

Causa C-331/19**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

23 aprile 2019

Giudice del rinvio:

Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi)

Data della decisione di rinvio:

19 aprile 2019

Ricorrente:

Staatssecretaris van Financiën

Altra parte nel procedimento:

X

Oggetto del procedimento principale

Il procedimento principale verte su avvisi di accertamento emessi dall'Inspecteur van de Belastingdienst (Ispettore del servizio tributario, in prosieguo: l'«Ispettore») nei confronti di X (in prosieguo: l'«interessato») giacché l'Ispettore riteneva che a taluni prodotti venduti dall'interessato fosse applicabile l'aliquota IVA generale. L'interessato ha contestato detti avvisi di accertamento facendo valere che sui prodotti grava l'aliquota IVA ridotta per gli alimenti, da lui già assolta.

Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale

Il presente rinvio in forza dell'articolo 267 TFUE verte sull'applicazione dell'aliquota IVA ridotta per i prodotti alimentari. Segnatamente, ci si chiede in forza di quali criteri si possa stabilire se i prodotti possano essere classificati nella nozione «prodotti alimentari (...) destinati al consumo umano» oppure nella nozione «prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari», ai sensi della direttiva IVA 2006.

Questioni pregiudiziali

- 1) Se la nozione di prodotti alimentari destinati al consumo umano, di cui al punto 1 dell'allegato III della direttiva IVA 2006, debba essere interpretata nel senso che in essa rientra, ai sensi dell'articolo 2 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, 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.

Disposizioni di diritto dell'Unione invocate

Articoli 96, 97 e 98, e punto 1 dell'Allegato III della direttiva IVA 2006, e articolo 2 del regolamento n. 178/2002

Disposizioni di diritto nazionale invocate

Articoli 7 e 9, paragrafo 2, lettera a), e voce a.1 della Tabella 1 allegata al Wet op de omzetbelasting 1968 (legge IVA del 1968, in prosieguo: la «legge»)

Breve esposizione dei fatti e procedimento principale

- 1 L'interessato è un imprenditore che vende determinati prodotti come mezzi atti ad eccitare lo stimolo sessuale. Si tratta di capsule, gocce, polveri e spray destinati ad essere assunti per via orale. Per le vendite dei prodotti in parola l'interessato, negli anni dal 2009 al 2013, ha assolto l'imposta sul valore aggiunto previa propria dichiarazione, applicando la tariffa ridotta del sei per cento, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera a), della legge in combinato disposto con la voce a.1 della Tabella 1 allegata alla legge (in prosieguo: la «Tabella 1»), in quanto a suo avviso i prodotti costituiscono alimenti ai sensi di detta voce. L'Ispettore ha invece ritenuto che i prodotti non fossero alimenti, e fossero pertanto soggetti all'aliquota generale dell'IVA. Per questo motivo l'Ispettore ha emesso gli avvisi di accertamento di cui trattasi.
- 2 Il Gerechtshof Den Haag (Corte d'appello dell'Aia, Paesi Bassi; in prosieguo: il «Gerechtshof») ha dichiarato in appello che i prodotti sono alimenti ai sensi della voce a.1 della Tabella 1. Lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato

alle Finanze) ha adito lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema) con ricorso per cassazione avverso tale sentenza.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 3 A motivazione della sua decisione, il Gerechtshof ha dichiarato che i prodotti in parola devono essere assunti per via orale e che contengono ingredienti propri degli alimenti destinati al consumo umano. A giudizio del Gerechtshof, la circostanza che detti prodotti vengano presentati e utilizzati come mezzi atti ad eccitare lo stimolo sessuale non osta all'applicazione dell'aliquota ridotta. Ai fini di questo giudizio il Gerechtshof ha considerato che, come emerge dalla nota esplicativa parlamentare per la Tabella 1, il legislatore auspica un'interpretazione estensiva della nozione di «prodotto alimentare». Secondo il Gerechtshof, a tal fine non è opportuno operare una distinzione a seconda dello scopo per cui i prodotti sono consumati. Anche prodotti che non ricordano direttamente un prodotto alimentare, come caramelle (comprese le gomme da masticare) e dolci, rientrano nell'ambito di applicazione dell'aliquota ridotta.
- 4 Il Segretario di Stato alle Finanze sostiene che l'interpretazione data dal Gerechtshof alla voce a.1 della Tabella 1, e in particolare alla nozione ivi compresa di «alimenti o bevande destinati al consumo umano», si pone in contraddizione con la formulazione e la sistematica del punto 1 dell'allegato III della direttiva IVA 2006.

