

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. PAOLO MENGOZZI

presentadas el 20 de octubre de 2016 (1)

**Asunto C-573/15**

**État belge**

**contra**

**Oxycure Belgium SA**

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja, Bélgica)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Principio de neutralidad fiscal — Tratamiento médico con oxígeno — Tipo reducido de IVA — Bombonas y recipientes de oxígeno — Tipo normal de IVA — Concentrador de oxígeno — Concepto de “deficiencia”»

## I. Introducción

1. A la luz del principio de neutralidad fiscal, ¿está facultado un Estado miembro para aplicar a la venta o al alquiler de concentradores de oxígeno el impuesto sobre el valor añadido (IVA) al tipo normal de 21 %, mientras que aplica un tipo reducido del 6 % a la venta de botellas de oxígeno médico?

2. Esa es en sustancia la cuestión planteada al Tribunal de Justicia por la Cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja, Bélgica) acerca de la interpretación del artículo 98, apartados 1 y 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 su versión modificada por la Directiva 2006/138/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 2006 (3) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»), del anexo III, puntos 3 y 4, de esa Directiva, y del principio de neutralidad fiscal.

3. Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el État belge (Estado belga) y Oxycure Belgium SA (en lo sucesivo, «Oxycure»), sobre la sujeción al IVA de la actividad de venta o al alquiler de concentradores de oxígeno y de accesorios para la oxigenoterapia.

4. Los concentradores de oxígeno son aparatos de uso médico que funcionan con electricidad, cuyo principio consiste en concentrar el oxígeno del aire ambiental para extraer de él el nitrógeno, ofreciendo así una mayor concentración de oxígeno. (4) Ese tipo de aparatos comprende una parte destinada a concentrar el oxígeno y una cánula nasal o una máscara de

oxígeno y un tubo de conducción de oxígeno que forman parte integrante de los aparatos. Los concentradores de oxígeno permiten la oxigenoterapia a domicilio para los pacientes aquejados de una insuficiencia respiratoria u otra deficiencia grave que requiera un tratamiento con oxígeno y cuyo estado ya no se pueda mejorar con el uso de aerosoles o de broncodilatadores.

5. En el asunto principal, de los autos resulta que, entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de marzo de 2010, Oxycure aplicó al alquiler y venta de concentradores de oxígeno y sus accesorios un tipo reducido de IVA del 6 %, con el que el Reino de Bélgica había decidido gravar la entrega o el alquiler de ciertos equipos, artículos o aparatos médicos en aplicación del artículo 98, apartado 2, y del anexo III de la Directiva IVA. No obstante, según las autoridades fiscales belgas las operaciones de Oxycure habrían debido estar sujetas al tipo normal de 21 %, conforme al arrêté royal n.º 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux (Real Decreto n.º 20, de 20 de julio de 1970, que fija los tipos del impuesto sobre el valor añadido y determina la clasificación de los bienes y servicios en esos tipos ). (5) Las autoridades fiscales belgas enviaron por tanto a Oxycure un requerimiento de pago de cerca de un 1 300 000 euros de IVA más una multa del 10 % de la cantidad reclamada.

6. Por sentencia de 25 de abril de 2013, el tribunal de première instance de Namur (Tribunal de Primera Instancia de Namur, Bélgica) estimó el recurso interpuesto por Oxycure contra la decisión de las autoridades fiscales belgas y la modificó. En sustancia, según esa sentencia, los concentradores de oxígeno responden a la definición del punto 2 de la rúbrica XXIII, titulada «Diversos», del cuadro A del Real Decreto n.º 20, aplicable a «los demás aparatos destinados a tenerse en la mano, a ser llevados por una persona o a implantarse en el organismo, para compensar una deficiencia o una malformación», lo que permite que las operaciones de venta o de alquiler de esos aparatos disfruten del tipo reducido del 6 %.

