



## Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
MACIEJ SZPUNAR  
presentate il 27 febbraio 2020<sup>1</sup>

**Causa C-331/19**

**Staatssecretaris van Financiën  
contro  
X**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi)]

Rinvio pregiudiziale – Imposte – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 98 – Aliquote ridotte – Allegato III punto 1 – Prodotti alimentari destinati al consumo umano e prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari – Prodotti che stimolano la libido

### Introduzione

1. L'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») è un'imposta indiretta, ciò significa che il suo onere economico viene trasferito integralmente sul consumatore di beni e di servizi, e da ciò consegue un aumento del prezzo di questi ultimi. Il legislatore, nell'intento di ridurre questo effetto di aumento del prezzo, provocato dall'imposta, riguardo a taluni beni o servizi ritenuti di particolare valore sociale, ha previsto una serie di esenzioni dall'imposta nonché la possibilità di assoggettamento ad aliquote IVA ridotte. Quest'ultima possibilità riguarda, tra gli altri, i prodotti alimentari nonché prodotti utilizzati per la loro preparazione o come integratori o sostituti degli stessi.

2. Emerge tuttavia che la classificazione di alcuni beni in tali categorie crea difficoltà, come dimostrato dalla giurisprudenza della Corte riguardante tale problematica<sup>2</sup>. Nella presente causa la Corte avrà l'occasione di precisare tale nozione, e ciò dovrebbe limitare in futuro il numero delle controversie al riguardo, anche se indubbiamente non le escluderà del tutto.

<sup>1</sup> Lingua originale: polacco.

<sup>2</sup> V., in particolare, sentenze: del 3 marzo 2011, Commissione/Paesi Bassi (C-41/09, EU:C:2011:108); del 10 marzo 2011, Bog e a. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135); del 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

## Quadro giuridico

### *Diritto dell'Unione*

3. L'articolo 1, paragrafo 1, prima frase, del 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<sup>3</sup> così dispone:

«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».

4. Ai sensi dell'articolo 2 del medesimo regolamento:

«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. (...)

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 (...) e 92/73/CEE (...);
- e) i cosmetici ai sensi della direttiva 76/768/CEE del Consiglio (...);
- f) il tabacco e i prodotti del tabacco ai sensi della direttiva 89/622/CEE del Consiglio (...);
- g) le sostanze stupefacenti o psicotrope ai sensi della convenzione unica delle Nazioni Unite sugli stupefacenti del 1961 e della convenzione delle Nazioni Unite sulle sostanze psicotrope del 1971;
- h) i residui e i contaminanti».

5. In conformità dell'articolo 96 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto<sup>4</sup>, gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale fissata da ciascuno Stato membro ad una percentuale della base imponibile che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi.

<sup>3</sup> G.U. 2002, L 31, pag. 1.

<sup>4</sup> G.U. 2006, L 347, pag. 1

6. L'articolo 98, paragrafo 1 e paragrafo 2, primo comma, dispone 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.

(...)».

7. L'allegato III della direttiva 2006/112 elenca al punto 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».

### ***Diritto dei Paesi Bassi***

8. Il diritto dei Paesi Bassi prevede l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta ai prodotti elencati nel punto 1, dell'allegato III della direttiva 2006/112, in base all'articolo 9, paragrafo 2, lettera a), del Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van haffing over de toegevoegde waarde (legge sulla sostituzione dell'imposta esistente sulla cifra di affari con l'imposta sul valore aggiunto) del 28 giugno 1968, in combinato disposto con il punto a.1, lettere a), b) e c), della tabella I allegata alla medesima legge.

### **Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali**

9. X, soggetto passivo IVA, gestisce un negozio di articoli erotici (sex-shop). Tra i prodotti ivi venduti compaiono capsule, gocce, polveri e spray destinati ad essere assunti per via orale ed ad eccitare lo stimolo sessuale (afrodisiaci). Gli ingredienti di tali prodotti sono di origine naturale.