Breve esposizione della motivazione del rinvio

- 5 A norma dell'articolo 9, paragrafo 2, parte iniziale e lettera a), della legge, l'imposta ammonta al sei per cento per cessioni dei beni di cui alla Tabella 1. La voce a.1 della Tabella 1 è così formulata:

«1. alimenti, in particolare:

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

Con queste disposizioni il legislatore dei Paesi Bassi si è avvalso della facoltà, offerta agli Stati membri dall'articolo 98 della direttiva IVA 2006, di applicare un'aliquota ridotta alle cessioni di beni delle categorie elencate nell'allegato III

della direttiva stessa. Nella versione linguistica neerlandese del punto 1 dell'allegato III è compresa la seguente categoria di beni:

«1) Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen [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]».

Il testo e i lavori preparatori della voce a.1 della Tabella 1 non offrono indicazioni nel senso che il legislatore abbia inteso applicare selettivamente il punto 1 dell'allegato III della direttiva IVA 2006, con riguardo ai beni destinati al consumo umano, nel senso che l'aliquota ridotta dell'IVA varrebbe unicamente per taluni prodotti che possono essere classificati al punto 1 dell'allegato III della direttiva IVA 2006. Per questo motivo, ai fini dell'interpretazione della voce a.1 della Tabella I, occorre fare riferimento alle nozioni utilizzate al punto 1 dell'allegato III. Al riguardo i «prodotti alimentari (...) destinati al consumo umano» (in prosieguo: i «prodotti alimentari») possono essere assimilati agli «alimenti destinati al consumo umano».

- 6 A questo riguardo la Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte») ha dichiarato che la finalità dell'allegato III della direttiva IVA 2006 è rendere meno onerosi, e quindi maggiormente accessibili al consumatore finale, sul quale grava in definitiva l'IVA, determinati beni e servizi ritenuti particolarmente necessari, consentendo di assoggettare detti beni e servizi a un'aliquota ridotta. Ciò costituisce una deroga al principio secondo il quale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono assoggettate a un'aliquota regolare che non può essere inferiore al quindici per cento (v. articoli 96 e 97 della direttiva IVA 2006). Dalla giurisprudenza della Corte si evince che siffatte deroghe a una norma principale devono essere interpretate restrittivamente. Inoltre, secondo la giurisprudenza della Corte, talune nozioni menzionate ma non definite nell'allegato III devono essere interpretate alla luce del contesto in cui esse si situano nell'ambito della direttiva e rispettando il loro senso abituale. Sebbene la Corte, segnatamente per quanto riguarda la nozione di «prodotti alimentari», abbia recentemente dichiarato che ai fini della sua interpretazione deve essere preso in considerazione il contesto in cui essa si situa nell'ambito della direttiva IVA 2006, essa non si è ancora pronunciata sulla questione se ciò valga anche per il suo senso abituale.
- 7 I beni di cui al punto 1 dell'allegato III comprendono tutti i prodotti alimentari destinati al consumo umano e animale e vengono suddivisi in: a) prodotti alimentari propriamente detti, b) prodotti normalmente utilizzati per arricchire o

sostituire prodotti alimentari, e c) prodotti normalmente destinati ad essere utilizzati come elementi o ingredienti per la preparazione di prodotti alimentari (v. sentenza del 3 marzo 2011, Commissione/Paesi Bassi, C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, punto 50). Per rispondere alla questione se un prodotto possa esser considerato un prodotto alimentare non si può operare alcuna distinzione o restrizione qualsivoglia in funzione del tipo di negozio, delle modalità di vendita, del condizionamento, della preparazione o della temperatura (v. sentenza del 10 marzo 2011, Bog e a., cause riunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135; in prosieguo: la «sentenza Bog», punto 85). Sembra tuttavia rilevante che tali vivande e pasti preparati per il consumo immediato servano «come nutrimento» per i consumatori. (v. sentenza Bog, punto 87). È accertato che i prodotti di cui trattasi grazie alla loro composizione sono idonei a essere assunti oralmente dall'uomo e che essi sono destinati a questo fine. Essi non possono essere considerati elementi o ingredienti utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari. Occorre dunque esaminare se i prodotti rientrano nella categoria di prodotti definiti dalla Corte come «prodotti alimentari propriamente detti» oppure nella categoria «prodotti normalmente utilizzati per arricchire o sostituire prodotti alimentari».