7. El Estado belga recurrió contra esa sentencia ante el tribunal remitente.

8. Este último tribunal señala que los concentradores de oxígeno constituyen, junto con las botellas de oxígeno médico y los recipientes de oxígeno médico líquido, una de las tres fuentes de oxígeno disponibles en el mercado y que todas esas fuentes son intercambiables o complementarias. En efecto, por un lado, el tribunal remitente hace referencia a un informe del Centro federal belga de análisis de la asistencia sanitaria según el cual cada una de esas fuentes está disponible en una forma fija de gran tamaño y en un modelo portátil de pequeño tamaño. El tribunal remitente observa que también se deduce de ese informe que, desde el punto de vista de la eficacia clínica para el paciente, los tratamientos de oxígeno son equivalentes entre sí, con independencia de la fuente escogida entre las tres disponibles y de que ésa sea fija o portátil, pues las diferencias entre esas tres formas de administración de oxígeno estriban sólo en su comodidad (ruido, utilización fuera del domicilio, volumen disponible, recarga del aparato portátil por el paciente) y en su coste para la sociedad. Por otro lado, el tribunal remitente expone que la normativa belga del seguro obligatorio de asistencia sanitaria y de prestaciones sociales reconoce el carácter perfectamente intercambiable de dichas fuentes de oxígeno, dado que el precio reembolsable del concentrador de oxígeno incluye una botella de oxígeno para caso de avería del aparato.

9. Dadas estas circunstancias, el tribunal remitente se pregunta si procede considerar en todo caso, aun suponiendo que ninguna rúbrica del cuadro A del Real Decreto n.º 20 se refiera expresamente a los concentradores de oxígeno, que ese cuadro debe interpretarse a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión, en especial el principio de neutralidad fiscal, de modo que dicho cuadro se referiría, al menos implícitamente, a esos aparatos en el mismo concepto que a las demás fuentes de oxigenación.

10. Como la respuesta a ese interrogante depende de la interpretación del Derecho de la Unión, el tribunal remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva IVA, en relación con su anexo III, puntos 3 y 4, y a la luz, en particular, del principio de neutralidad, a una disposición nacional que establece un tipo reducido de IVA aplicable al tratamiento con oxígeno mediante bombonas de oxígeno, mientras que el tratamiento con oxígeno mediante un concentrador de oxígeno está sujeto al tipo normal de IVA?»

11. Han presentado observaciones escritas sobre esa cuestión Oxycure, el Reino de Bélgica y la Comisión Europea. En la vista celebrada el 19 de septiembre de 2016, se oyeron los informes de esas partes y sus respuestas a las preguntas del Tribunal de Justicia.

## II. Análisis

12. La respuesta a la cuestión prejudicial planteada por el tribunal remitente debe exponerse, a mi juicio, en dos fases. Por un lado, se trata de determinar si los concentradores de oxígeno como los que son objeto del asunto principal pueden estar comprendidos en el punto 3 o en el punto 4 del anexo III de la Directiva IVA, puntos ambos mencionados en la cuestión planteada al Tribunal de Justicia. En efecto, si lo estuvieran, ya no se suscitaría la cuestión de si el principio de neutralidad fiscal exige extender el ámbito de aplicación del tipo reducido de IVA del 6 %, aplicable a la venta en recipientes de oxígeno médico, en forma gaseosa o líquida, de modo que incluya también la venta o el alquiler de concentradores de oxígeno. Por otro lado, si los concentradores de oxígeno no pueden disfrutar de la aplicación del tipo reducido de IVA con fundamento en el punto 3 o el punto 4 del anexo III de la Directiva IVA, como parece postular implícitamente el tribunal remitente, será preciso comprobar si el principio de neutralidad fiscal puede obligar, no obstante, al Reino de Bélgica a aplicar ese tipo de gravamen a la entrega o al alquiler de concentradores de oxígeno debido a que, desde el punto de vista del paciente, estos últimos son intercambiables con el oxígeno médico suministrado en recipientes, en forma gaseosa o líquida.

