Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. NIILO JÄÄSKINEN
presentadas el 25 de octubre de 2012 [1]

Asunto C-360/11

Comisión Europea
contra

Reino de España

«Incumplimiento de Estado — Directiva 2006/112/CE — Puntos 3 y 4 del anexo III — Tipo reducido del IVA — Entrega de bienes a la que pueden aplicarse tipos reducidos — Productos farmacéuticos utilizados normalmente para el cuidado de la salud, para la prevención de enfermedades y como tratamiento con fines médicos o veterinarios — Equipos médicos, aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos»

I. Introducción

1. Conforme a la normativa de la Unión Europea relativa al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), los Estados miembros podrán aplicar tipos reducidos del IVA a los productos farmacéuticos y a determinados productos sanitarios. La Comisión ha interpuesto el presente recurso por incumplimiento contra el Reino de España porque considera que este Estado miembro ha aplicado un tipo reducido del IVA a categorías de bienes más amplias de lo que se establece en los puntos 3 y 4 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 (en lo sucesivo, «Directiva IVA»). [2]

2. El Reino de España sostiene que el recurso debe ser desestimado, ya que considera que las categorías de bienes y servicios comprendidas en el anexo III de la Directiva IVA no están definidas con la suficiente claridad como para que pueda interponerse un recurso por incumplimiento.

II. Marco jurídico

A. *Derecho de la Unión Europea*

3. El artículo 96 de la Directiva IVA 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.»

1 — Lengua original: inglés.
2 — DO L 347, p. 1.

4. El artículo 98 de la Directiva IVA, comprendido en la sección 2, titulada «Tipos reducidos», 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.

[…]»

5. El punto 3 del anexo III de la Directiva IVA (en lo sucesivo, «categoría 3») comprende la entrega de los siguientes bienes:

«3) 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».

6. El punto 4 del anexo III de la Directiva IVA (en lo sucesivo, «categoría 4») comprende la entrega de los siguientes bienes y la prestación de los siguientes servicios:

«4) 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».

B. *Derecho nacional*

7. El artículo 91, apartado uno.1.5º y 6º de la Ley española del IVA [3] prevé la aplicación de un tipo reducido del IVA a las entregas de los siguientes bienes:

«5º. Los medicamentos para uso animal, así como las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención.

6º. Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.

Los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.

No se incluyen en este número los cosméticos ni los productos de higiene personal, a excepción de compresas, tampones y protegeslips.»

8. El artículo 91, apartado dos.1.3º de la Ley española del IVA prevé la aplicación de un tipo reducido del IVA a las entregas de los siguientes bienes:

«Los medicamentos para uso humano, así como las sustancias medicinales, formas galénicas y productos intermedios, susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en su obtención.»

3 — Ley 37/1992, de 28 de diciembre (BOE de 29 de diciembre).

III. Procedimiento administrativo previo

9. Mediante escrito de 22 de marzo de 2010, la Comisión informó al Reino de España de que consideraba que el sistema de tipos reducidos del IVA establecido en el artículo 91, apartados uno.1.5º y 6º y dos.1.3º de la Ley española del IVA incumplía las obligaciones que incumben al Reino de España en virtud de la Directiva IVA.

10. El 28 de mayo de 2010, el Reino de España respondió que consideraba que las disposiciones españolas sobre los tipos reducidos del IVA eran conformes con la Directiva IVA.

11. La Comisión no consideró suficientes los argumentos esgrimidos por el Reino de España y el 25 de noviembre de 2010 emitió un dictamen motivado, instando al Reino de España a adoptar las medidas apropiadas y fijando un plazo para ello.

12. Dado que el Reino de España, en su respuesta al dictamen motivado, mantuvo su posición de que las disposiciones españolas relativas a los bienes a los que se aplican los tipos reducidos del IVA son conformes con el Derecho de la Unión Europea, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

13. Mediante su demanda de 8 de julio de 2011, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 98 de la Directiva IVA, en relación con el anexo III de dicha Directiva, al aplicar un tipo reducido del IVA a las siguientes categorías de bienes:

1) Sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos (artículo 91, apartados uno.1.5º y dos.1.3º de la Ley española del IVA).

2) Productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente pueden utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, pero que no son «utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos» (artículo 91, apartado uno.1.6º de la Ley española del IVA).