10. Negli anni dal 2009 al 2013 tale soggetto passivo applicava ai sopra menzionati prodotti l'aliquota IVA ridotta prevista per i prodotti alimentari. Tuttavia, l'amministrazione tributaria ha contestato l'applicazione di tale aliquota, sostenendo che i prodotti in parola non costituiscono prodotti alimentari ai sensi delle relative norme sull'IVA, e ha imposto l'applicazione dell'aliquota normale a tali prodotti.

11. Tale decisione è stata impugnata dal soggetto passivo dinanzi al Rechtbank Den Haag (Tribunale dell'Aia, Paesi Bassi). In appello il Gerechtshof den Haag (Corte d'appello dell'Aia, Paesi Bassi), ha dato ragione al soggetto passivo, ritenendo che la circostanza che i beni controversi siano offerti come afrodisiaci non osta al loro assoggettamento all'aliquota d'imposta prevista per i prodotti alimentari. Tale giudice ha considerato che i beni di cui trattasi sono destinati ad essere assunti per via orale e sono prodotti con ingredienti che potrebbero essere presenti nei prodotti alimentari. Inoltre, il giudice ha osservato che la definizione di prodotti alimentari, utilizzata dal legislatore, è talmente ampia da ricomprendere prodotti che non vengono associati in modo inequivoco con gli alimenti, come dolciumi, gomme da masticare o dolci.

12. Lo Staatssecretaris van Financien (Segretario di Stato alle Finanze, Paesi Bassi) ha proposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio.

13. In tali circostanze, 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 2006/112, 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 alimenti o bevande 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».

14. La domanda di pronuncia pregiudiziale è pervenuta alla Corte il 23 aprile 2019. Osservazioni scritte sono state depositate dal governo dei Paesi Bassi e dalla Commissione. La Corte ha deciso di esaminare la causa senza tenere un'udienza pubblica.

## **Analisi**

15. Il giudice del rinvio ha proposto alla Corte due questioni pregiudiziali riguardanti l'interpretazione delle nozioni di «prodotti alimentari destinati al consumo umano» e di «prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari» ai sensi del punto 1 dell'allegato III della direttiva 2006/112. L'interpretazione è volta a chiarire se le suddette nozioni, o una di essi, ricomprendano i prodotti che dovrebbero eccitare lo stimolo sessuale (afrodisiaci), destinati al consumo per via orale.

### ***Sulla prima questione pregiudiziale***

16. La prima questione riguarda l'interpretazione della nozione di «prodotti alimentari destinati al consumo umano». Il giudice del rinvio mira, in particolare, a chiarire se tale interpretazione debba essere effettuata in base alla definizione della nozione di «prodotto alimentare» contenuta nell'articolo 2 del regolamento n. 178/2002. La risposta a tale domanda impone l'interpretazione letterale e l'interpretazione teleologica del punto 1 dell'allegato III della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 98, paragrafo 1 e 2, della medesima direttiva, nonché l'interpretazione del sopra menzionato articolo 2 del regolamento n. 178/2002.

### ***Interpretazione letterale***

17. Come correttamente rilevato dal governo dei Paesi Bassi e dalla Commissione nelle rispettive osservazioni e dallo stesso giudice del rinvio nella propria decisione, la direttiva 2006/112 non contiene una definizione di «prodotti alimentari destinati al consumo umano» e non rinvia al diritto nazionale degli Stati membri in materia. In tale situazione la nozione deve essere interpretata sulla base del suo senso abituale nel linguaggio corrente, tenendo conto, allo stesso tempo, del contesto in cui è stata utilizzata e degli scopi perseguiti dalla normativa in cui è inserita<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> V. da ultimo sentenza del 29 luglio 2019, Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625, punto 65).

18. Secondo il significato abituale i prodotti alimentari destinati al consumo umano vanno assimilati alla nozione di «viveri», ossia prodotti assunti dall'uomo nel processo nutritivo. Tale processo serve a fornire all'organismo sostanze nutritive ricostituenti, energetiche e regolatrici, nonché acqua. Dette sostanze condizionano il mantenimento in vita dell'organismo nonché il suo funzionamento e sviluppo.

