



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. MACIEJ SZPUNAR  
presentadas el 27 de febrero de 2020<sup>1</sup>

**Asunto C-331/19**

**Staatssecretaris van Financiën  
contra  
X**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos)]

Procedimiento prejudicial — Impuestos — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 98 — Tipos reducidos — Anexo III, punto 1 — Productos alimenticios para consumo humano y productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios — Productos que estimulan la libido

## Introducción

1. El impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») es un impuesto indirecto, es decir, cuya carga económica se traslada en su totalidad a los consumidores de los bienes y servicios, incrementando su precio. Con la intención de limitar la repercusión del impuesto en el precio respecto de algunos bienes y servicios considerados de especial relevancia social, el legislador ha previsto una serie de exenciones del IVA y la posibilidad de aplicar un tipo reducido de dicho impuesto. Esta última posibilidad se refiere, entre otros, a productos alimenticios y también a bienes destinados a su producción, a sus complementos y sus sucedáneos.

2. Sin embargo, lo cierto es que calificar algunos bienes en dichas categorías entraña dificultades, siendo prueba de ello la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a esta problemática.<sup>2</sup> En el presente litigio, el Tribunal de Justicia tendrá la oportunidad de precisar esos conceptos, lo que debería reducir el número de tales litigios en el futuro, aunque sin duda no los evitará por completo.

<sup>1</sup> Lengua original: polaco.

<sup>2</sup> Véanse, en particular, las sentencias de 3 de marzo de 2011, Comisión/Países Bajos (C-41/09, EU:C:2011:108); de 10 de marzo de 2011, Bog y otros (C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135), y de 9 de noviembre de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

## Marco jurídico

### *Derecho de la Unión*

3. El artículo 1, apartado 1, frase primera, del 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,<sup>3</sup> dispone lo siguiente:

«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. [...]»

4. Conforme al artículo 2 de dicho Reglamento:

«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. [...]

“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 [...] y 92/73/CEE [...] del Consejo;
- e) los cosméticos tal como los define la Directiva 76/768/CEE del Consejo [...];
- f) el tabaco y los productos del tabaco tal como los define la Directiva 89/622/CEE del Consejo [...];
- g) las sustancias estupefacientes o psicotrópicas tal como las define la Convención Única de las Naciones Unidas sobre Estupefacientes, de 1961, y el Convenio de las Naciones Unidas sobre Sustancias Psicotrópicas, de 1971;
- h) los residuos y contaminantes.»

5. Según el artículo 96 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,<sup>4</sup> 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.

<sup>3</sup> DO 2002, L 31, p. 1.

<sup>4</sup> DO 2006, L 347, p. 1.

6. El artículo 98, apartado 1 y apartado 2, párrafo primero, de esa Directiva dispone que:

«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.

[...]»

7. El anexo III de la Directiva 2006/112 enumera en el punto 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».

### ***Derecho neerlandés***

8. El Derecho neerlandés prevé la aplicación de un tipo reducido de IVA para los productos enumerados en el punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112, en virtud del 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 en relación con el punto 1, letras a), b) y c), del cuadro I anexo a dicha Ley.

### **Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales planteadas**

9. X, sujeto pasivo de IVA, dirige una tienda con productos eróticos (sex-shop). Entre los productos que vende hay cápsulas, gotas, polvos y aerosoles destinados a su ingesta por vía oral y cuyo objeto es estimular el deseo sexual (afrodisíacos). Los ingredientes de esos productos son de origen natural.

10. En los años 2009 a 2013, el sujeto pasivo aplicó a los citados productos el tipo reducido del IVA vigente para los productos alimenticios. Sin embargo, las autoridades tributarias cuestionaron la aplicación de dicho tipo al considerar que los productos citados no constituyen productos alimenticios a los efectos de la normativa pertinente del IVA y exigieron que se les aplicase el tipo general.