3) Aparatos y complementos susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas de los animales (artículo 91, apartado uno.1.6º de la Ley española del IVA).

4) Aparatos y complementos esencial o principalmente utilizados para suplir las deficiencias del hombre, pero que no se destinan al uso personal y exclusivo de los «minusválidos»; debiendo entenderse que, en su acepción usual, este término es distinto y más restrictivo que el término «enfermos» (artículo 91, apartado uno.1.6º, párrafo primero, de la Ley española del IVA).

14. La Comisión solicita, asimismo, que se condene en costas al Reino de España.

V. Admisibilidad

15. Sin llegar a proponer una excepción de inadmisibilidad formal, el Reino de España señaló en su escrito de contestación a la demanda de la Comisión que, efectivamente, ésta había incluido en su demanda una imputación adicional relativa a la aplicación de un tipo reducido del IVA a los «productos intermedios», sin haber formulado esta imputación durante el procedimiento administrativo previo.

16. Dado que no se ha propuesto ninguna excepción de inadmisibilidad formal, analizaré las imputaciones de la Comisión tal como se han presentado en la demanda ante el Tribunal de Justicia. Por otra parte, considero que la inclusión del término «producto intermedio» en el ámbito del presente recurso por incumplimiento o la exclusión del mismo no tiene ninguna incidencia en el resultado del recurso.

VI. Apreciación

A. *Observaciones preliminares*

17. Para empezar, es preciso recordar que el sistema común del IVA de la Unión Europea, «incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución».[4] Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sólo cabe admitir la introducción y el mantenimiento de tipos reducidos del IVA si no violan el principio de neutralidad fiscal.[5]

18. Debe también señalarse desde el principio que el régimen del tipo reducido del IVA es una excepción a la regla general de que ha de aplicarse el tipo impositivo normal del IVA. Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las disposiciones que tengan el carácter de excepción a un principio se han de interpretar estrictamente, y ello también es aplicable en el caso de los tipos reducidos del IVA.[6]

19. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, es preciso recordar que cuantas más entregas de bienes y prestaciones de servicios estén sujetas a un tipo más bajo del IVA o exentas totalmente del IVA, más importante es definir claramente los grupos de bienes y servicios a los que se aplica un tipo reducido del IVA o una exención. Un tipo reducido del IVA sólo puede aplicarse a las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas dentro de las categorías enumeradas en el anexo III de la Directiva IVA. Dado que dichas categorías tienen carácter de excepción, su ámbito de aplicación debe interpretarse estrictamente.

20. El Reino de España no cuestiona la tesis de la Comisión según la cual las categorías 3 y 4 deberían interpretarse estrictamente, sino que alega que, dado que las expresiones utilizadas en esas disposiciones no han sido definidas en la normativa de la Unión Europea, no queda claro qué productos están comprendidos dentro de las antedichas categorías. Según el Reino de España, ello ha hecho necesaria su interpretación basada en la normativa sanitaria nacional.

21. También es oportuno recordar que de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión Europea como del principio de igualdad, se desprende que el tenor de una disposición de Derecho de la Unión Europea que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Unión Europea, que debe realizarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo perseguido por la normativa de que se trate.[7]

4 — Véase el séptimo considerando de la Directiva IVA.

5 — Véase la sentencia de 3 de abril de 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgas-Westelbien (C-442/05, Rec. p. I-1817), apartado 42 y jurisprudencia citada.

6 — Véanse las sentencias de 18 de enero de 2001, Comisión/España (C-83/99, Rec. p. I-445), apartado 19 y jurisprudencia citada, y, más recientemente, de 18 de marzo de 2010, Erotic Center (C-3/09, Rec. p. I-2361), apartado 15.

7 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rec. p. I-10567), apartado 24 y jurisprudencia citada.

22. Las expresiones utilizadas en las categorías 3 y 4 forman parte de las disposiciones del Derecho de la Unión Europea que no se remiten al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance.[8] Sin embargo, habida cuenta de que los objetivos sociopolíticos del sistema del tipo reducido del IVA no pueden lograrse sin tomar en consideración las circunstancias específicas de cada Estado miembro, la vinculación de las definiciones utilizadas en los sistemas nacionales de tipos reducidos del IVA a disposiciones de otros sectores de la normativa nacional podría estar, como tal, justificada y ser, incluso, razonable, siempre y cuando esas definiciones no amplíen el ámbito de aplicación de las disposiciones de la Directiva IVA que constituyen una excepción al sistema general.