19. La definizione della nozione di «prodotti alimentari destinati al consumo umano» comprende, pertanto, tutti i prodotti, trasformati o non trasformati, che forniscono all'organismo umano sostanze nutritive e sono assunti allo scopo di fornire tali sostanze.

20. Non condivido il timore del giudice del rinvio, espresso nella decisione del rinvio, che l'aspetto teleologico della nozione in esame potrebbe mettere in pericolo la certezza del diritto. Secondo il giudice del rinvio alcuni prodotti alimentari vengono assunti per scopi diversi dal mantenimento di funzioni vitali dell'organismo, nonostante ciò è indubitabile che essi rientrino nell'ambito della nozione di «prodotti alimentari destinati al consumo umano». Lo scopo della loro assunzione non può, pertanto, essere determinante ai fini della loro classificazione. Su tale argomento si basava anche la decisione del giudice di secondo grado nel procedimento principale.

21. A mio parere, tale argomento si fonda su un equivoco.

22. Il soddisfacimento dei fondamentali bisogni vitali dell'uomo non deve necessariamente limitarsi ai mezzi più semplici che servono a tal fine. Al contrario, l'aspirazione alla raffinatezza e al lusso accompagna l'uomo da tempo immemore e quando viene limitata, ciò avviene, solitamente, per mancanza dei mezzi materiali per il suo conseguimento. Ciò appare chiaramente in relazione alle abitazioni o all'abbigliamento che, oltre alla basilare funzione di protezione, realizzano altre funzioni, ad esempio, estetiche o di prestigio. Essi tuttavia rimangono quello che in sostanza sono: un palazzo stile rococò è un'abitazione e un vestito di un grande stilista rimane un capo di abbigliamento al pari di, rispettivamente, una casa di legno o una camicia di lino grezzo.

23. La situazione non è diversa nel caso dei prodotti alimentari. La circostanza che alcune pietanze siano più raffinate e costose di altre non cambia il fatto che esse servono a soddisfare il medesimo bisogno fondamentale di fornire all'organismo le sostanze nutritive necessarie per vivere. Che oltre ai valori nutrizionali esse abbiano altri valori, ad esempio quanto al gusto, costituisce una questione completamente diversa. Ciò è rappresentato perfettamente dalle parole, pronunciate in un contesto completamente diverso, ascritte alla regina francese Maria Antonietta: se non hanno pane, che mangino brioche.

24. Occorre, inoltre, considerare che, oltre alle sostanze nutritive, i prodotti alimentari possono contenere una serie di altre sostanze, siano esse ivi presenti per natura o aggiunte per conservarli o per migliorarne il gusto etc. Certamente, non vi sono ragioni per non classificare tali sostanze, o i prodotti che le contengono, nella categoria dei prodotti alimentari ai sensi della disposizione in esame.

25. Come correttamente sottolinea il governo dei Paesi Bassi nelle proprie osservazioni, è irrilevante al riguardo che l'uomo non sempre si nutra in modo ottimale dal punto di vista della salute, assumendo, ad esempio, quantità eccessive di grassi o di zuccheri. L'ingestione di prodotti alimentari non corretti dal punto di vista della salute non priva tali prodotti delle fondamentali caratteristiche nutrizionali.

26. Parimenti irrilevanti sono le circostanze in cui i prodotti alimentari vengono assunti. La cultura umana crea svariati usi e rituali associati ad attività per natura semplici, come il nutrirsi. Non bisogna, tuttavia, mettere il carro davanti ai buoi. Le funzioni sociali o conviviali dell'alimentazione, anche molto complesse, sono secondarie rispetto alla funzione nutrizionale. Anche il banchetto più ricco serve

principalmente a far passare la fame e solo secondariamente ad altri fini<sup>6</sup>.

27. Per le ragioni sopra esposte si ritiene che tra i prodotti alimentari destinati al consumo umano debbano essere ricompresi tutti i prodotti che contengono sostanze nutritive e vengono assunti, principalmente, per fornire all'organismo umano tali sostanze, indipendentemente dal fatto che detti prodotti possano avere anche altre funzioni, come la massimizzazione del piacere derivante da sensazioni gustative, e che la loro assunzione possa essere connessa con eventi di carattere sociale.

