

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

26 de fevereiro de 2015 (\*)

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado — Deduções — Isenções — Fornecimento de próteses dentárias»

Nos processos apensos C-144/13, C-154/13 e C-160/13,

que têm por objeto pedidos de decisão prejudicial apresentados, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisões de 1 e 8 de março de 2013, que deram entrada no Tribunal de Justiça, respetivamente, em 21, 27 e 28 de março de 2013, nos processos

**VDP Dental Laboratory NV**

contra

**Staatssecretaris van Financiën (C-144/13),**

**Staatssecretaris van Financiën**

contra

**X BV (C-154/13),**

**Nobel Biocare Nederland BV (C-160/13),**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, S. Rodin, A. Borg Barthet (relator), M. Berger e F. Biltgen, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 19 de maio de 2014,

vistas as observações apresentadas:

¼ em representação da VDP Dental Laboratory NV, por R. Oorthuizen, belastingadviseur,

¼ em representação da Nobel Biocare Nederland BV, por G. C. Bulk, adviseur,

¼ em representação do Governo neerlandês, por M. Bulterman, M. Noort e J. Langer, na qualidade de agentes,

¼ em representação do Governo estónio, por N. Grünberg, na qualidade de agente,

¾ em representação da Comissão Europeia, por A. Cordewener e E. Manhaeve, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 4 de setembro de 2014,

profere o presente

## **Acórdão**

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objeto a interpretação do artigo 17.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 2005/92/CE do Conselho, de 12 de dezembro de 2005 (JO L 345, p. 19, a seguir «Sexta Diretiva»), e dos artigos 140.º, alíneas a) e b), e 143.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2007/75/CE do Conselho, de 20 de dezembro de 2007 (JO L 346, p. 13, a seguir «diretiva IVA»), lidos em conjugação com os artigos 132.º, n.º 1, alínea e), e 370.º desta diretiva.

2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de três litígios que opõem a VDP Dental Laboratory NV (a seguir «VDP») ao Staatssecretaris van Financiën (a seguir «Staatssecretaris») e o Staatssecretaris à X BV (a seguir «X»), por um lado, e à Nobel Biocare Nederland BV (a seguir «Nobel»), por outro, a propósito da cobrança de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), em relação aos exercícios de 2006 e 2008.

## **Quadro jurídico**

### *Direito da União*

3 Os processos principais dizem respeito à cobrança de IVA em relação aos exercícios de 2006 e 2008. Por conseguinte, as diretivas aplicáveis são a Sexta Diretiva e a diretiva IVA. Consoante o período em causa nos processos principais, importará ter em conta as disposições pertinentes previstas na Sexta Diretiva ou na diretiva IVA.

### *Sexta Diretiva*

4 O artigo 13.º, A, da Sexta Diretiva, relativo às isenções a favor de certas atividades de interesse geral no território do país, dispõe:

«1. Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

e) As prestações de serviços efetuadas no âmbito da sua atividade pelos mecânicos dentistas, e bem assim o fornecimento de próteses dentárias efetuado pelos dentistas e mecânicos dentistas;

[...]»

5 O artigo 17.º desta diretiva, na sua redação resultante do respetivo artigo 28.º F (a seguir

«artigo 17.º da Sexta Diretiva»), sob a epígrafe «Origem e âmbito do direito à dedução», prevê nos seus n.os 1 e 2:

- «1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.
2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:
  - a) O [IVA] devido ou pago em relação a bens que lhe são ou serão entregues e em relação a serviços que lhe são ou serão prestados por outro sujeito passivo devedor do imposto no território do país;
  - b) O [IVA] devido ou pago em relação a bens importados para o território do país;
  - c) O [IVA] devido nos termos do n.º 7, alínea a)[,] do artigo 5.º, do n.º 3 do artigo 6.º e do n.º 6 do artigo 28.º?A;
  - d) O [IVA] devido nos termos do n.º 1, alínea a), do artigo 28.º?A.»

#### Diretiva IVA

6 O artigo 131.º da diretiva IVA enuncia:

«As isenções previstas nos [c]apítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»

7 O artigo 132.º, n.º 1, desta diretiva, antigo artigo 13.º, A, da Sexta Diretiva, dispõe:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

- d) As entregas de órgãos, sangue e leite humanos;
- e) As prestações de serviços efetuadas no âmbito da sua atividade por protésicos dentários, e bem assim o fornecimento de próteses dentárias efetuadas por dentistas e protésicos dentários;

[...]»

8 O artigo 138.º, n.º 1, da referida diretiva enuncia:

«Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.»

9 Nos termos do artigo 140.º da mesma diretiva:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

- a) As aquisições intracomunitárias de bens cuja entrega pelos sujeitos passivos esteja, em qualquer caso, isenta no respetivo território;

b) As aquisições intracomunitárias de bens cuja importação esteja, em qualquer caso, isenta por força do disposto nas alíneas a), b), c) e e) a l) do n.º 1 do artigo 143.º;

[...]»