23. En este contexto, es preciso recordar que el objetivo del régimen de los tipos reducidos del IVA no es eliminar completamente la discrecionalidad de los Estados miembros a la hora de determinar los bienes y servicios a los que debe aplicarse el tipo reducido del IVA. Esto se debe, al menos parcialmente, a la imposibilidad y a la ineficacia de intentar elaborar listas detalladas de bienes y servicios a nivel de la Unión Europea.

24. Esta intención resulta, de hecho, evidente en un informe de revisión del ámbito de aplicación del anexo H de la Sexta Directiva IVA,[9] en el que la Comisión resumía el contexto histórico de las categorías enumeradas en el anexo del siguiente modo:

«En lugar de interminables debates acerca de lo que debía incluirse en cada categoría sólo fue necesario que el Consejo acordara un esbozo de una amplia definición comunitaria para cada categoría (es decir, decidiera qué quedaba fuera del ámbito de cada categoría). En consecuencia, siempre que se respetara esta definición general (es decir, no se ampliara el ámbito de una categoría), al incorporar la legislación a los ordenamientos nacionales, los Estados miembros podían definir libremente las categorías según qué grupos de productos o servicios desearan gravar con el tipo reducido.»[10]

25. Por tanto, debe concluirse que el hecho de que el alcance y el sentido de las categorías 3 y 4 a nivel de la Unión Europea deba interpretarse estrictamente, teniendo en cuenta los términos, el contexto y la finalidad de las disposiciones,[11] no impide que los Estados miembros determinen los productos específicos a los que ha de aplicarse un tipo reducido del IVA, siempre y cuando éstos estén comprendidos dentro del ámbito de las categorías 3 y 4.

26. Analizaré el ámbito de las categorías 3 y 4 siguiendo el orden de los motivos esgrimidos por la Comisión en apoyo del presente recurso por incumplimiento.

B. *Primera imputación: Sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos*

27. El primer motivo en que la Comisión basa su recurso por incumplimiento es que la aplicación de un tipo reducido del IVA a las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos, prevista en el artículo 91, apartados uno.1.5º y dos.1.3º de la Ley española del IVA, es contraria a la Directiva IVA.

8 — Conforme al artículo 100 de la Directiva IVA, corresponde al Consejo, basándose en un informe de la Comisión, examinar cada dos años el ámbito de aplicación de los tipos impositivos reducidos y modificar la lista de bienes y servicios del anexo III, si ello es necesario.

9 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva IVA»). El anexo H de la Sexta Directiva IVA pasó a ser el anexo III de la Directiva IVA refundida sin cambios en el tenor de los puntos 3 y 4.

10 — Véase el Informe de la Comisión al Consejo de conformidad con el apartado 4 del artículo 12 y con la letra g) del apartado 2 del artículo 28 de la Sexta Directiva IVA, de 17 de mayo de 1977, modificada, sobre la armonización de las disposiciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, COM(94) 584 final, p. 14.

11 — Véase la sentencia NCC Construction Danmark, antes citada, apartado 23 y jurisprudencia citada.

28. Según la Comisión, la categoría 3 permite que los Estados miembros apliquen un tipo reducido del IVA a bienes que cumplan dos requisitos. En primer lugar, tienen que ser «productos farmacéuticos» y, en segundo lugar, esos productos tienen que ser «utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios».

29. La Comisión considera que las sustancias medicinales no entran dentro de la categoría 3 porque no son productos acabados y, por tanto, no puede considerarse que sean «utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios». La Comisión sostiene que siempre que el legislador de la Unión Europea ha querido incluir en una determinada categoría del anexo III de la Directiva IVA no sólo el producto acabado sino también los productos utilizados en su obtención lo ha indicado expresamente. Por ejemplo, la categoría 1 del anexo III incluye no sólo a los «productos alimenticios», sino también a «los animales vivos, las semillas, las plantas y los ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios».

