



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 9 de marzo de 2017\*

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 98, apartado 2 — Anexo III, puntos 3 y 4 — Principio de neutralidad fiscal — Tratamiento médico con oxígeno — Tipo reducido del IVA — Botellas de oxígeno — Tipo normal del IVA — Concentradores de oxígeno»

En el asunto C-573/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja, Bélgica), mediante resolución de 28 de octubre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de noviembre de 2015, en el procedimiento entre

**État belge**

y

**Oxycure Belgium SA,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. A. Arabadjiev y C. G. Fernlund (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sra. V. Giacobbo-Peyronnel, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 19 de septiembre de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Oxycure Belgium SA, por el Sr. F. Fosseur, abogado;
- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. D. Carmen, perito;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. J.-F. Brakeland y la Sra. M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de octubre de 2016;

\* Lengua de procedimiento: francés.

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»), y del anexo III, puntos 3 y 4, de esta Directiva, a la luz del principio de neutralidad fiscal.
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Estado belga y Oxycure Belgium SA (en lo sucesivo, «Oxycure») relativo a la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de la actividad de venta o alquiler de concentradores de oxígeno y de accesorios para la oxigenoterapia (tratamiento médico con oxígeno).

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

- 3 El considerando 4 de la Directiva IVA indica lo siguiente:  
«La consecución del objetivo del establecimiento de un mercado interior exige la aplicación en los Estados miembros de legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios que no falseen las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios. Por lo tanto, es necesario lograr una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de [IVA], con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia.»
- 4 El artículo 96 de esta Directiva dispone:  
«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.»
- 5 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.  
[...].»
- 6 En el punto 3 del anexo III de la Directiva IVA figuran «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».
- 7 En el punto 4 de este anexo figuran «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 belga***

- 8 El arrêté royal n.º 20, 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, por el que se fijan los tipos del impuesto sobre el valor añadido y se determina la clasificación de los bienes y servicios en esos tipos; en lo sucesivo, «Real Decreto n.º 20»), de 20 de julio de 1970, dispone que se aplicará el IVA a un tipo reducido del 6 % a los bienes y servicios indicados en su cuadro A.
- 9 La rúbrica XXIII de este cuadro A menciona, entre otros, «los aparatos ortopédicos (incluidos los cinturones médico-quirúrgicos); los artículos y aparatos para fracturas (soportes, férulas y otros artículos similares); los artículos y aparatos de prótesis dental, ocular y de otra índole; los audífonos y demás aparatos que la persona lleve en la mano o sobre ella o se le implanten para compensar un defecto o una incapacidad; el material individual especialmente concebido para su uso por pacientes con estoma y personas con incontinencia, salvo las compresas, los protege-slips y los pañales y bragas-pañal para los niños menores de seis años; los accesorios individuales que formen parte de un riñón artificial, incluidos los estuches utilizados», «los aerosoles y sus accesorios; el material individual para la administración del fármaco Mucomyst» y «las bombas de perfusión de analgésicos».
- 10 La rúbrica XXXIV de este cuadro A se refiere al alquiler de los mencionados productos.

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

- 11 Oxycure es una sociedad dedicada principalmente al alquiler y venta de concentradores de oxígeno. Este tipo de aparato consta de una parte destinada a concentrar el oxígeno contenido en el aire ambiental y de una cánula nasal o máscara de oxígeno y un tubo de conducción del oxígeno que son parte integrante del aparato. Los concentradores de oxígeno permiten una 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 pueda mejorarse con el uso de medicamentos tales como aerosoles o broncodilatadores.
- 12 Se desprende de los autos del asunto ante el Tribunal de Justicia que, el 26 de noviembre de 2010, la Hacienda belga levantó un acta de inspección en la que hizo constar que, en el período comprendido entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de marzo de 2010, Oxycure había aplicado el tipo reducido del IVA del 6 % al alquiler y venta de concentradores de oxígeno y de sus accesorios, mientras que, con arreglo al Real Decreto n.º 20, esas operaciones hubieran debido estar sujetas al tipo normal del 21 %. A raíz de este acta se notificó a la empresa un requerimiento de pago de un importe de 1 291 621,17 euros, en concepto de impuestos pendientes de pago, más 129 160 euros en concepto de multa.
- 13 El 28 de diciembre de 2011, Oxycure recurrió contra este requerimiento de pago ante el tribunal de première instance de Namur (Tribunal de Primera Instancia de Namur, Bélgica), que lo anuló mediante sentencia de 25 de abril de 2013.
- 14 El 27 de junio de 2013, el Estado belga interpuso un recurso de apelación contra esta sentencia ante la cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja, Bélgica).
- 15 Dicho Tribunal indica 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, según un informe del Centro federal belga de análisis de la asistencia sanitaria, cada una de esas fuentes está disponible en una forma fija de gran tamaño y en forma de modelo portátil de pequeño tamaño. Se deduce igualmente de ese informe que, desde el punto de vista de la eficacia clínica, todos los tratamientos con oxígeno son equivalentes. Poco importa, efectivamente, que la