11. Esa resolución fue recurrida por el sujeto pasivo ante el *rechtbank den Haag* (Tribunal de Primera Instancia de La Haya, Países Bajos). En segunda instancia, el *gerechtshof den Haag* (Tribunal de Apelación de La Haya, Países Bajos) respaldó la postura del sujeto pasivo al considerar que el uso de los productos controvertidos como afrodisíacos no se opone a su imposición según el tipo previsto para los productos alimenticios. Dicho órgano jurisdiccional tomó en consideración que los citados productos son de uso oral y que están fabricados a base de ingredientes que pueden encontrarse en productos alimenticios. Además, el órgano jurisdiccional destacó que la definición de productos alimenticios adoptada por el legislador es lo bastante amplia para comprender productos que no se asocian de forma inequívoca a los alimentos, como la goma de mascar y los pasteles.

12. El *Staatssecretaris van Financiën* (Secretario de Estado de Hacienda, Países Bajos) recurrió dicha sentencia en casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

13. En esas circunstancias, 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 punto 1 del anexo III de la Directiva [2006/112], 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?»

14. La petición de decisión prejudicial fue presentada ante el Tribunal de Justicia el 23 de abril de 2019. Presentaron sus observaciones escritas el Gobierno neerlandés y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia decidió examinar el asunto sin celebrar vista.

## **Análisis**

15. El órgano jurisdiccional remitente ha planteado dos cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia relativas a la interpretación de los conceptos de «productos alimenticios para consumo humano» y «productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios» a los efectos del punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112. Esta interpretación tiene por objeto aclarar si dichos conceptos, o uno de ellos, incluyen productos que pueden estimular el deseo sexual (afrodisíacos) destinados a su ingesta por vía oral.

### ***Sobre la primera cuestión prejudicial***

16. La primera cuestión prejudicial tiene por objeto la interpretación del concepto de «productos alimenticios para consumo humano». El órgano jurisdiccional remitente pretende, en particular, determinar si dicha interpretación debe basarse en la definición del concepto de «producto alimenticio» recogida en el artículo 2 del Reglamento n.º 178/2002. La respuesta a esta pregunta exige una interpretación literal y teleológica del punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112 en relación con el artículo 98, apartados 1 y 2, de dicha Directiva, y la interpretación del citado artículo 2 del Reglamento n.º 178/2002.

### ***Análisis literal***

17. Como señalan acertadamente en sus observaciones el Gobierno neerlandés y la Comisión Europea, así como el propio órgano jurisdiccional remitente en su resolución, la Directiva 2006/112 no incluye una definición del concepto de «productos alimenticios para consumo humano», ni tampoco se remite a este respecto al Derecho nacional de los Estados miembros. En tal situación, dicho concepto debe interpretarse conforme a su sentido habitual en el lenguaje corriente, teniendo también en cuenta el contexto en el que se utiliza y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Véase la reciente sentencia de 29 de julio de 2019, Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625), apartado 65.

18. En su sentido habitual, los productos alimenticios para consumo humano deben identificarse con el concepto de «alimentos», es decir, los productos que ingieren las personas durante el proceso de nutrición. Este proceso tiene como objetivo suministrar nutrientes al organismo: reconstituyentes, aportes energéticos y reguladores de sus funciones, y también agua. Estos nutrientes determinan el mantenimiento con vida del organismo, su funcionamiento y desarrollo.

19. Por tanto, la definición del concepto de «productos alimenticios para consumo humano» comprenderá todos aquellos productos, transformados o no, que suministran nutrientes al organismo humano y que se ingieren a fin de suministrar dichos nutrientes.

20. Por ello, no comparto los temores del órgano jurisdiccional remitente recogidos en la resolución de remisión de que el elemento finalista en la definición del citado concepto entrañaría un riesgo para la seguridad jurídica. Según dicho órgano jurisdiccional, algunos productos alimenticios se ingieren con fines distintos al mantenimiento de las funciones vitales del organismo y, pese a ello, no hay dudas de que se incluyen dentro del ámbito del concepto de «productos alimenticios para consumo humano». Por consiguiente, la finalidad de su consumo no puede ser determinante para su calificación. También la resolución del órgano jurisdiccional de segunda instancia en el procedimiento principal se basó en este razonamiento.