30. El Reino de España considera que las sustancias medicinales son productos farmacéuticos en el sentido de la categoría 3. El Reino de España sostiene que, al no existir una definición en el Derecho de la Unión Europea, está justificado haber acudido a la definición de la normativa nacional. El concepto de sustancia medicinal que se utiliza en la Ley española del IVA tiene su origen en una ley española (la Ley 25/1990), actualmente derogada. Según las autoridades españolas, dicho concepto es diferente del concepto de materia prima utilizado actualmente en la Ley 29/2006, a cuyas entregas no se les aplica ningún tipo reducido del IVA.

31. Coincido con la interpretación que la Comisión hace del criterio a seguir para determinar a qué bienes puede aplicarse un tipo reducido del IVA con arreglo a la categoría 3. Por tanto, lo primero que hay que determinar es si las sustancias medicinales utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos son productos farmacéuticos.

32. La Comisión sugiere que el concepto de producto farmacéutico debería equipararse al concepto de medicamento que el artículo 1 de la Directiva 2001/83/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 6 de noviembre de 2001, por la que se establece un código comunitario sobre medicamentos para uso humano,[12] define del siguiente modo:

«Toda sustancia o combinación de sustancias que se presente como poseedora de propiedades para el tratamiento o prevención de enfermedades en seres humanos.

Toda sustancia o combinación de sustancias que pueda usarse en, o administrarse a seres humanos con el fin de restaurar, corregir o modificar las funciones fisiológicas ejerciendo una acción farmacológica, inmunológica o metabólica, o de establecer un diagnóstico médico.»

33. En la mayoría de las versiones lingüísticas se usan expresiones diferentes en la categoría 3 y en el artículo 1 de la Directiva 2001/83.[13] La Comisión señala que, sin embargo, en las versiones alemanas, el término «Arzneimittel» se utiliza en ambas disposiciones. Este es, de hecho, un término más restrictivo que «producto farmacéutico», pero parece ser una excepción con respecto a la tendencia más general de utilizar expresiones diferentes.

34. En mi opinión, es evidente que los medicamentos son productos farmacéuticos, pero no estoy seguro de que deba admitirse que, como afirma la Comisión, lo contrario también sea cierto. Las dos Directivas persiguen objetivos bastante diferentes, y al no haber ninguna referencia expresa a ninguna definición de otra Directiva, creo conveniente abstenerse de establecer una conexión entre ellas.

12 — DO L 311, p. 67.

13 — Por ejemplo, en inglés «pharmaceutical product» y «medicinal product», en francés «produits pharmaceutiques» y «médicament», y en italiano «prodotti farmaceutici» y «medicinale».

35. Además, la definición de medicamento del artículo 1 de la Directiva 2001/83 vincula el concepto a la atención médica de seres humanos, mientras que el concepto de producto farmacéutico de la categoría 3 también comprende el uso veterinario. Considero que la expresión «producto farmacéutico» utilizada en la categoría 3 pretende ser más amplia que el término «medicamento» definido en la Directiva 2001/83.

36. El segundo criterio, según el cual los productos han de ser «utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios», es, a mi entender, el decisivo a la hora de determinar si la categoría 3 excluye la aplicación de un tipo reducido del IVA a las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos.

37. El tenor de la categoría 3 vincula la definición del concepto de producto farmacéutico a su utilización. Indica que los productos farmacéuticos han alcanzado una fase en el proceso de fabricación en el que pueden ser utilizados «para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios». Esta fase de madurez también refleja los objetivos del régimen del tipo reducido del IVA.

38. El objetivo del impuesto sobre el valor añadido es gravar los bienes destinados al consumo personal y, como tal, supone una carga para el consumidor final. [14] La finalidad del régimen del tipo reducido del IVA es atenuar el impacto del IVA sobre los consumidores finales por lo que atañe a bienes que se consideran de primera necesidad, como son los productos farmacéuticos y los equipos médicos para discapacitados. [15]

39. En mi opinión, resulta evidente que las sustancias medicinales que se utilizan para la obtención de productos farmacéuticos no pueden venderse, como tales, a los clientes finales, sino que sólo pueden venderse como componentes del producto acabado. Sin embargo, en la medida en que esas sustancias medicinales también sean «utilizad[a]s normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios» y comercializadas para que los consumidores las compren, no hay razón para que no se les aplique un tipo reducido del IVA.