fuelle de suministro de oxígeno sea una u otra de las tres disponibles y que 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 afirma que la normativa belga del seguro obligatorio de asistencia sanitaria y de prestaciones sociales reconoce el carácter perfectamente intercambiable de estas fuentes de oxígeno, dado que el precio reembolsable del concentrador de oxígeno incluye una botella de oxígeno para el caso de avería del aparato.

- 16 Se desprende de los autos del asunto ante el Tribunal de Justicia que, con arreglo a la rúbrica XVII del cuadro A del Real Decreto n.º 20, a las botellas de oxígeno se les aplica el tipo reducido del IVA del 6 %.
- 17 Habida cuenta de las consideraciones expuestas, el tribunal remitente se pregunta si procede considerar que, a la luz de los principios del Derecho de la Unión, y en particular del principio de neutralidad fiscal, dicho cuadro debe interpretarse, aunque ninguna de sus rúbricas mencione expresamente los concentradores de oxígeno, en el sentido de que incluye, al menos implícitamente, esos concentradores de oxígeno del mismo modo que los demás métodos de oxigenación.
- 18 Dadas estas circunstancias, la cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja, Bélgica) 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 botellas de oxígeno, mientras que el tratamiento con oxígeno mediante un concentrador de oxígeno está sujeto al tipo normal de IVA?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

- 19 En la cuestión planteada por él, el tribunal remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva IVA y el anexo III, puntos 3 y 4, de esta última, interpretados a la luz del principio de neutralidad fiscal, se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que aplica el tipo normal del IVA a la entrega o alquiler de concentradores de oxígeno, mientras que aplica un tipo reducido del IVA a la entrega de botellas de oxígeno.
- 20 Con carácter preliminar, procede recordar que, según el artículo 96 de la Directiva IVA, tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios se aplica el mismo tipo del IVA, a saber, el tipo normal fijado por cada Estado miembro (sentencia de 4 de junio de 2015, Comisión/Reino Unido, C-161/14, no publicada, EU:C:2015:355, apartado 22 y jurisprudencia que allí se cita).
- 21 Como excepción a este principio, el artículo 98 de esta Directiva establece la posibilidad de aplicar tipos reducidos del IVA. El anexo III de dicha Directiva enumera, de modo exhaustivo, las clases de entregas de bienes y de prestaciones de servicios que pueden estar sujetas a los tipos reducidos del IVA contemplados en ese artículo 98.
- 22 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 (sentencia de 17 de enero de 2013, Comisión/España, C-360/11, EU:C:2013:17, apartado 48).