### A. *Sobre la aplicación del anexo III, puntos 3 y 4, de la Directiva IVA*

13. Conviene recordar que el artículo 96 de la Directiva IVA establece que los Estados miembros aplicarán un mismo tipo de IVA, calificado de «normal», tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.

14. Como excepción a este principio, el artículo 98, apartado 1, de la Directiva IVA reconoce a los Estados miembros la facultad de aplicar uno o dos tipos reducidos de IVA. Conforme al artículo 98, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva IVA, 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 de esa Directiva. (6)

15. En el punto 3 de ese anexo, citado en la cuestión prejudicial, se mencionan «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». En el punto 4 del mismo anexo, también citado en la cuestión prejudicial, se enumeran «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.» (7)

16. Mientras que el punto 3 del anexo III de la Directiva IVA permite aplicar un tipo reducido de IVA al suministro de «productos farmacéuticos», es decir, de productos acabados que el consumidor final puede utilizar directamente, el punto 4 del mismo anexo se refiere a ciertos dispositivos médicos con un uso específico. (8)

17. Como excepciones al principio de que los Estados miembros aplicarán un tipo normal de IVA a las operaciones sujetas a ese impuesto, los puntos 3 y 4 del anexo III de la Directiva IVA deben interpretarse estrictamente. (9)

18. El Tribunal de Justicia ya ha juzgado, por una parte, que los puntos 3 y 4 del anexo III de la Directiva IVA no contienen ninguna remisión expresa al Derecho de los Estados miembros, por lo que deben recibir en toda la Unión Europea una interpretación autónoma y uniforme y, por otra parte, que los conceptos utilizados en dicho anexo, en particular en esos puntos, deben interpretarse conforme al sentido habitual de los términos de que se trate. (10)

19. En ese sentido, de los autos y de las observaciones del Gobierno belga resulta que el oxígeno médico suministrado en recipientes, en forma gaseosa o líquida, se beneficia en Bélgica del tipo reducido de IVA del 6 %, en aplicación de la letra (a) del punto 1 de la rúbrica XVII del cuadro A del Real Decreto n.º 20, que transpone el punto 3 del anexo III de la Directiva IVA. En otras palabras, el oxígeno médico se considera un medicamento y, en términos más generales, un «producto farmacéutico», en el sentido del punto 3 del anexo III de la Directiva IVA.

20. En cambio, a diferencia del oxígeno médico suministrado en recipientes, considero, concordando en la opinión expresada por todas las partes en la vista ante el Tribunal de Justicia, que los concentradores de oxígeno como los que son objeto del asunto principal no pueden incluirse en el concepto de «productos farmacéuticos», en el sentido del punto 3 del anexo III de la Directiva IVA.

21. Esa opinión se sustenta esencialmente en la sentencia de 17 de enero de 2013, Comisión/España (C-360/11, EU:C:2013:17), apartados 63, 64 y 71. En esa sentencia el Tribunal de Justicia precisó que, si bien en su sentido habitual los «productos farmacéuticos» comprendían los medicamentos de uso humano, no abarcaban, en cambio, todo producto, material, equipo o instrumental de uso médico o veterinario. En efecto, si el punto 3 del anexo III de la Directiva IVA se refiriera a cualquier producto o instrumental médico, con independencia del uso al que se destine, el punto 4 del mismo anexo quedaría como consecuencia privado de sentido. En otros términos, el punto 3 del anexo III de la Directiva IVA no puede permitir que se eluda la enumeración exhaustiva de ese punto 4 autorizando a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido de IVA a dispositivos o a aparatos médicos sin tener en cuenta el uso concreto al que se destinan. Además, mientras que los concentradores de oxígeno objeto del litigio principal pueden ser alquilados por el paciente y servir por tanto para múltiples prestaciones de servicios, los productos farmacéuticos son bienes entregados y usualmente prescritos para un uso individual, exclusivo y único.

22. Pienso por tanto que sólo el punto 4 del anexo III de la Directiva IVA podría ser pertinente para la respuesta a la cuestión planteada por el tribunal remitente.