21. En mi opinión, esa alegación se basa en un malentendido.

22. La satisfacción de las necesidades vitales básicas del hombre no tiene por qué limitarse a los medios más elementales que sirven a tal fin. Al contrario, la tendencia al refinamiento y al lujo ha acompañado a la humanidad desde los albores de la historia y, si se restringe, ello tiene lugar principalmente por falta de medios materiales para su consecución. Ello se observa claramente en el caso de las casas o de la ropa; más allá de su función básica de protección también desempeñan otras funciones, por ejemplo, estéticas o de prestigio. No obstante, siguen siendo lo que son en esencia: un palacio de estilo rococó es una casa y el vestido de un gran diseñador es ropa, en la misma medida en que lo es, respectivamente, una casa de madera o una camisa de lino crudo.

23. Lo mismo sucede en el caso de los alimentos. Que algunas comidas sean más refinadas y más caras que otras no cambia el hecho de que sirven para satisfacer esa misma necesidad esencial de suministrar al organismo sustancias nutritivas indispensables para la vida. Cuestión muy distinta es que, al margen de las cualidades nutritivas, tengan otras como, por ejemplo, el sabor. Expresan perfectamente esta idea las palabras pronunciadas en un contexto muy diferente y atribuidas a la reina francesa María Antonieta de que si el pueblo no tiene pan, que coma pasteles.

24. A este respecto, debe considerarse que, además de las sustancias nutritivas, los productos alimenticios pueden contener una serie de sustancias distintas, ya se encuentren en ellas de forma natural o sean añadidas para la conservación de dichos productos, la mejora de su sabor, etc. Obviamente, no existe motivo para que estas sustancias o los productos que las contengan no se incluyan entre los productos alimenticios a los efectos de la citada disposición.

25. Es irrelevante, como acertadamente señala el Gobierno neerlandés en sus observaciones, que el hombre no siempre se alimente de la mejor manera para la salud, por ejemplo, consumiendo demasiada cantidad de grasas o azúcares. Un uso inadecuado de los productos alimenticios desde el punto de vista de la salud no priva a estos productos de sus cualidades nutritivas básicas.

26. Igualmente, son irrelevantes las circunstancias en las que se ingieren los productos alimenticios. La cultura humana genera una serie de costumbres y rituales que acompañan acciones sencillas por su naturaleza, como alimentarse. Sin embargo, no debe colocarse el carro delante del caballo. Las funciones sociales o comunitarias del comer, aunque sean muy elaboradas, son secundarias respecto de su función nutricional. Incluso el banquete más suntuoso sirve ante todo para saciar el hambre y

solo en segundo término para otros fines.<sup>6</sup>

27. Por lo expuesto, considero que deben incluirse entre los productos alimenticios para consumo humano todos aquellos productos que contengan sustancias nutritivas y que se ingieran esencialmente a fin de suministrar dichas sustancias nutritivas al organismo humano, con independencia de que dichos productos también puedan desempeñar otras funciones, como maximizar el placer resultante de las sensaciones del gusto y que su consumo pueda tener relación con acontecimientos de carácter social.

28. En cambio, productos como las setas alucinógenas o la goma de mascar mencionados en la petición de decisión prejudicial, cuando son ingeridos por las personas, no están destinados a aportar sustancias nutritivas al organismo, por lo que no deben incluirse entre los productos alimenticios a los efectos del punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112.

29. Ocurre algo similar cuando se trata de los afrodisíacos que son objeto del procedimiento principal. No se ingieren para aportar sustancias nutritivas al organismo, sino para estimular el deseo sexual. Aunque puedan influir en determinadas funciones del organismo, no se destinan a su alimentación.

30. No desvirtúa lo anterior la circunstancia mencionada en la resolución de remisión, de que los ingredientes de dichos afrodisíacos son sustancias que también pueden formar parte de la composición de los productos alimenticios. En efecto, si el producto tiene una naturaleza compleja, calificarlo como un producto alimenticio a los efectos de las citadas disposiciones debe supeditarse a la naturaleza de dicho producto en su conjunto y no a la de sus diferentes ingredientes. Los ingredientes de los afrodisíacos se eligen y se combinan por su incidencia sobre el deseo sexual y no por sus cualidades nutritivas.

31. Esta cualidad distingue dichos afrodisíacos de los productos alimenticios, incluyendo aquellos productos alimenticios a los que, además de las cualidades nutritivas, se les atribuye también un efecto afrodisíaco, como por ejemplo algunos mariscos.

#### *Análisis teleológico*

32. El anterior análisis se ve confirmado por la interpretación teleológica de las disposiciones de la Directiva 2006/112.