28. Al contrario, nel caso dei prodotti come quelli menzionati nella domanda di pronuncia pregiudiziale, ad esempio funghi allucinogeni o gomma da masticare, anche se essi sono assunti dall'uomo, ciò non avviene al fine di fornire all'organismo sostanze nutritive, per cui non possono essere qualificati come prodotti alimentari ai sensi del punto 1, allegato III, della direttiva 2006/112,

29. Ciò vale anche per quanto riguarda gli afrodisiaci che sono oggetto del procedimento principale. Essi non vengono assunti per fornire all'organismo sostanze nutritive, ma per eccitare lo stimolo sessuale. Per quanto essi possano incidere su alcune funzioni dell'organismo, non servono tuttavia a nutrirlo.

30. Non incide sul punto la circostanza, richiamata nella decisione di rinvio, che gli ingredienti di tali afrodisiaci siano sostanze che possono essere presenti nella composizione di prodotti alimentari. Invero, qualora un prodotto abbia natura composita, la sua classificazione come prodotto alimentare ai sensi delle norme in esame dovrebbe dipendere dalla natura di tale prodotto intesa nel suo complesso e non dalla natura dei singoli ingredienti. Gli ingredienti degli afrodisiaci sono invece selezionati e mescolati in considerazione della loro incidenza sull'impulso sessuale e non per i loro valori nutritivi.

31. Tale caratteristica distingue gli afrodisiaci dai prodotti alimentari, inclusi quei prodotti alimentari ai quali si attribuisce, oltre a valori nutritivi, anche un effetto afrodisiaco, come, ad esempio, alcuni frutti di mare.

### *Interpretazione teleologica*

32. La suesposta analisi è confermata dall'interpretazione teleologica delle disposizioni esaminate della direttiva 2006/112.

33. La Corte ha già avuto l'occasione di stabilire che la finalità dell'articolo 98 della direttiva e dell'allegato III della medesima, è quella di rendere meno costosi taluni beni ritenuti particolarmente necessari e, quindi, di renderli più accessibili ai consumatori sui quali grava, in definitiva, il peso economico dell'IVA<sup>7</sup>. Per quanto riguarda i prodotti alimentari elencati nel punto 1 del suddetto allegato, la Corte li ha qualificati come prodotti di prima necessità<sup>8</sup>.

34. Detta finalità sottesa all'introduzione delle norme in esame fa propendere, secondo me, per un'interpretazione che limiti l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta ai prodotti alimentari assunti per soddisfare uno dei bisogni fondamentali dell'uomo, ossia il bisogno di nutrirsi, inteso come fornire all'organismo sostanze nutritive.

<sup>6</sup> Secondo un noto aforismo: Il Creatore, obbligando l'uomo a mangiare per vivere, lo invita con l'appetito, e lo ricompensa con il piacere («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> V., da ultimo, sentenza del 9 marzo 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punto 22), e, relativamente ai prodotti alimentari, sentenza del 3 marzo 2011, Commissione/Paesi Bassi (C-41/09, EU:C:2011:108, punto 53).

<sup>8</sup> Sentenza del 3 marzo 2011, Commissione/Paesi Bassi (C-41/09, EU:C:2011:108, punto 53).

35. Per quanto riguarda l'obiezione che non tutti i prodotti ritenuti normalmente prodotti alimentari sono indispensabili dal punto di vista nutrizionale, si ribadiscono gli argomenti richiamati ai paragrafi da 22 a 26 delle presenti conclusioni: la circostanza che alcuni prodotti alimentari abbiano, oltre ai valori puramente nutritivi, anche altri valori, ad esempio sotto il profilo del gusto, e che se ne possa fare abuso, non cambia il fatto che la finalità fondamentale della loro assunzione è soddisfare bisogni nutrizionali.

36. Inoltre sarebbe difficile tracciare in modo obiettivo un limite tra i prodotti alimentari indispensabili per le finalità nutritive e i prodotti che hanno natura voluttuaria. Invero, anche un semplice pane e burro può essere mangiato per il gusto e non soltanto per soddisfare la fame.

