei mangimi in particolare.

Esso istituisce l'Autorità europea per la sicurezza alimentare [(EFSA)].

Esso stabilisce procedure relative a questioni aventi un'incidenza diretta o indiretta sulla sicurezza degli alimenti e dei mangimi.

(...)».

4 L'articolo 2 di tale regolamento, intitolato «Definizione di "alimento"», prevede quanto segue:

«Ai fini del presente regolamento si intende per "alimento" (o "prodotto alimentare", o "derrata alimentare") qualsiasi sostanza o prodotto trasformato, parzialmente trasformato o non trasformato, destinato ad essere ingerito, o di cui si prevede ragionevolmente che possa essere ingerito, da esseri umani.

Sono comprese le bevande, le gomme da masticare e qualsiasi sostanza, compresa l'acqua, intenzionalmente incorporata negli alimenti nel corso della loro produzione, preparazione o trattamento. Esso include l'acqua nei punti in cui i valori devono essere rispettati come stabilito all'articolo 6 della direttiva 98/83/CE [del Consiglio, del 3 novembre 1998, concernente la qualità delle acque destinate al consumo umano (GU 1998, L 330, pag. 32)] e fatti salvi i requisiti delle direttive 80/778/CEE [del Consiglio, del 15 luglio 1980, concernente la qualità delle acque destinate al consumo umano (GU 1980, L 229, pag. 11),] e 98/83/CE.

Non sono compresi:

a) i mangimi;

- b) gli animali vivi, a meno che siano preparati per l'immissione sul mercato ai fini del consumo umano;
- c) i vegetali prima della raccolta;
- d) i medicinali ai sensi delle direttive del Consiglio 65/65/CEE [del 26 gennaio 1965, per il ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative relative alle specialità medicinali (GU 1965, n. 22, pag. 369),] e 92/73/CEE [del 22 settembre 1992, che amplia il campo d'applicazione delle direttive 65/65/CEE e 75/319/CEE concernenti il ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative relative ai medicinali e che fissa disposizioni complementari per i medicinali omeopatici (GU 1992, L 297, pag. 8)];
- e) i cosmetici ai sensi della direttiva 76/768/CEE del Consiglio[, del 27 luglio 1976, concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative ai prodotti cosmetici (GU 1976, L 262, pag. 169)];
- f) il tabacco e i prodotti del tabacco ai sensi della direttiva 89/622/CEE del Consiglio[, del 13 novembre 1989, concernente il ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati Membri riguardanti l'etichettatura dei prodotti del tabacco (GU 1989, L 359, pag. 1)];
- g) le sostanze stupefacenti o psicotrope ai sensi della convenzione unica delle Nazioni Unite sugli stupefacenti[, conclusa a New York il 30 marzo 1961, modificata dal protocollo del 1972 recante modifica della convenzione unica del 1961 (*Raccolta dei Trattati delle Nazioni Unite*, vol. 520, pag. 151),] e della convenzione delle Nazioni Unite sulle sostanze psicotrope[, conclusa a Vienna il 21 febbraio 1971 (*Raccolta dei Trattati delle Nazioni Unite*, vol. 1019, pag. 175)];
- h) residui e contaminanti».

5 L'articolo 5 di detto regolamento, intitolato «Obiettivi generali», al paragrafo 1 così dispone:

«La legislazione alimentare persegue uno o più fra gli obiettivi generali di un livello elevato di tutela della vita e della salute umana, della tutela degli interessi dei consumatori, comprese le pratiche leali nel commercio alimentare, tenuto eventualmente conto della tutela della salute e del benessere degli animali, della salute vegetale e dell'ambiente».

Direttiva IVA

6 Ai sensi dell'articolo 96 della direttiva IVA, gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale fissata da ciascuno Stato membro che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi.

7 L'articolo 97 di tale direttiva prevede che l'aliquota normale non possa essere inferiore al 15%.

8 L'articolo 98, paragrafi 1 e 2, di detta direttiva stabilisce quanto segue:

«1. Gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte.

2. Le aliquote ridotte si applicano unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III.

(...)».