- 8 A giudizio dello Hoge Raad (Corte suprema, Paesi Bassi) i criteri per questo esame non possono essere desunti con certezza dalla giurisprudenza della Corte. Ai successivi punti da 9 a 12 si indica quali interrogativi si pongono al riguardo.
- 9 Nei dizionari di diversi Stati membri i «prodotti alimentari» sono descritti come prodotti, o alimenti e bevande, che servono a tenere in vita l'uomo fornendogli sostanze nutritive. Lo Hoge Raad (Corte suprema) dubita se siffatto significato sia utilizzabile come criterio alla luce del contesto della direttiva, atteso che siffatta interpretazione determinerebbe problemi pratici e incertezza del diritto. Esistono infatti alimenti e bevande che servono a scopi diversi da quello di tenere in vita l'uomo. Inoltre sembra che la Corte non utilizzi come criterio per l'interpretazione della nozione di prodotti alimentari il senso comune del termine (v. punto 83 della sentenza Bog). Si può ipotizzare che il criterio per determinare se un prodotto sia un prodotto alimentare, alla luce del contesto della direttiva IVA 2006, debba essere rinvenuto in un significato usuale del termine, ma che al riguardo non sia determinante il significato utilizzato nei dizionari (nazionali). In tal caso, si pone la questione di quale significato usuale debba essere attribuito a detta nozione. Lo Hoge Raad (Corte suprema) ritiene che, in mancanza di sentenze della Corte indicative al riguardo, occorran ulteriori indicazioni per garantire un'interpretazione uniforme della nozione di prodotti alimentari in tutti gli Stati membri.
- 10 Si può anche sostenere che il criterio per l'interpretazione della nozione di prodotti alimentari non può essere rinvenuto nel senso usuale della medesima. Un'altra possibilità è fare riferimento alla definizione della nozione di «prodotti alimentari» di cui al regolamento n. 178/2002. All'articolo 2 di detto regolamento la nozione di alimento o prodotto alimentare o derrata alimentare è descritta come segue:

«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 (...)».

Lo stesso articolo 2 elenca inoltre taluni prodotti che corrispondono alla definizione in parola, ma sono espressamente considerati prodotti non alimentari. Lo Hoge Raad (Corte suprema) osserva che, per l'interpretazione di determinate nozioni della direttiva IVA 2006, la Corte già in precedenza ha fatto riferimento alla normativa dell'Unione in settori diversi da quello dell'imposta sul valore aggiunto. Tuttavia, un'interpretazione della nozione di prodotti alimentari ai sensi del regolamento n. 178/2002 non sembra essere compatibile con il contesto del punto 1 dell'allegato III. Infatti il legislatore dell'Unione ha ritenuto necessario ricomprendere esplicitamente nell'ambito di applicazione del punto 1 dell'allegato III prodotti idonei all'alimentazione umana ma che come tali non vengono consumati come alimenti. Se prodotti normalmente utilizzati per arricchire o sostituire prodotti alimentari o prodotti normalmente destinati ad essere utilizzati come elementi o ingredienti nella preparazione di prodotti alimentari dovessero essere considerati di per sé prodotti alimentari, non sembrerebbe necessario designarli ancora separatamente come prodotti da classificare al punto 1 dell'allegato III.

- 11 Lo Hoge Raad è dell'avviso che il riferimento alla definizione di prodotti alimentari di cui all'articolo 2 del regolamento n. 178/2002 costituisca un criterio facilmente applicabile per l'interpretazione della nozione di prodotti alimentari, che favorisce un'accezione uniforme in tutti gli Stati membri. Tuttavia non è priva di dubbi la questione se il ruolo preminente debba essere attribuito alla semplicità di un criterio da applicare per l'interpretazione della nozione di prodotti alimentari.
- 12 Qualora non sia il senso usuale della nozione di prodotti alimentari a costituire il criterio per definire detta nozione, e non si possa neppure fare riferimento alla relativa nozione nel regolamento n. 178/2002, si deve ricorrere a un criterio diverso. Occorre chiedersi quale sia tale criterio. Né la lettera o il contesto della direttiva IVA 2006 né la giurisprudenza della Corte offrono chiarezza al riguardo.
- 13 Se i prodotti di cui al punto 1 dell'allegato III della direttiva IVA 2006 non possono essere considerati prodotti alimentari propriamente detti, si pone poi la questione se essi debbano essere considerati prodotti normalmente utilizzati per arricchire o sostituire prodotti alimentari. Non è chiaro quali criteri valgano al riguardo. Una tesi può essere che detta nozione sia limitata ai preparati intesi ad essere assunti oralmente al fine di integrare eventuali carenze nell'alimentazione. In tal caso la circostanza che un prodotto non viene presentato per integrare o sostituire una carenza nelle sostanze nutritive osterebbe a ricomprendere detto prodotto nella nozione in parola. Una tesi diversa potrebbe essere che, per

considerare un preparato integrativo o sostitutivo di prodotti alimentari, è sufficiente che, ai sensi delle informazioni sulla confezione, esso contenga sostanze nutritive che si trovano anche in prodotti alimentari propriamente detti.

- 14 Gli interrogativi sopra elencati inducono lo Hoge Raad (Corte suprema) a presentare alla Corte le questioni pregiudiziali sopra formulate.

DOCUMENTO DI LAVORO