33. El Tribunal de Justicia ya ha tenido oportunidad de declarar que la finalidad del artículo 98 de la Directiva 2006/112 y de su anexo III es reducir el precio de determinados bienes que se consideran particularmente necesarios y, por tanto, hacerlos más accesibles para el consumidor final, que es quien soporta en definitiva el IVA.<sup>7</sup> Por lo que respecta a los productos alimenticios citados en el punto 1 de dicho anexo, el Tribunal de Justicia los ha calificado de bienes esenciales.<sup>8</sup>

34. En mi opinión, esta finalidad que llevó a la adopción de las disposiciones analizadas aboga por una interpretación de las mismas que reserve la aplicación del tipo reducido del IVA a los productos consumidos para satisfacer una de las necesidades básicas del hombre, a saber, la necesidad de nutrición entendida como el aporte de sustancias nutritivas al organismo.

<sup>6</sup> Según el conocido aforismo, el Creador, al obligar al hombre a comer para vivir, le incita a ello por el apetito y le recompensa por el placer («Le Créateur, en obligeant l'homme à manger pour vivre, l'y invite par appétit et l'en récompense par le plaisir»; J. A. Brillat-Savarin, *Physiologie du goût*, Paris 1825).

<sup>7</sup> Véase la reciente sentencia de 9 de marzo de 2017, *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189), apartado 22, y la sentencia de 3 de marzo de 2011, *Comisión/Países Bajos* (C-41/09, EU:C:2011:108), apartado 53, respecto de los productos alimenticios.

<sup>8</sup> Sentencia de 3 de marzo de 2011, *Comisión/Países Bajos* (C-41/09, EU:C:2011:108), apartado 53.

35. Respecto a la afirmación de que no todos los productos que normalmente se consideran alimentos son necesarios desde el punto de vista nutritivo, reiteraré los razonamientos expuestos en los puntos 22 a 26 de las presentes conclusiones: el hecho de que algunos productos alimenticios tengan cualidades complementarias, además de las estrictamente nutritivas, por ejemplo, el sabor, y de los que pueden hacerse mal uso, no altera el hecho de que la finalidad principal de su consumo es satisfacer una necesidad nutricional.

36. Además, sería difícil trazar una frontera objetiva entre los productos alimenticios necesarios para fines nutricionales, y los productos que tienen carácter lujoso. Ciertamente, también puede comerse pan con mantequilla para experimentar su sabor y no únicamente para saciar el hambre.

37. Debe destacarse también que la aplicación de un tipo reducido de IVA con arreglo al artículo 98 de la Directiva 2006/112 tiene carácter excepcional y facultativo. Por este motivo, los Estados miembros disponen de la posibilidad de aplicar un tipo reducido únicamente a determinadas categorías de bienes o servicios citados en los diferentes puntos del anexo III de la Directiva 2006/112 o de excluir su aplicación a determinadas categorías de tales bienes o servicios. El único requisito para ello es que se delimiten con exactitud dichas categorías de bienes o servicios y el respeto del principio de neutralidad fiscal.<sup>9</sup>

38. Por consiguiente, los Estados miembros tienen la posibilidad de excluir determinadas categorías de productos alimenticios de la aplicación del tipo reducido del IVA si consideran que no satisfacen las necesidades que motivan la aplicación de dicho tipo.

39. El propio legislador de la Unión ha hecho uso de esta facultad, excluyendo las bebidas alcohólicas del ámbito del punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112. Ese legislador consideró claramente que dichas bebidas, aunque constituyan productos alimenticios en el sentido habitual, también pueden ser causa de numerosas dependencias y enfermedades, de modo que su consumo no debe fomentarse mediante la reducción del tipo de IVA.

40. La interpretación teleológica del artículo 98 de la Directiva 2006/112 en relación con el punto 1 de su anexo III no permite, por tanto, incluir en esa disposición aquellos productos que sirven para satisfacer unas necesidades distintas de las necesidades en el ámbito de la nutrición, como los afrodisíacos que son objeto del procedimiento principal.