9 L'allegato III della direttiva IVA, che contiene l'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote IVA ridotte di cui all'articolo 98, ai punti da 1 a 4 riporta quanto segue:

- «1) Prodotti alimentari (incluse le bevande, ad esclusione tuttavia delle bevande alcoliche) destinati al consumo umano e animale, animali vivi, sementi, piante e ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari, prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari;
- 2) erogazione di acqua;
- 3) prodotti farmaceutici normalmente utilizzati per cure mediche, per la prevenzione delle malattie e per trattamenti medici e veterinari, inclusi i prodotti utilizzati per fini di contraccezione e di protezione dell'igiene femminile;
- 4) apparecchi medici, materiale ausiliario ed altri strumenti medici, normalmente destinati ad alleviare o curare invalidità, per uso personale esclusivo degli invalidi, compresa la riparazione di tali beni, e la cessione di seggiolini per bambini installati negli autoveicoli;

(...)».

Il diritto dei Paesi Bassi

10 All'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, in forza dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera a), della Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (legge sulla sostituzione dell'imposta esistente sulla cifra d'affari con un'imposta sulla cifra d'affari secondo il sistema dell'imposta sul valore aggiunto), del 28 giugno 1968 (Stb. 1968, n. 329), l'aliquota IVA era del 6% per le cessioni di beni di cui alla tabella I di tale legge.

11 Il punto a.1 di tale tabella riporta quanto segue:

- «1. i prodotti alimentari, in particolare:
 - a. gli alimenti e le bevande normalmente destinati al consumo umano;
 - b. i prodotti manifestamente destinati ad essere utilizzati per la preparazione degli alimenti e delle bevande di cui alla lettera a) ed interamente o parzialmente contenuti negli stessi;
 - c. i prodotti destinati ad essere utilizzati per integrare o sostituire gli alimenti e bevande di cui alla lettera a), fermo restando che le bevande alcoliche non sono considerate prodotti alimentari;

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

12 X, imprenditore soggetto passivo IVA, vende, nel suo negozio di articoli erotici, in particolare, capsule, gocce, polveri e spray, presentati come afrodisiaci che aumentano la libido. Tali prodotti, costituiti essenzialmente da elementi di origine vegetale o animale, sono destinati al consumo umano e si utilizzano per via orale.

13 Negli anni dal 2009 al 2013 tale soggetto passivo ha applicato ai suddetti prodotti l'aliquota

IVA ridotta applicabile ai prodotti alimentari.

14 L'amministrazione tributaria, ritenendo che non si trattasse di «prodotti alimentari» ai sensi delle pertinenti disposizioni della normativa in materia di IVA, ha contestato l'applicazione di tale aliquota agli stessi prodotti e ha deciso di emettere avvisi di rettifica.

15 Il soggetto passivo ha contestato tale decisione dell'amministrazione tributaria dinanzi al Rechtbank Den Haag (Tribunale dell'Aia, Paesi Bassi).

16 In appello il Gerechtshof Den Haag (Corte d'appello dell'Aia, Paesi Bassi) ha accolto il ricorso del soggetto passivo, dichiarando che l'uso dei prodotti di cui trattasi come afrodisiaci non ostava al loro assoggettamento all'aliquota d'imposta ridotta applicabile ai prodotti alimentari. Tale giudice ha tenuto conto del fatto che tali prodotti sono destinati al consumo per via orale e sono ottenuti a partire da ingredienti che possono essere presenti nei prodotti alimentari. Esso ha inoltre affermato che la definizione della nozione di «prodotti alimentari» era così ampia da poter ricomprendere prodotti che non sono direttamente associati ai prodotti alimentari, come dolci, gomme da masticare o dolci.

17 Il Segretario di Stato alle Finanze ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza del Gerechtshof Den Haag (Corte d'appello dell'Aia) dinanzi al giudice del rinvio, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi).

18 Ritenendo che la soluzione della controversia di cui è investito richieda l'interpretazione delle disposizioni della direttiva IVA, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la nozione di prodotti alimentari destinati al consumo umano, di cui al punto 1 dell'allegato III della direttiva [IVA], debba essere interpretata nel senso che in essa rientra, ai sensi dell'articolo 2 del regolamento [n. 178/2002], qualsiasi sostanza o prodotto trasformato, parzialmente trasformato o non trasformato, destinato ad essere ingerito, o di cui si prevede ragionevolmente che possa essere ingerito, da esseri umani.

In caso di risposta negativa a tale questione, come debba essere definita la nozione in parola.

2) Qualora prodotti commestibili o bevibili non possano essere considerati prodotti alimentari destinati al consumo umano, alla luce di quali criteri si debba accertare se detti prodotti possano essere considerati prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari».