23. Como he mencionado antes, el punto 4 del anexo III de la Directiva IVA se refiere

únicamente a ciertos dispositivos o aparatos médicos destinados a ciertos usos específicos. En efecto, ese punto menciona los dispositivos médicos y los demás aparatos «utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias» y no designa, por tanto, los productos generalmente utilizados para otros fines. (11) Por otro lado, como el Tribunal de Justicia juzgó en la sentencia de 17 de enero de 2013, Comisión/España (C-360/11, EU:C:2013:17), apartados 85 a 88, el punto 4 del anexo III de la Directiva IVA se refiere a los dispositivos y aparatos médicos para uso «personal» y «exclusivo» de minusválidos, y no a los dispositivos y aparatos médicos de uso general por parte de hospitales y profesionales del sector sanitario. Esta limitación en la aplicación de un tipo reducido de IVA, que queda reservado a los supuestos de uso personal y exclusivo por parte del consumidor final, concuerda con el objetivo socioeconómico del anexo III de la Directiva IVA, que es rebajar el coste de determinados bienes considerados particularmente necesarios. (12)

24. Cabe lamentar que, ante la falta de definición de los términos «deficiencia» y «minusválido» en la Directiva IVA y la inexistencia en ella de una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido, el Tribunal de Justicia no aprovechó en esos asuntos la oportunidad de precisar el perfil de esos términos, especialmente en cuanto a la frontera que los separa de los conceptos de «enfermedad» y de «enfermo».

25. En el contexto de la interpretación de la Directiva 2000/78/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 2000, relativa al establecimiento de un marco general para la igualdad de trato en el empleo y la ocupación, (13) y a raíz de la ratificación por la Unión de la Convención de las Naciones Unidas sobre los derechos de las personas con discapacidad, (14) el Tribunal de Justicia ha precisado que el concepto de «discapacidad» debe entenderse como referido a una limitación, derivada en particular de dolencias físicas, mentales o psíquicas de larga duración, que al interactuar con diversas barreras puede impedir la participación plena y efectiva de la persona de que se trate en la vida profesional en igualdad de condiciones con los demás trabajadores. (15)

26. Es también en ese contexto donde el Tribunal de Justicia ha precisado que, aunque el concepto de «discapacidad» se diferencia del de «enfermedad» o de la obesidad, una enfermedad o una obesidad que originen una limitación de larga duración, derivada en particular de dolencias físicas, mentales o psíquicas duraderas, que interactúen con diversas barreras, pueden impedir la participación plena y efectiva en la vida profesional en igualdad de condiciones con los demás y están incluidas por tanto en el concepto de «discapacidad», en el sentido de la Directiva 2000/78. (16)

27. Esta definición y este alcance del concepto de «discapacidad», basados en una interpretación de ese concepto, contenido en la Directiva 2000/78, conforme con las estipulaciones de la Convención de las Naciones Unidas sobre los derechos de las personas con discapacidad, son pertinentes en mi opinión para interpretar este mismo concepto en el contexto del punto 4 del anexo III de la Directiva IVA.

28. En efecto, tal como el Tribunal de Justicia indicó a propósito de la interpretación de la Directiva 2000/78, (17) la Directiva IVA figura entre los actos de la Unión «en el ámbito de la vida independiente y la inclusión social, el trabajo y el empleo» enumerados en el apéndice del anexo II de la Decisión por la que se aprueba en nombre de la Comunidad Europea esa Convención de la Organización de las Naciones Unidas y relativos a las materias regidas por dicha Convención.

29. Como la Comisión alega fundadamente en sus observaciones escritas, el elemento característico del concepto de «deficiencia» es su carácter duradero, por oposición a la disminución de algunas facultades como consecuencia, en particular, de una enfermedad de carácter esporádico o pasajero.

30. Atendiendo a las informaciones ofrecidas por el tribunal remitente y a las observaciones de

las partes interesadas, me parece que los concentradores de oxígeno objeto del asunto principal cumplen únicamente dos de los tres criterios enunciados en el punto 4 del anexo III de la Directiva IVA, extremo que corresponde verificar, no obstante, al tribunal remitente.