40. Resulta también evidente que si se aplica un tipo reducido del IVA a los productos farmacéuticos, se aplicará independientemente de su forma farmacéutica o presentación. El principio de neutralidad fiscal exige que los bienes similares que compitan entre sí estén sujetos a un tipo impositivo uniforme con el fin de eliminar las distorsiones de la competencia. Una mera diferencia en la forma física de los bienes vendidos, por ejemplo, si son píldoras o tienen forma líquida, no puede, como tal, justificar una aplicación diferente del IVA.

41. Por tanto, en mi opinión, es evidente que no puede considerarse que la aplicación de un tipo reducido del IVA a las sustancias medicinales utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos sea conforme con la Directiva IVA, salvo si son «utilizad[a]s normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios» y comercializadas para que los consumidores las compren.

42. En consecuencia, considero que debe estimarse la primera imputación de la Comisión.

14 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10, Rec. p. I-10567), apartado 24 y jurisprudencia citada.

15 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia (C-481/98, Rec. p. I-3369), apartado 32.

C. Segunda imputación: Productos sanitarios, material, equipos o instrumental que solamente se utilizan para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales

43. En el segundo motivo de su recurso por incumplimiento, la Comisión considera que la aplicación de un tipo reducido del IVA a productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente pueden utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, pero que no son «utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos», prevista en el artículo 91, apartado uno.1.6º de la Ley española del IVA, no es conforme con la Directiva IVA porque tales bienes no están comprendidos dentro de las categorías 3 y 4.

44. Por lo que respecta a la categoría 4, el argumento de la Comisión es doble. En primer lugar, a su entender, los equipos médicos utilizados con fines veterinarios no están comprendidos dentro de la categoría 4, que hace referencia a los equipos médicos, los aparatos y el instrumental para uso exclusivo humano. En segundo lugar, a su juicio, la categoría 4 se refiere al uso personal y exclusivo y, por tanto, excluye el uso general.

45. El Reino de España sostiene que la expresión «producto farmacéutico» utilizada en la categoría 3 también comprende los productos sanitarios, porque el artículo 168 TFUE ha asimilado los medicamentos y los productos sanitarios al mismo objetivo de protección de la salud, indicando que debe darse la misma protección a unos y a otros.[16] Según el Reino de España, esta interpretación no priva de sentido a la categoría 4, pues se refiere a un uso muy específico de productos sanitarios que no están comprendidos en el término «producto farmacéutico» utilizado en la categoría 3. La inclusión en la categoría 3 de productos sanitarios no destinados a ese uso específico, pero que son «utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios», no es, por tanto, a su entender, una conclusión contradictoria.

46. La amplia interpretación de la expresión «productos farmacéuticos» adoptada por el Reino de España ha llevado a la administración tributaria española (Dirección General de Tributos; en lo sucesivo «DGT») a aplicar un tipo reducido del IVA del 8 %, por ejemplo, a aparatos de diagnóstico para medir la presión sanguínea, termómetros, agujas y material para acupuntura y guantes, máscaras, gorros y batas médicos.

47. Para empezar, coincido con la Comisión en que el artículo 168 TFUE carece de relevancia en este contexto, ya que dicha disposición únicamente se refiere a la calidad y seguridad de los medicamentos y productos sanitarios.

48. Por lo que atañe al argumento del Reino de España según el cual los productos farmacéuticos comprenden productos sanitarios que no están incluidos en la categoría 4, debo decir que considero que el tenor y la estructura de las categorías 3 y 4 son, por sí mismos, evidentes. Si, de hecho, se quisiese que los productos farmacéuticos comprendiesen productos sanitarios a los que no se hace referencia en la categoría 4, habría sido más simple tener una categoría que comprendiese todos los «productos farmacéuticos», incluyendo también el uso específico indicado en la categoría 4, y no dos categorías distintas más concretas.

16 — El artículo 168 TFUE, apartado 4, letra c), cita las «medidas que establezcan normas elevadas de calidad y seguridad de los medicamentos y productos sanitarios» como instrumentos para la consecución de los objetivos establecidos en el artículo 168.