Sulle questioni pregiudiziali

19 Con le sue questioni, che è opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, come debbano essere interpretate le nozioni di «prodotti alimentari destinati al consumo umano» e di «prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari», di cui all'allegato III, punto 1, della direttiva IVA.

20 Ai sensi dell'articolo 96 della direttiva IVA, ciascuno Stato membro applica un'aliquota IVA normale identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi.

21 In deroga a tale principio, l'articolo 98, paragrafo 1, di tale direttiva riconosce agli Stati membri la facoltà di applicare una o due aliquote IVA ridotte. Ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, di detta direttiva, le aliquote IVA ridotte possono essere applicate unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III della medesima direttiva.

22 Più in particolare, l'allegato III, punto 1, della direttiva IVA consente agli Stati membri di applicare un'aliquota IVA ridotta, in particolare, ai «prodotti alimentari (incluse le bevande, ad esclusione tuttavia delle bevande alcoliche) destinati al consumo umano e animale» nonché ai «prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari».

23 La direttiva IVA non contiene una definizione della nozione di «prodotti alimentari destinati al consumo umano», né di quella di «prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari» e neppure il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112 (GU 2011, L 77, pag. 1), prevede una definizione di tali nozioni. Inoltre, né la direttiva IVA né il regolamento di esecuzione n. 282/2011 contengono un rinvio al diritto degli Stati membri a tale riguardo.

24 Ciò premesso, le nozioni di «prodotti alimentari destinati al consumo umano» e di «prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari», di cui all'allegato III, punto 1, della direttiva IVA, devono essere interpretate conformemente al senso abituale dei termini che le compongono nel linguaggio corrente, tenendo conto al contempo del contesto in cui tali termini sono utilizzati e degli scopi perseguiti dalla normativa in cui gli stessi sono inseriti (v., in tal senso, sentenza del 29 luglio 2019, Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, punto 65).

25 Per quanto riguarda, in primo luogo, il senso abituale nel linguaggio corrente dei termini che costituiscono le suddette nozioni, da un lato, occorre rilevare che, come sostanzialmente sottolineato dall'avvocato generale ai paragrafi 18, 19 e 27 delle sue conclusioni, costituiscono in linea di principio «prodotti alimentari destinati al consumo umano» tutti i prodotti contenenti sostanze nutritive costituenti, energetiche e regolatrici dell'organismo umano, necessarie al mantenimento in vita, al funzionamento e allo sviluppo di tale organismo, assunte per fornire a quest'ultimo tali sostanze.

26 Poiché tale funzione nutrizionale è fondamentale affinché un prodotto possa essere qualificato come «prodotto alimentare destinato al consumo umano», secondo il senso abituale di tali termini nel linguaggio corrente, è irrilevante che tale prodotto abbia o meno effetti benefici per la salute, che la sua ingestione implichi o meno un certo piacere per il consumatore e che il suo utilizzo rientri in un certo contesto conviviale. Pertanto, è irrilevante al riguardo la circostanza che il consumo di detto prodotto produca effetti positivi sulla libido della persona che lo ingerisce.

27 D'altro lato, per quanto riguarda il senso abituale nel linguaggio corrente dei termini «prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari», occorre rilevare che tali termini comprendono i prodotti il cui consumo apporta del pari sostanze nutritive costituenti, energetiche e regolatrici dell'organismo umano, necessarie al mantenimento in vita, al funzionamento e allo sviluppo di tale organismo.

28 È d'obbligo osservare che una siffatta funzione nutrizionale non può mancare in tale categoria di prodotti, dal momento che tali prodotti sono destinati a integrare o a sostituire i prodotti alimentari.

29 Dato che queste due categorie di prodotti hanno la stessa funzione nutrizionale, non vi è dunque alcuna ragione di applicare loro regimi IVA diversi.

30 Per quanto riguarda, in secondo luogo, il contesto nel quale si inseriscono le nozioni di «prodotti alimentari destinati al consumo umano» e di «prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari», di cui all'allegato III, punto 1, della direttiva IVA, occorre rilevare che, come risulta dai punti da 20 a 22 della presente sentenza, queste due nozioni designano prodotti la cui cessione è soggetta ad un'aliquota IVA ridotta, il che costituisce una deroga al principio dell'applicazione dell'aliquota IVA normale. Esse devono pertanto essere interpretate restrittivamente (v., in tal senso, sentenza del 19 dicembre 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C?715/18, EU:C:2019:1138, punto 25).