#### *Principio de neutralidad fiscal*

41. Debe añadirse por último que, como acertadamente destaca el Gobierno neerlandés en sus observaciones, la interpretación según la cual los afrodisíacos destinados a su ingesta por vía oral, como los que son objeto del procedimiento principal, deberían quedar comprendidos en el ámbito de aplicación material del punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112 y por ello sometidos a tributación mediante un tipo reducido de IVA podría llevar a vulnerar el principio de neutralidad fiscal.

42. Ese 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.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> Véase, respecto de una categoría específica de productos alimenticios, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), apartados 23 y 24.

<sup>10</sup> Véase, en especial, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), apartado 30.

43. Como es sabido, además de los afrodisíacos destinados a su ingesta oral, existen también productos con efectos similares, destinados a ser administrados de modos distintos. Debe considerarse que esos productos compiten con los afrodisíacos de ingesta oral que son objeto del procedimiento principal. Sin embargo, no pueden disfrutar de la tributación a un tipo reducido de IVA al no estar comprendidos en ninguna de las categorías citadas en el anexo III de la Directiva 2006/112.

44. Por ello, un tratamiento diferenciado de las distintas categorías de productos que sirven para estimular el deseo sexual en función de cómo se administran se opondría al principio de neutralidad fiscal.

#### *Incidencia del artículo 2 del Reglamento n.º 178/2002*

45. La pregunta del órgano jurisdiccional remitente versa, en especial, sobre la cuestión de si el concepto de «productos alimenticios para consumo humano» a efectos del punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112 debe interpretarse haciendo referencia a la definición del concepto de «producto alimenticio» que figura en el artículo 2 del Reglamento n.º 178/2002.

46. En mi opinión, debe darse una respuesta negativa a esta pregunta. Como advierten acertadamente en sus observaciones el Gobierno neerlandés y la Comisión Europea, este Reglamento persigue objetivos completamente distintos a los del artículo 98 de la Directiva 2006/112 y su anexo III.

47. Según el artículo 1 del citado Reglamento, su objetivo es asegurar un nivel elevado de protección de la salud de las personas y de los intereses de los consumidores en relación con los alimentos. La definición del concepto de «producto alimenticio» a los efectos de ese Reglamento abarca cualquier sustancia o producto «destinados a ser ingeridos por los seres humanos o con probabilidad razonable de serlo», puesto que cualquier sustancia o producto con probabilidad razonable de ser ingeridos por los seres humanos puede incidir (también negativamente) en la salud de las personas, con independencia de la finalidad con la que son ingeridos. La única excepción en este caso la constituyen los productos sujetos a normas especiales que garanticen su seguridad para la salud de las personas, como los productos médicos. Por el contrario, la definición que figura en el citado Reglamento no abarca aquellos productos que no inciden directamente en la salud de las personas, puesto que no son consumidos habitualmente por ellas, como los piensos, los animales vivos o las plantas antes de la cosecha.<sup>11</sup>

48. En cambio, es diferente el ámbito de aplicación material del punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112. En efecto, este anexo tiene por objeto determinar el ámbito de aplicación del tipo reducido del IVA con arreglo al artículo 98 de esa Directiva. A su vez, la finalidad de la reducción del tipo de IVA es reducir el precio de determinados bienes y servicios que, según el legislador, satisfacen necesidades esenciales de los consumidores.<sup>12</sup> Por ello, el punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112 no solo comprende los productos destinados a la alimentación humana, sino también los bienes destinados a la producción de esos productos, como los piensos, los animales vivos, las semillas, las plantas y los ingredientes normalmente destinados a la producción de productos alimenticios.<sup>13</sup> En cambio, el legislador de la Unión ha excluido del ámbito de aplicación de esta disposición las bebidas alcohólicas por no cumplir los criterios finalistas de la reducción del tipo de IVA.

<sup>11</sup> Véase la exclusión que figura en el artículo 2, tercer párrafo, letras a), b) y c), del Reglamento n.º 178/2002.

<sup>12</sup> Véase el punto 33 de las presentes conclusiones.

<sup>13</sup> Esta finalidad de la inclusión de los animales vivos en el punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112 la confirmó el Tribunal de Justicia en la sentencia de 3 de marzo de 2011, Comisión/Países Bajos (C-41/09, EU:C:2011:108), apartados 54 a 57.