37. Occorre considerare, inoltre, che l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta in forza dell'articolo 98 della direttiva 2006/112 ha carattere eccezionale e facoltativo. Per questa ragione gli Stati membri possono applicare l'aliquota ridotta soltanto a talune categorie di prodotti o servizi elencate nei singoli punti dell'allegato III alla medesima direttiva 2006/112 o possono escluderne l'applicazione solo per alcune categorie di tali prodotti o servizi. Tutto ciò è subordinato al fatto che siano determinate con precisione le categorie di tali beni o servizi e all'osservanza del principio di neutralità fiscale<sup>9</sup>.

38. Gli Stati membri hanno, pertanto, la possibilità di escludere dall'applicazione dell'aliquota IVA ridotta alcune categorie di prodotti alimentari se ritengono che essi non servano a soddisfare i bisogni che giustificano l'applicazione di tale aliquota.

39. Lo stesso legislatore dell'Unione europea ha esercitato tale facoltà escludendo dall'ambito del punto 1 dell'allegato III della direttiva 2006/112 le bevande alcoliche. Il legislatore ha manifestamente ritenuto che dette bevande, ancorché ricomprese nei prodotti alimentari, intesi nel significato usuale, possano causare anche numerose dipendenze e malattie, cosicché il loro consumo non può essere agevolato mediante la riduzione dell'aliquota IVA.

40. L'interpretazione teleologica dell'articolo 98 della direttiva 2006/112 in combinato disposto con il punto 1 dell'allegato III della medesima direttiva non permette, pertanto, di considerare compresi nell'ambito di tale disposizione i prodotti che servono a soddisfare bisogni diversi da quelli relativi alla nutrizione, come gli afrodisiaci che sono oggetto del procedimento principale.

#### *Principio della neutralità fiscale*

41. Occorre, infine, aggiungere, come correttamente rilevato dal governo dei Paesi Bassi nelle proprie osservazioni, che un'interpretazione in base alla quale gli afrodisiaci destinati ad essere assunti oralmente, come quelli che sono oggetto del procedimento principale, devono essere ricompresi nell'ambito *ratione materiae* del punto 1 dell'allegato III della direttiva 2006/112 e per tale ragione assoggettati all'aliquota IVA ridotta, potrebbe provocare una violazione del principio di neutralità fiscale.

42. Tale principio osta a che beni o prestazioni di servizi simili, che si trovano in concorrenza gli uni con gli altri, siano trattati in modo diverso dal punto di vista dell'IVA<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> V., in relazione ad una particolare categoria di prodotti alimentari, sentenza del 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punti 23 e 24).

<sup>10</sup> V., in particolare, sentenza del 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punto 30).

43. Come noto, oltre agli afrodisiaci destinati a essere assunti per via orale, esistono anche altri prodotti che hanno un effetto analogo ma che sono destinati a essere utilizzati con modalità diverse. Tali prodotti devono essere ritenuti in concorrenza con gli afrodisiaci assunti oralmente che sono oggetto del procedimento principale, tuttavia essi non possono beneficiare dell'assoggettamento all'aliquota IVA ridotta in quanto non sono ricompresi in nessuna delle categorie elencate nell'allegato III della direttiva 2006/112.

44. Tenuto conto di quanto sopra esposto, un trattamento diverso delle differenti categorie di prodotti che servono ad eccitare lo stimolo sessuale che sia basato sulle modalità della loro assunzione sarebbe in contrasto con il principio di neutralità fiscale.

#### *Rilevanza dell'articolo 2 del regolamento n. 178/2002*

45. La questione posta dal giudice del rinvio riguarda, in particolare, stabilire se la nozione di «prodotti alimentari destinati al consumo umano» ai sensi del punto 1 dell'allegato III della direttiva 2006/112 debba essere interpretata facendo riferimento alla definizione della nozione di «prodotti alimentari» contenuta nell'articolo 2 del regolamento n. 178/2002.