31. En cuanto al primer criterio, es posible reconocer, como mantuvo Oxycure en la vista, que esos aparatos son «utilizados *normalmente* para aliviar o tratar deficiencias», (18) en el sentido del punto 4 del anexo III de la Directiva IVA. En efecto, es evidente que esos dispositivos médicos están especialmente adaptados a paliar y a aliviar insuficiencias respiratorias graves, de larga duración y a menudo irreversibles, para las que los tratamientos alternativos ya no son eficaces, como en los casos de bronconeumopatía crónica obstructiva o en fases avanzadas de la mucoviscidosis. (19)

32. A este respecto, el punto 2 de la rúbrica XXIII, titulada «Diversos», del cuadro A del Real Decreto n.º 20 parece concordar con este criterio del punto 4 del anexo III de la Directiva IVA. En efecto, la concesión del tipo reducido de IVA del 6 % por el Reino de Bélgica sólo se aplica a la venta o al alquiler de aparatos destinados a «compensar una deficiencia o una malformación», es decir, según los datos e indicaciones presentados en el procedimiento principal, de aparatos utilizados generalmente para aliviar o tratar una deficiencia.

33. Con el empleo del adverbio «normalmente» en el punto 4 del anexo III de la Directiva IVA el legislador de la Unión ha excluido claramente la hipótesis (que habría sido más categórica) de que el tipo reducido de IVA sólo puede aplicarse a la venta o al alquiler de equipos médicos a condición de que éstos se utilicen *exclusivamente* o *únicamente* para aliviar o tratar deficiencias. Por tanto, con el empleo del adverbio «normalmente», el legislador de la Unión quiso referirse a los equipos médicos y demás aparatos que se utilizan usualmente y en general para aliviar o tratar deficiencias, sin que sea preciso examinar la situación específica de este o aquel aparato. (20)

34. Además, en el asunto principal consta que todas las fuentes de administración de oxígeno médico, incluidos por tanto los concentradores de oxígeno, sólo pueden ponerse a disposición de las personas interesadas por prescripción médica. Esa circunstancia excluye, en principio, que los concentradores de oxígeno se utilicen usualmente y en general para aliviar o tratar con oxigenoterapia estados patológicos no comprendidos en el concepto de «deficiencia».

35. En cuanto al segundo criterio, el de ser para uso «personal» de minusválidos, también parece concurrir, ya que los concentradores de oxígeno pueden ser utilizados individualmente por la persona interesada, en su domicilio y fuera de él, sin necesidad de que intervenga un tercero, en particular un profesional sanitario. Es cierto, como la vista ante el Tribunal de Justicia puso de manifiesto claramente, que Oxycure y el Gobierno belga discrepan en la cuestión de si los concentradores de oxígeno objeto del litigio principal pueden calificarse de aparatos «destinados a tenerse en la mano [o] a ser llevados por una persona», en el sentido del punto 2 de la rúbrica XXIII, titulada «Diversos», del cuadro A del Real Decreto n.º 20. No obstante, esa controversia no concierne a la interpretación del punto 4 del anexo III de la Directiva IVA sino a la del Derecho nacional, y no incumbe al Tribunal de Justicia resolverla.

36. Dicho esto, y llego así al tercer criterio, el punto 4 del anexo III de la Directiva IVA no sólo exige que los equipos médicos y los aparatos se utilicen «normalmente» para aliviar o tratar deficiencias y sean para uso «personal» de minusválidos, sino también que sean para uso «exclusivo» de éstos.

37. Este criterio de exclusividad no se refiere al destino de los aparatos (que siguen siendo utilizados «normalmente» para aliviar o tratar deficiencias) sino al uso de los mismos. De ello se sigue, a mi parecer, que tal criterio excluye del ámbito de aplicación del punto 4 del anexo III de la Directiva IVA los aparatos que puedan utilizar las personas no aquejadas de una deficiencia.