49. Por consiguiente, el punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112 y el artículo 2 del Reglamento n.º 178/2002 tienen objetivos distintos, que responden al ámbito de aplicación material diferenciado de dichas disposiciones. Por ello, el artículo 2 del citado Reglamento no puede servir como punto de referencia para interpretar el punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112.

50. Como señala acertadamente la Comisión en sus observaciones, el Tribunal de Justicia ha llegado a conclusiones análogas al examinar la relación entre el concepto de «animales vivos utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios», a los efectos del punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112, y el ámbito de aplicación material del Reglamento n.º 504/2008<sup>14</sup> en relación con los caballos.<sup>15</sup>

51. Por lo expuesto, en mi opinión, el artículo 2 del Reglamento n.º 178/2002 carece de pertinencia en la interpretación del concepto de «productos alimenticios para consumo humano» a efectos del punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112.

52. Por tanto, propongo responder a la primera cuestión prejudicial que el punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «productos alimenticios para consumo humano» que allí figura se refiere a productos que contienen sustancias nutritivas y que se ingieren fundamentalmente con el fin de aportar las citadas sustancias nutritivas al organismo humano.

### *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

53. Al plantear la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende determinar cómo debe interpretarse el concepto de «productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios». Esta pregunta se ha planteado en el contexto de una posible inclusión entre dichos productos de los afrodisíacos a los que se refiere la primera cuestión prejudicial.

54. Me gustaría reiterar que, conforme a la respuesta que propongo conceder a la primera cuestión prejudicial, deben incluirse entre los productos alimenticios a efectos de la citada disposición aquellos productos consumidos debido a las sustancias nutritivas que contienen o a su papel en el proceso de nutrición.

55. Un razonamiento similar puede aplicarse respecto a la interpretación del concepto de «productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios». Si la característica de los productos alimenticios es el hecho de que contienen sustancias nutritivas y que se ingieren precisamente para aportar dichas sustancias al organismo, los complementos o los sucedáneos de los productos alimenticios deben tener esas mismas características.

56. En particular, por sucedáneos de los productos alimenticios debe entenderse, en mi opinión, aquellos productos que no son productos alimenticios, pero que contienen sustancias nutritivas y que se ingieren en lugar de los productos alimenticios para aportar las citadas sustancias al organismo en caso de que resulten insuficientes en una dieta normal.

14 Reglamento (CE) n.º 504/2008 de la Comisión, de 6 de junio de 2008, por el que se aplican las Directivas 90/426/CEE y 90/427/CEE por lo que se refiere a los métodos de identificación de los équidos (DO 2008, L 149, p. 3).

15 Sentencia de 3 de marzo de 2011, Comisión/Países Bajos (C-41/09, EU:C:2011:108), apartados 61 a 64.

57. Además, los complementos de los productos alimenticios pueden comprender productos consumidos para complementar las funciones nutritivas de los productos alimenticios, por ejemplo, mejorando la absorción de las sustancias nutritivas. Por supuesto, se trata de productos distintos de los productos farmacéuticos, puesto que estos son objeto de una regulación especial que figura en el punto 3 del anexo III de la Directiva 2006/112.

58. Esta conclusión también es compatible con los objetivos del artículo 98 de la Directiva 2006/112, mencionados en el punto 33 de las presentes conclusiones.

59. Ello supone excluir del ámbito de aplicación material del concepto de «productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios» aquellos productos que, aunque puedan consumirse por las personas, no tienen relación con el consumo de productos alimenticios en el sentido anterior ya que se consumen con una finalidad distinta de la de aportar sustancias nutritivas al organismo. Ello se refiere, entre otros, a los afrodisíacos que son objeto del procedimiento principal.

### **Conclusiones**

60. En virtud de las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) del siguiente modo:

«El punto 1 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido debe interpretarse en el sentido de que el concepto, de “productos alimenticios para consumo humano” que allí figura se refiere a productos que contienen sustancias nutritivas y que se ingieren fundamentalmente con el fin de aportar las citadas sustancias nutritivas al organismo humano, mientras que el concepto de “productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios” se refiere a aquellos productos que no son productos alimenticios pero que contienen sustancias nutritivas y que se ingieren en lugar de los productos alimenticios para aportar las citadas sustancias al organismo, así como aquellos productos consumidos para complementar las funciones nutritivas de los productos alimenticios o de sus sucedáneos.»