46. A mio avviso, occorre dare risposta negativa a tale questione. Come correttamente sottolineato dal governo dei Paesi Bassi e dalla Commissione nelle rispettive osservazioni, detto regolamento persegue finalità completamente diverse da quelle dell'articolo 98 della direttiva e dell'allegato III della medesima direttiva.

47. Ai sensi dell'articolo 1 del summenzionato regolamento, la sua finalità è garantire un livello elevato di tutela della salute umana e degli interessi dei consumatori in relazione agli alimenti. La definizione della nozione di «prodotti alimentari» ai fini di tale regolamento si riferisce, pertanto, a tutti i prodotti e le sostanze «destinati ad essere ingeriti, o di cui si prevede ragionevolmente che possano essere ingeriti, da esseri umani», giacché tutti i prodotti e tutte le sostanze la cui assunzione da parte degli esseri umani possa essere ragionevolmente prevista, possono avere un'incidenza (anche negativa) sulla loro salute, indipendentemente dalle finalità per cui sono assunti. L'unica eccezione al riguardo è costituita dai prodotti soggetti a regole diverse, volte a garantire la loro sicurezza per la salute umana, come i prodotti farmaceutici. La definizione contenuta nel regolamento in esame non si riferisce, invece, ai prodotti che non abbiano incidenza diretta sulla salute degli esseri umani, in quanto, solitamente, non vengono da loro assunti, quali mangimi, animali vivi o vegetali prima della raccolta<sup>11</sup>.

48. L'ambito di applicazione *ratione materiae* del punto 1 dell'allegato III della direttiva 2006/112 è invece completamente diverso. Tale allegato serve infatti a delimitare l'ambito di applicazione dell'aliquota IVA ridotta prevista dall'articolo 98 della medesima direttiva. La finalità della riduzione dell'aliquota IVA è tuttavia quella di ridurre i prezzi di taluni beni e servizi che, secondo il legislatore, servono a soddisfare bisogni essenziali dei consumatori<sup>12</sup>. Per questo motivo il punto 1 dell'allegato III della direttiva 2006/112 contiene non soltanto i prodotti destinati al consumo umano ma anche beni che servono per preparare detti prodotti, come mangimi, animali vivi, sementi, piante e altre sostanze normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari<sup>13</sup>. Il legislatore dell'Unione ha escluso invece dall'ambito di tale disposizione le bevande alcoliche in quanto non soddisfacenti i criteri teleologici della riduzione dell'aliquota IVA.

<sup>11</sup> V. esclusione prevista all'articolo 2, comma terzo, lettere a), b), e c) del regolamento 2002/178.

<sup>12</sup> V. il paragrafo 33 delle presenti conclusioni.

<sup>13</sup> La suddetta finalità dell'inserimento degli animali vivi nel punto 1 dell'allegato III della direttiva 2006/112 è stata confermata dalla Corte nella sentenza del 3 marzo 2011, Commissione/Paesi Bassi (C-41/09, EU:C:2011:108, punti da 54 a 57).

49. Il punto 1 dell'allegato III della direttiva 2006/112 e l'articolo 2 del regolamento n. 178/2002 hanno, pertanto, finalità diverse, cui corrisponde un diverso ambito di applicazione *ratione materiae* di tali disposizioni. L'articolo 2 del menzionato regolamento non può, pertanto, servire come punto di riferimento nell'interpretare il punto 1 dell'allegato III della direttiva 2006/112.

50. Come correttamente rilevato dalla Commissione nelle sue osservazioni, la Corte è giunta a conclusioni analoghe nell'analisi dei rapporti intercorrenti tra la nozione di «animali vivi normalmente utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari» ai sensi del punto 1 dell'allegato III della direttiva 2006/112 e l'ambito di applicazione *ratione materiae* del regolamento (CE) 2008/504<sup>14</sup> relativamente ai cavalli<sup>15</sup>.

51. Alla luce di quanto precede, l'articolo 2 del regolamento n. n. 178/2002, a mio avviso, non incide sull'interpretazione della nozione di «prodotti alimentari destinati al consumo umano» ai sensi del punto 1 dell'allegato III della direttiva 2006/112.