38. Esa interpretación se ajusta al objetivo socioeconómico del tipo reducido, al favorecer en lo posible la autonomía de las personas aquejadas de una deficiencia, incluidas las de origen patológico.

39. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha juzgado ya que sería contrario al objetivo de disminuir el coste de determinados bienes esenciales para el consumidor final, perseguido por el anexo III de la Directiva IVA, que la aplicación de un tipo reducido de IVA a un bien que puede ser objeto de distintas utilizaciones dependiera, para cada operación de entrega, del uso concreto al que lo destinara su adquirente. (21) Por lo demás, sería imposible que la administración fiscal comprobara si la aplicación del tipo reducido de IVA está justificada en todos los casos, lo que podría acrecentar o incitar los abusos o la elusión fiscal.

40. Pues bien, es verosímil, como ha expuesto la Comisión, que los concentradores de oxígeno sean usados por personas no aquejadas de deficiencias, en particular por quienes sufran dolencias respiratorias pasajeras.

41. A reserva de que el tribunal remitente verifique este extremo, opino, por tanto, que los concentradores de oxígeno objeto del litigio principal no entran en el ámbito de aplicación del punto 4 del anexo III de la Directiva IVA, ya que parece que tales aparatos no son utilizados exclusivamente por minusválidos.

#### B. *Sobre el principio de neutralidad fiscal*

42. Una vez dicho esto, ¿podría no obstante el principio de neutralidad fiscal llevar a aplicar el tipo reducido de IVA a esos aparatos, como pregunta el tribunal remitente?

43. No lo creo.

44. En efecto, como el Tribunal de Justicia ha juzgado ya, el principio de neutralidad fiscal no permite ampliar el ámbito de aplicación de un tipo reducido de IVA en defecto de una disposición inequívoca. (22) Con otras palabras, ese principio permite ampliar el ámbito de aplicación de un tipo reducido de IVA únicamente cuando exista una disposición inequívoca. Ahora bien, el punto 4 del anexo III de la Directiva IVA excluye de forma unívoca del tipo reducido de IVA a los dispositivos y a los aparatos médicos que no sean utilizados exclusivamente por minusválidos.

45. Una solución diferente equivaldría a eludir la interpretación y la aplicación estrictas de las excepciones al principio, repetidamente recordado por el Tribunal de Justicia, según el cual los Estados miembros deben aplicar un tipo normal de IVA a las operaciones sujetas a este impuesto. (23)

46. Ésta es la razón por la que, en contra de lo que da a entender el tribunal remitente, el principio de neutralidad fiscal no permite ir más allá del alcance de las diferentes categorías enunciadas en el anexo III de la Directiva IVA, ni menos aún hacer caso omiso del mismo.

47. En efecto, si una vez examinado el texto y la estructura de los puntos 3 y 4 del anexo III de la Directiva IVA, el alquiler o la venta de concentradores de oxígeno no pueden incluirse en modo alguno en uno u otro de estos puntos, el principio de neutralidad fiscal no permite contrarrestar tal examen.

48. Como el Tribunal de Justicia ha declarado ya en numerosas ocasiones acerca de las exenciones del IVA, el principio de neutralidad fiscal no es una norma de Derecho primario que pueda determinar la validez de una exención, sino un principio interpretativo que debe aplicarse en paralelo con el principio de interpretación estricta de las exenciones. (24)

49. No veo ningún obstáculo que impida trasladar esta interpretación general del alcance del principio de neutralidad fiscal al campo de sus relaciones con el régimen de los tipos reducidos de IVA, que también requiere una interpretación estricta.