49. La mayoría de las versiones lingüísticas de la Directiva IVA utilizan una palabra derivada del latín *pharmaceuticus*, vinculando la categoría 3 con lo «relativo a los fármacos». Por tanto, el factor relevante a la hora de determinar qué bienes están comprendidos dentro de dicha categoría es la constitución química o bioquímica [17] de los bienes, y no sólo que su uso tenga como finalidad prevenir, diagnosticar, tratar o aliviar enfermedades.

50. Según el tenor de la categoría 4 deben cumplirse los siguientes requisitos para que a los equipos médicos pueda aplicárseles un tipo reducido del IVA: tales bienes tienen que estar destinados al «uso personal y exclusivo de minusválidos». Pueden hacerse dos observaciones acerca de esta redacción: en primer lugar, que la categoría 4 se refiere exclusivamente a productos sanitarios utilizados exclusivamente por humanos, sin hacer mención al uso veterinario. En segundo lugar, que la aplicación de un tipo reducido del IVA a productos sanitarios se reserva al «uso *personal* y exclusivo», excluyendo el uso general.

51. Cabe suponer que si la intención del legislador hubiese sido incluir también los equipos médicos para uso veterinario, como ocurre con los productos farmacéuticos en la categoría 3, habrían sido expresamente incluidos en la categoría 4. Por tanto, resulta evidente que la aplicación de un tipo reducido del IVA a productos sanitarios, material, equipos o instrumental utilizados para diagnosticar y tratar enfermedades de los animales no es conforme con la Directiva IVA.

52. Atendiendo al tenor de la categoría 4 también parece evidente que queda excluido de dicha categoría el uso general de equipos médicos, aparatos o instrumental utilizados en el cuidado de la salud para prevenir o diagnosticar enfermedades, por ejemplo, por médicos y enfermeros, en hospitales o clínicas. Cualquier uso general de productos farmacéuticos, incluso si el término se interpretase ampliamente como sugiere el Reino de España, estaría excluido de la aplicación de un tipo reducido del IVA. No parece que exista ninguna variación por lo que respecta al requisito del uso personal de los equipos médicos en las diferentes versiones lingüísticas. [18]

53. Como he señalado anteriormente, el objetivo de la excepción del tipo reducido del IVA es un objetivo sociopolítico, destinado a atenuar la carga del IVA sobre los individuos por lo que respecta a bienes considerados de primera necesidad. No es coherente con este objetivo aplicar un tipo reducido del IVA a bienes utilizados por profesionales cuando prestan asistencia sanitaria, la cual, por su parte, puede estar exenta del IVA en virtud del artículo 132 de la Directiva IVA.

54. Por tanto, en mi opinión, la aplicación de un tipo reducido del IVA a la entrega de productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente pueden utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, pero que no son «utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos» no está comprendida dentro del ámbito de las categorías 3 y 4.

55. En consecuencia, considero que debe estimarse la segunda imputación de la Comisión.

17 — Recuerdo que como tratamiento de sustitución de enfermedades como el hipotiroidismo y la diabetes dependiente de insulina, antes de que los avances de la biotecnología permitiesen la producción sintética de hormonas humanas, se utilizaban hormonas de origen animal.

18 — Por ejemplo, la versión española del punto 4 del anexo III emplea el término «uso personal y exclusivo».

D. *Tercera imputación: aparatos y complementos susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas de los animales*

56. El tercer motivo del recurso por incumplimiento de la Comisión atañe a la aplicación de un tipo reducido del IVA a aparatos y complementos susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas de los animales. Según la Comisión, esto no está amparado por la categoría 4 porque esta categoría no hace referencia a los animales. Además, la Comisión considera que la disposición española tampoco entra dentro de la categoría 3 porque esos bienes no son productos farmacéuticos.

57. El Reino de España sostiene que los productos sanitarios y veterinarios son productos farmacéuticos en el sentido de la categoría 3.

58. El tenor de la categoría 4, que comprende los equipos médicos, los aparatos y demás instrumental, no hace ninguna referencia al uso veterinario de tales productos. Dado que la categoría 3 menciona expresamente el uso veterinario, puede concluirse que si el legislador de la Unión Europea hubiese pretendido incluir el equipo utilizado para aliviar y tratar las deficiencias de los animales, habría redactado la categoría 4 con arreglo a esta intención.