- 23 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 (sentencia de 7 de marzo de 2017, RPO, C-390/15, EU:2017:174, apartado 54).
- 24 Procede señalar que, al aprobar los puntos 3 y 4 del anexo III de la Directiva IVA, el legislador de la Unión optó por permitir que se aplicase un tipo reducido del IVA, en vez del tipo normal, a la entrega de ciertas categorías distintas de bienes.
- 25 Como se desprende del texto del artículo 98 de la Directiva IVA, la aplicación de uno o dos tipos reducidos del IVA no es obligatoria, sino que constituye una posibilidad ofrecida a los Estados miembros como excepción al principio que exige aplicar el tipo normal. Ahora bien, según reiterada jurisprudencia, las disposiciones que tengan el carácter de excepción a un principio han de interpretarse estrictamente (sentencia de 17 de junio de 2010, Comisión/Francia, C-492/08, EU:C:2010:348, apartado 35 y jurisprudencia que allí se cita).
- 26 Por lo tanto, en principio, los Estados miembros pueden optar por aplicar un tipo reducido del IVA a los productos farmacéuticos mencionados en el punto 3 del anexo III de la Directiva IVA, al tiempo que aplican el tipo normal a los dispositivos médicos mencionados en el punto 4 de este anexo. Pueden optar igualmente por aplicar un tipo reducido del IVA a ciertos productos farmacéuticos o dispositivos médicos específicos de entre los que se mencionan en esos puntos 3 y 4, al tiempo que aplican el tipo normal a otros productos o dispositivos de los allí mencionados. En todo caso, los Estados miembros deben aplicar el tipo normal a los productos que no figuran en dicho anexo.
- 27 De ello se deduce que una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que no aplica un tipo reducido del IVA a los concentradores de oxígeno es compatible, en principio, con el artículo 98 de la Directiva IVA.
- 28 Sin embargo, cuando un Estado miembro opta por aplicar de modo selectivo el tipo reducido del IVA a ciertos bienes o servicios específicos de los que figuran en el anexo III de la Directiva IVA, le incumbe respetar el principio de neutralidad fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de abril de 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, apartados 41 y 43, de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, apartado 30, y de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz, C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111, apartado 45).
- 29 Por lo tanto, para responder a la cuestión planteada es preciso verificar si una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal vulnera el principio de neutralidad fiscal.
- 30 Con carácter preliminar, procede recordar que 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 (sentencia de 11 de septiembre de 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, apartado 24 y jurisprudencia que allí se cita).
- 31 Sin embargo, se deduce de una reiterada jurisprudencia que este principio no permite extender el ámbito de aplicación de un tipo reducido sin que exista una disposición inequívoca al efecto (véanse, entre otras, las sentencias de 5 de marzo de 2015, Comisión/Luxemburgo, C-502/13, EU:C:2015:143, apartado 51, y de 2 de julio de 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, apartado 37).
- 32 En efecto, dicho principio no es una norma de Derecho primario que pueda determinar la validez de un tipo reducido, sino un principio interpretativo que debe aplicarse en paralelo al principio que establece que los tipos reducidos son de interpretación estricta (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, apartado 45).



- 33 En el presente asunto, los interesados que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia concuerdan en que los concentradores de oxígeno de que se trata en el litigio principal, a diferencia de las botellas de oxígeno, no están comprendidos en el ámbito de aplicación del punto 3 del anexo III de la Directiva IVA, que se refiere a ciertos productos farmacéuticos, a saber, los utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios. En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, este concepto de «productos farmacéuticos», pese a no comprender únicamente los medicamentos, no engloba todo dispositivo, equipo, instrumental o material de uso médico (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de enero de 2013, Comisión/España, C-360/11, EU:C:2013:17, apartados 61 a 65).
- 34 Esta interpretación se ve corroborada por el punto 4 de dicho anexo III, que se refiere precisamente a dispositivos médicos de uso específico (sentencia de 17 de enero de 2013, Comisión/España, C-360/11, EU:C:2013:17, apartado 64). En efecto, esta disposición se refiere a los equipos médicos, aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, pero únicamente cuando estén reservados al uso personal y exclusivo de minusválidos.
- 35 Pues bien, en la medida en que no parece confirmado que los concentradores de oxígeno de que se trata en el litigio principal estén reservados al «uso personal y exclusivo de minusválidos», estos dispositivos tampoco pueden estar comprendidos en el ámbito de aplicación del punto 4 del anexo III de la Directiva IVA, correspondiendo sin embargo al órgano jurisdiccional remitente verificar este extremo.
- 36 Dadas estas circunstancias, y habida cuenta de la jurisprudencia recordada en el apartado 31 de la presente sentencia, el principio de neutralidad fiscal no puede obligar a un Estado miembro que ha aprovechado la posibilidad que se le ofrece de aplicar un tipo reducido del IVA a ciertos productos específicos que figuran en el anexo III, punto 3, de la Directiva IVA —como el Estado de que se trata en el litigio principal— a que aplique igualmente ese tipo reducido a los concentradores de oxígeno, aunque el consumidor perciba estos últimos como productos similares a otros que disfrutaban del tipo reducido.
- 37 Habida cuenta del conjunto de consideraciones expuestas, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva IVA y el anexo III, puntos 3 y 4, de esta Directiva, interpretados a la luz del principio de neutralidad fiscal, no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que aplica el tipo normal del IVA a la entrega o alquiler de concentradores de oxígeno, mientras que aplica un tipo reducido del IVA a la entrega de botellas de oxígeno.

### **Costas**

- 38 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Sexta) declara:

**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, y el anexo III, puntos 3 y 4, de esta Directiva, interpretados a la luz del principio de neutralidad fiscal, no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que aplica el tipo normal del impuesto sobre el valor añadido a la entrega o alquiler de concentradores de oxígeno, mientras que aplica un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a la entrega de botellas de oxígeno.**

Firmas