50. Como ilustra la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en sus relaciones con el régimen de tipos reducidos establecido por el anexo III de la Directiva IVA, el principio de neutralidad fiscal resulta plenamente pertinente cuando, en una situación dada, el Tribunal de Justicia y los tribunales nacionales deben comprobar si la elección legítima de un Estado miembro de aplicar selectivamente el tipo reducido de IVA a «aspectos concretos y específicos» de una misma categoría dada de *un mismo punto* del anexo III respeta ese principio. (25) En efecto, en ese supuesto es lógico controlar si la aplicación selectiva del tipo reducido de IVA conduce o no a romper la igualdad de trato fiscal entre entregas de bienes o prestaciones de servicios similares pertenecientes a una misma categoría enumerada en el anexo III de la Directiva IVA. (26)

51. En cambio, como he señalado antes, el principio de neutralidad fiscal no puede servir para ir más allá de las categorías recogidas en el anexo III de la Directiva IVA con el fin de incluir en el ámbito de aplicación de las mismas entregas de bienes o prestaciones de servicios que, una vez examinado el texto o la estructura de tales categorías, no están comprendidas en él.

### III. Conclusión

52. Habida cuenta del conjunto de consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda como sigue a la cuestión prejudicial planteada por la Cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja, Bélgica):

«El artículo 98, apartados 1 y 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 su versión modificada por la Directiva 2006/138/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 2006, y el anexo III, puntos 3 y 4, de esa Directiva no se oponen a una disposición nacional según la cual el tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (IVA) no se aplica a la entrega o al alquiler de concentradores de oxígeno, como los que son objeto del litigio principal, desde el momento en que tales aparatos no constituyen productos farmacéuticos en el sentido del anexo III, punto 3, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, ni son para uso exclusivo de minusválidos en el sentido de punto 4 del mismo anexo, extremo que corresponde verificar al tribunal remitente.

El principio de neutralidad fiscal no puede interpretarse en el sentido de que permitiría contrarrestar el ámbito de aplicación respectivo de las categorías enumeradas en el anexo III, puntos 3 y 4 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, aplicando un tipo reducido de IVA a la entrega o al alquiler de dispositivos que no respondan a las definiciones recogidas en esos puntos.»

- 1 Lengua original: francés.
- 2 DO 2006, L 347, p. 1.
- 3 DO 2006, L 384, p. 92.
- 4 Recuerdo que el aire ambiental está compuesto aproximadamente de un 20 % de oxígeno y un 80 % de nitrógeno.
- 5 *Moniteur belge* de 31 de julio de 1970, p. 7920.
- 6 Véanse, en especial, las sentencias de 11 de septiembre de 2014, K (C?219/13, EU:C:2014:2207), apartados 21 y 22, y de 5 de marzo de 2015, Comisión/Luxemburgo (C?502/13, EU:C:2015:143), apartado 33.
- 7 La cursiva es mía.
- 8 Véase, en este sentido, la sentencia de 17 de enero de 2013, Comisión/España (C?360/11, EU:C:2013:17), apartados 47 y 64.
- 9 Sentencia de 17 de enero de 2013, Comisión/España (C?360/11, EU:C:2013:17), apartados 18, 20 y 63.
- 10 Sentencia de 17 de enero de 2013, Comisión/España (C?360/11, EU:C:2013:17), apartado 20 y 63. Acerca de la segunda parte, véase igualmente la sentencia de 4 de junio de 2015, Comisión/Polonia (C?678/13, no publicada, EU:C:2015:358), apartados 46 y 47.
- 11 Sentencia de 4 de junio de 2015, Comisión/Polonia (C?678/13, no publicada, EU:C:2015:358), apartado 48.
- 12 Véase, en este sentido, la sentencia de 17 de enero de 2013, Comisión/España (C?360/11, EU:C:2013:17), apartados 48 y 86.
- 13 DO 2000, L 303, p. 16.
- 14 *Recueil des traités*, vol. 2515, p. 3. Esa Convención fue aprobada en nombre de la Comunidad Europea por la Decisión 2010/48/CE del Consejo, de 26 de noviembre de 2009 (DO 2010, L 23 p. 35).
- 15 Véanse, en especial, las sentencias de 4 de julio de 2013, Comisión/Italia (C?312/11, no publicada, EU:C:2013:446), apartado 56, de 18 de marzo de 2014, Z. (C?363/12, EU:C:2014:159), apartado 76, de 18 de diciembre de 2014, FOA (C?354/13, EU:C:2014:2463), apartado 53, y de 26 de mayo de 2016, Invamed Group y otros (C?198/15, EU:C:2016:362), apartado 31.
- 16 Véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de abril de 2013, HK Danmark (C?335/11 y C?337/11, EU:C:2013:222), apartados 39 a 42 y 47, y de 18 de diciembre de 2014, FOA (C?354/13, EU:C:2014:2463), apartados 56 a 60. Aunque ello no se deduzca siempre con claridad de las sentencias del Tribunal de Justicia, a mi juicio tanto las incapacidades físicas, mentales, intelectuales o psíquicas como la limitación que generan para las personas que las padecen deben ser de larga duración, permitiendo distinguir así el concepto de «discapacidad» del de «enfermedad».
- 17 Véanse las sentencias de 11 de abril de 2013, HK Danmark (C?335/11 y C?337/11,