59. Teniendo, además, en cuenta que la medicina veterinaria se ha diferenciado de la medicina humana también en otros ámbitos del régimen del IVA,[19] debo concluir que la aplicación de un tipo reducido del IVA a aparatos y complementos susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas de los animales no es conforme con la Directiva IVA.

60. En consecuencia, considero que debe estimarse la tercera imputación de la Comisión.

E. *Cuarta imputación: aparatos y complementos esencial o principalmente utilizados para suplir las deficiencias del hombre, pero que no se destinan al uso personal y exclusivo de los «minusválidos»*

61. En el cuarto motivo de su recurso por incumplimiento, la Comisión considera que la aplicación de un tipo reducido del IVA a los aparatos y complementos médicos utilizados *esencial o principalmente* para aliviar deficiencias físicas del hombre, pero que no se destinan al uso personal y exclusivo de los «minusválidos» no es conforme con la Directiva IVA porque la categoría 4 no comprende los equipos médicos destinados al uso general. La Comisión también sostiene que la interpretación que las autoridades españolas hacen del término «discapacitados» es demasiado amplia, siendo en la práctica sinónimo de «enfermos».

62. El Reino de España sostiene que al no haber en la legislación de la Unión Europea una definición del término «discapacitados», ha definido «discapacitados» con arreglo a la terminología utilizada por la Organización Mundial de la Salud (OMS). Según el Reino de España, ello lleva a interpretar, también en el ámbito tributario, que el término «discapacitados» se refiere a todas las personas que sufren alguna incapacidad a causa de una enfermedad.

19 — En la sentencia de 24 de mayo de 1988, Comisión/Italia (122/87, Rec. p. 2685), el Tribunal de Justicia declaró que las prestaciones de servicios realizadas por los veterinarios no podían estar exentas del IVA, aunque la prestación de asistencia sanitaria en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias esté exenta del IVA.

63. Atendiendo al tenor de la categoría 4 resulta evidente que el régimen del tipo reducido del IVA va dirigido a los equipos médicos utilizados para uso exclusivo de las personas discapacitadas, y que dicho uso tiene que ser personal, es decir, no general, como se ha señalado anteriormente. Esto plantea dos cuestiones: en primer lugar, cómo debe entenderse el término «discapacitados» dentro del régimen del IVA de la Unión Europea y, en segundo lugar, si la expresión «uso exclusivo» también comprende el uso al que se hace referencia en el artículo 91, apartado uno.1.6º, párrafo primero, de la Ley española del IVA.

64. Por lo que respecta a la interpretación del término «minusválidos» empleado en la categoría 4, considero que al no haber una definición expresa del término en el contexto del IVA, es posible remitirse a la definición que se ha dado en la Convención de las Naciones Unidas sobre los derechos de las personas con discapacidad, de la cual la Unión Europea es parte:[20] «las personas con discapacidad incluyen a aquellas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales a largo plazo que, al interactuar con diversas barreras, puedan impedir su participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con las demás».[21]

65. Esto sugiere que un elemento esencial de la definición de «discapacitado» es que exista una deficiencia que impida a un individuo participar normalmente en la sociedad a largo plazo. En mi opinión, la causa de la deficiencia no es relevante, ya que el término «minusválidos» empleado en la categoría 4 es suficientemente amplio como para incluir también discapacidades derivadas de enfermedades graves o crónicas, sin ser sinónimo de «enfermos» o de «personas que sufren una dolencia».[22]

66. El ámbito de la categoría 4 está también limitado por el requisito de que un tipo reducido del IVA sólo puede aplicarse a equipos médicos, aparatos e instrumental utilizados para uso *personal y exclusivo* de los discapacitados. Esto excluye el uso general de bienes que, aunque se utilizan para aliviar o tratar deficiencias físicas, son usados en hospitales, centros de salud, clínicas u otras instituciones donde se atiende a los discapacitados. El referido requisito también excluye los bienes que son necesarios para los discapacitados, pero que además tienen otros usos.