31 Occorre peraltro rilevare che la definizione della nozione di «alimento» di cui all'articolo 2 del regolamento n. 178/2002 non è pertinente ai fini della definizione di tali nozioni, poiché tale regolamento – che, come risulta dal suo articolo 1, ha come obiettivo la tutela della salute – riguarda tutte le sostanze che contribuiscono a garantire la sicurezza alimentare. Con la nozione particolarmente ampia di «alimenti», detto regolamento si riferisce, quindi, a qualsiasi sostanza destinata ad essere ingerita, o di cui si prevede ragionevolmente che possa essere ingerita, da esseri umani, ivi comprese le bevande alcoliche e l'acqua. Pertanto, tale nozione ha una portata che eccede quella della nozione di «prodotti alimentari destinati al consumo umano» o della nozione di «prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari», di cui all'allegato III, punto 1, della direttiva IVA.

32 Inoltre, né la nozione di «prodotti alimentari» né quella di «prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari», di cui al punto 1 di tale allegato, possono comprendere medicinali, dal momento che l'allegato III della direttiva IVA menziona in modo distinto, al punto 3, i «prodotti farmaceutici».

33 Per quanto riguarda, in terzo luogo, l'obiettivo perseguito dall'allegato III della direttiva IVA, la Corte ha dichiarato che, quando ha redatto l'allegato III di detta direttiva, il legislatore dell'Unione si è prefisso che i beni essenziali nonché i beni e i servizi corrispondenti a scopi sociali o culturali, purché non presentassero alcun rischio o presentassero pochi rischi di distorsione della concorrenza, potessero essere assoggettati ad un'aliquota IVA ridotta (sentenza del 4 giugno 2015, Commissione/Regno Unito, C?161/14, non pubblicata, EU:C:2015:355, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

34 La Corte ha aggiunto che la finalità di tale allegato è rendere meno onerosi, e quindi maggiormente accessibili al consumatore finale, sul quale grava in definitiva l'IVA, taluni beni ritenuti particolarmente necessari (v., in tal senso, sentenza del 9 marzo 2017, Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).

35 Ciò premesso, qualsiasi prodotto destinato al consumo umano che apporti all'organismo umano sostanze nutritive necessarie al mantenimento in vita, al funzionamento e allo sviluppo di tale organismo rientra nella categoria di cui all'allegato III, punto 1, della direttiva IVA, anche se il consumo di tale prodotto mira anche a produrre altri effetti.

36 Per contro, un prodotto che non contenga sostanze nutritive o ne contenga in una quantità del tutto trascurabile e il cui consumo serva unicamente a produrre effetti diversi da quelli necessari al mantenimento in vita, al funzionamento o allo sviluppo dell'organismo umano non può rientrare in tale categoria.

37 Sebbene dalle informazioni di cui dispone la Corte sembri emergere che ciò si verifica per

quanto riguarda i prodotti afrodisiaci di cui trattasi nel procedimento principale, spetta tuttavia al giudice del rinvio verificarlo.

38 Tale interpretazione è altresì corroborata dall'obiettivo perseguito dall'allegato III della direttiva IVA di assoggettare ad un'aliquota IVA ridotta i beni essenziali al fine di renderli più accessibili al consumatore finale.

39 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che le nozioni di «prodotti alimentari destinati al consumo umano» e di «prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari», di cui all'allegato III, punto 1, della direttiva IVA, devono essere interpretate nel senso che esse riguardano tutti i prodotti contenenti sostanze nutritive costituenti, energetiche e regolatrici dell'organismo umano, necessarie al mantenimento in vita, al funzionamento e allo sviluppo di tale organismo, assunte per fornire a quest'ultimo tali sostanze.

Sulle spese

40 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Decima Sezione) dichiara:

Le nozioni di «prodotti alimentari destinati al consumo umano» e di «prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari», di cui all'allegato III, punto 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretate nel senso che esse riguardano tutti i prodotti contenenti sostanze nutritive costituenti, energetiche e regolatrici dell'organismo umano, necessarie al mantenimento in vita, al funzionamento e allo sviluppo di tale organismo, assunte per fornire a quest'ultimo tali sostanze.

Firme

* Lingua processuale: il neerlandese.