EU:C:2013:222), apartado 31, y de 18 de marzo de 2014, Z. (C?363/12, EU:C:2014:159), apartado 74.

18 La cursiva es mía.

19 La mucoviscidosis es una enfermedad genética y hereditaria que afecta a las células que recubren diferentes órganos, como las vías respiratorias, alterando sus secreciones.

20 Véanse, por analogía, en relación con el empleo de mismo adverbio en el punto 1 del anexo III de la Directiva IVA, las sentencias de 3 de marzo de 2011, Comisión/Países Bajos (C?41/09, EU:C:2011:108), apartado 55, y de 12 de mayo de 2011, Comisión/Alemania (C?453/09, no publicada, EU:C:2011:296), apartado 45.

21 Véase la sentencia de 17 de enero de 2013, Comisión/España (C?360/11, EU:C:2013:17), apartados 86 y 87.

22 Véanse las sentencias de 5 de marzo de 2015, Comisión/Francia (C?479/13, EU:C:2015:141), apartado 43, y Comisión/Luxemburgo (C?502/13, EU:C:2015:143), apartado 51. Acerca de las exenciones del IVA, véase también la sentencia de 13 de marzo de 2014, Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143), apartado 40.

23 Véanse en especial, en este sentido, las sentencias de 17 de enero de 2013, Comisión/España (C?360/11, EU:C:2013:17), apartado 18, y de 5 de marzo de 2015, Comisión/Luxemburgo (C?502/13, EU:C:2015:143), apartado 38.

24 Véanse las sentencias de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484), apartado 45, de 13 de marzo de 2014, Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143), apartado 40, de 2 de julio de 2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437), apartado 37, y de 17 de marzo de 2016, Aspiro (C?40/15, EU:C:2016:172), apartado 31.

25 Véanse, a este respecto, las sentencias de 8 de mayo de 2003, Comisión/Francia (C?384/01, EU:C:2003:264), apartados 24 a 29, de 3 de abril de 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C?442/05, EU:C:2008:184), apartados 42 y 43, de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia (C?94/09, EU:C:2010:253), apartados 28 a 30, de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz (C?454/12 y C?455/12, EU:C:2014:111), apartados 44 a 46, y de 11 de septiembre de 2014, K (C?219/13, EU:C:2014:2207), apartado 23.

26 A este respecto, si, en contra del análisis precedente, se considerase que los concentradores de oxígeno objeto del litigio principal entran en el ámbito de aplicación del punto 4 del anexo III de la Directiva IVA, correspondería al tribunal remitente verificar si la distinción establecida por el Reino de Bélgica entre los dispositivos médicos portátiles y los fijos (sólo la entrega o el alquiler de los primeros disfrutan de la aplicación del tipo reducido del 6 %) concierne a «aspectos concretos y específicos» de la categoría enumerada en el punto 4 de ese anexo y respeta el principio de neutralidad fiscal, conforme a las indicaciones ofrecidas por jurisprudencia mencionada en la anterior nota de estas conclusiones.