67. Determinados bienes pueden estar destinados tanto al uso de los discapacitados como a otros fines. El Tribunal de Justicia ha considerado que la finalidad de la entrega de un bien puede, de hecho, indicar si debe aplicarse o no un tipo reducido del IVA.[23] Sin embargo, en el contexto del presente procedimiento resultaría imposible garantizar que, en la práctica, sólo se beneficiasen del tipo reducido del IVA los discapacitados, que son claramente quienes se pretende que sean beneficiarios de un régimen de tipo reducido del IVA.

68. El Comité del IVA ha declarado en sus orientaciones que «los Estados miembros podrán aplicar un tipo reducido del IVA a los productos específicamente concebidos para las personas discapacitadas (equipos médicos, aparatos y demás instrumental similar) que normalmente son comprados o utilizados únicamente por personas (permanente o temporalmente) discapacitadas para aliviar o tratar

20 — Decisión del Consejo de 26 de noviembre de 2009 relativa a la celebración, por parte de la Comunidad Europea, de la Convención de las Naciones Unidas sobre los derechos de las personas con discapacidad (2010/48/CE) (DO 2010 L 023, p. 35).

21 — Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad, Naciones Unidas, Recopilación de Tratados, vol. 2515, p. 3.

22 — Véase también, por analogía, la sentencia de 11 de julio de 2006, Chacón Navas (C-13/05, Rec. p. I-6467), apartado 44, en la que el Tribunal de Justicia concluye que los conceptos de «discapacidad» y de «enfermedad» no pueden equipararse en el contexto de la Directiva 2000/78/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 2000, relativa al establecimiento de un marco general para la igualdad de trato en el empleo y la ocupación (DO L 303, p. 16).

23 — Véase la sentencia de 3 de marzo de 2011, Comisión/Países Bajos (C-41/09, Rec. p. I-831), apartado 57, en la que el Tribunal de Justicia declaró que a las entregas de caballos con vistas a su sacrificio para ser utilizados en la preparación de productos alimenticios puede aplicárseles un tipo reducido de IVA, aunque no suceda lo mismo con respecto a las entregas de caballos en general.

sus dolencias. Los productos normalmente utilizados para otros fines (por ejemplo, los teléfonos inalámbricos) están excluidos de esa disposición, al igual que los equipos médicos y aparatos concebidos para un uso general y no específicamente para las personas discapacitadas (por ejemplo, los equipos de rayos x)». [24]

69. La Comisión propuso recientemente incluir en la categoría 4 los aparatos o el instrumental especialmente concebidos o adaptados para personas con discapacidad (por ejemplo, teclados en *braille*, automóviles con características especiales) que no pueden acogerse al tipo reducido, a pesar de que responden a las mismas necesidades, [25] pero estos cambios no se incluyeron en la Directiva 2009/47/CE, por la que se modifica la Directiva IVA. [26]

70. En este contexto, debe recordarse que existen otros métodos distintos de los tipos reducidos del IVA a los que pueden recurrir los Estados miembros que quieran atenuar la carga financiera de los discapacitados que necesiten equipos susceptibles de ser utilizados también para otros fines.

71. Por tanto, considero que está excluida del ámbito de la categoría 4 la aplicación de un tipo reducido del IVA a bienes utilizados esencial o principalmente por los discapacitados.

72. En consecuencia, considero que debe estimarse la cuarta imputación de la Comisión.

VII. Conclusión

73. A la vista de las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que:

1) Declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 98 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el anexo III de dicha Directiva, al aplicar un tipo reducido del IVA a las siguientes categorías de bienes:

   — Sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos.

   — Productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente pueden utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, pero que no son «utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos».

   — Aparatos y complementos susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas de los animales.

   — Aparatos y complementos esencial o principalmente utilizados para suplir las deficiencias del hombre, pero que no se destinan al uso personal y exclusivo de los discapacitados.

2) Condene en costas al Reino de España.

24 — Véanse las *VAT Committee guidelines, guidelines resulting from the 54th meeting of 16-18 February 1998* [Orientaciones del Comité del IVA, resultantes de la 54ª Reunión de los días 16, 17 y 18 de febrero de 1998], disponibles en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/IVA/key_documents/IVA_committee/2012_guidelines-IVA-committee-meetings_en.pdf.

25 — COM(2008) 428 final.

26 — DO 2009, L 116, p. 18.