52. Propongo, pertanto, di rispondere alla prima questione pregiudiziale dichiarando che il punto 1 dell'allegato III della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che la nozione di «prodotti alimentari destinati al consumo umano» in esso contenuta si riferisce ai prodotti che contengono sostanze nutritive e vengono assunti in linea di principio al fine di fornire all'organismo umano tali sostanze nutritive.

### *Sulla seconda questione pregiudiziale*

53. Con la seconda questione pregiudiziale il giudice del rinvio mira a determinare come debba essere interpretata la nozione di «prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari». Tale questione è stata posta nel contesto dell'eventuale classificazione tra tali prodotti degli afrodisiaci cui si riferisce la prima questione pregiudiziale.

54. Va ricordato che, in base alla risposta che si propone di dare alla prima questione pregiudiziale, vanno classificati tra i prodotti alimentari ai sensi della disposizione in esame i prodotti assunti in considerazione delle sostanze nutritive che contengono o del loro ruolo nel processo nutrizionale.

55. Un'analisi analoga può essere svolta in relazione all'interpretazione della nozione di «prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari». Se la caratteristica dei prodotti alimentari è il fatto che essi sono composti di sostanze nutritive e il fatto che la loro assunzione serve appunto a fornire all'organismo tali sostanze, le stesse caratteristiche dovrebbero presentare integratori o sostitutivi di tali prodotti.

56. In particolare, i sostitutivi di prodotti alimentari dovrebbero essere intesi, a mio avviso, come prodotti che non sono prodotti alimentari, ma che contengono sostanze nutritive e sono consumati in sostituzione dei prodotti alimentari al fine di fornire all'organismo le suddette sostanze allorché la normale dieta ne è carente.

57. Inoltre, gli integratori di prodotti alimentari possono riferirsi a prodotti assunti al fine di rafforzare le funzioni nutritive di prodotti alimentari, ad esempio migliorando l'assimilazione di sostanze nutritive. Si tratta ovviamente di prodotti diversi dai prodotti farmaceutici, in quanto questi ultimi sono oggetto di una disciplina autonoma, contenuta nel punto 3 dell'allegato III della direttiva 2006/112.

<sup>14</sup> Regolamento della Commissione, del 6 giugno 2008, recante attuazione delle direttive 90/426/CEE e 90/427/CEE del Consiglio per quanto riguarda i metodi di identificazione degli equidi (GU 2008, L 149, pag. 3).

<sup>15</sup> Sentenza del 3 marzo 2011, Commissione/Paesi Bassi (C-41/09, EU:C:2011:108, punti da 61 a 64).

58. Tale conclusione è conforme anche alle finalità dell'articolo 98 della direttiva 2006/112, esaminate nel precedente punto 33 delle presenti osservazioni.

59. Ciò significa che sono esclusi dall'ambito di applicazione *ratione materiae* della nozione di «prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari» quei prodotti che, pur potendo essere assunti dall'uomo, sono assunti senza un legame con il consumo di prodotti alimentari nel senso precedentemente esposto e a fini diversi da quelli di fornire all'organismo sostanze nutritive. Tale ipotesi ricorre, segnatamente, per quanto riguarda gli afrodisiaci che sono oggetto del procedimento principale.

### **Conclusione**

60. In base alle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali formulate dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) nei seguenti termini:

Il punto 1 dell'allegato III della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che la nozione di «prodotti alimentari destinati al consumo umano» in esso contenuta si riferisce ai prodotti che contengono sostanze nutritive e sono assunti principalmente al fine di fornire all'organismo umano tali sostanze nutritive, mentre con la nozione di «prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari» si intendono i prodotti che non sono prodotti alimentari, ma che contengono sostanze nutritive e che sono consumati in sostituzione di prodotti alimentari al fine di fornire all'organismo umano tali sostanze, nonché i prodotti assunti al fine di rafforzare le funzioni nutritive dei prodotti alimentari o dei loro sostitutivi.