10 O artigo 143.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA dispõe:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) As importações definitivas de bens cuja entrega pelos sujeitos passivos esteja, em qualquer caso, isenta no respetivo território».

11 O artigo 167.º da diretiva IVA tem a seguinte redação:

«O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»

12 O artigo 168.º desta diretiva, antigo artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, dispõe:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

b) O IVA devido em relação a operações assimiladas a entregas de bens e a prestações de serviços, em conformidade com a alínea a) do artigo 18.º e o artigo 27.º;

c) O IVA devido em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i);

d) O IVA devido em relação a operações assimiladas a aquisições intracomunitárias, em conformidade com os artigos 21.º e 22.º;

e) O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-Membro.»

13 A diretiva IVA prevê igualmente diversas «[d]errogações aplicáveis aos Estados que já faziam parte da Comunidade em 1 de janeiro de 1978», nomeadamente com fundamento no seu artigo 370.º, que prevê:

«Os Estados-Membros que, em 1 de janeiro de 1978, tributavam as operações cuja lista consta da [p]arte A do anexo X podem continuar a tributá-las.»

14 O anexo X desta diretiva, na sua parte A intitulada «Operações que os Estados-Membros podem continuar a tributar», prevê no seu n.º 1:

«Prestações de serviços efetuadas no âmbito da sua profissão por protésicos dentários, bem como entregas de próteses dentárias efetuadas por dentistas e por protésicos dentários».

15 O artigo 90.º CE (atual artigo 110.º TFUE) tinha a seguinte redação:

«Nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que

incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares.

Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções.»

#### *Direito neerlandês*

16 O artigo 11.º, n.º 1, alínea g), 1º, da Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Wet op de omzetbelasting), de 28 de junho de 1968 (*Staatsblad* 1968, n.º 329, a seguir «Código do IVA»), na sua redação em vigor entre 1 de janeiro de 2003 e 1 de janeiro de 2007, dispunha:

«Estão isentos do IVA, em condições a fixar por regulamento da Administração Pública:

os serviços prestados por quem exerça uma profissão regulada pela Lei das profissões do setor da prestação de cuidados individuais de saúde [Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg]; os serviços prestados por psicólogos e por protésicos dentários; o fornecimento de próteses dentárias; o transporte de doentes ou de feridos em ambulância.»

17 Na sua redação em vigor em 2008, o artigo 11.º, n.º 1, alínea g), 1º, deste código tinha a seguinte redação:

«Estão isentos do IVA, em condições a fixar por regulamento da Administração Pública:

O tratamento médico de seres humanos no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas reguladas pela Lei das profissões do setor da prestação de cuidados individuais de saúde e o tratamento de seres humanos por psicólogos; os serviços prestados por protésicos dentários nessa qualidade; o fornecimento de próteses dentárias por dentistas ou protésicos dentários; o transporte de doentes ou de feridos em ambulância.»

18 O artigo 15.º, n.º 2, do referido código, na sua redação em vigor em 2006, enunciava as seguintes regras:

«Na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos dos serviços prestados pelo empresário, na aceção dos artigos 11.º e 28.ºk, a dedução do imposto só poderá ter lugar se estiver em causa a prestação dos serviços mencionados nas alíneas i), j) e k) do artigo 11.º, desde que o adquirente de tais serviços resida ou esteja estabelecido fora da Comunidade ou desde que tais serviços digam diretamente respeito a mercadorias destinadas à exportação fora da Comunidade.»

19 O artigo 17.ºe do Código do IVA enuncia:

«Por decreto do ministério, serão isentas de imposto, nas condições e com os limites nele previstos, as aquisições intracomunitárias de bens:

- a. cuja entrega no território nacional esteja, em qualquer caso, isenta;
- b. cuja importação esteja, em qualquer caso, isenta;
- c. que deem, em qualquer caso, direito a reembolso integral.»

20 O artigo 21.º, alínea c), do Código do IVA dispõe:

«Por decreto do ministério, será concedida isenção de imposto, nas condições e com os limites nele previstos:

a) à importação de mercadorias cuja entrega nos Países Baixos esteja, em qualquer caso, isenta.»

21 O artigo 16.ºa, n.º 1, alínea a), do regulamento de execução do Código do IVA dispõe:

«São consideradas aquisições intracomunitárias na aceção do artigo 17.ºe:

a) as aquisições intracomunitárias de órgãos humanos, de sangue humano e de leite humano.»

### **Litígios nos processos principais e questões prejudiciais**

#### *Processo C?144/13*

22 O litígio no processo principal C?144/13 diz respeito à VDP, estabelecida nos Países Baixos, intermediária na venda de próteses dentárias. Por encomenda prévia de dentistas estabelecidos nos Países Baixos ou fora desse Estado-Membro, aquela manda fabricar as suas próteses dentárias por laboratórios com a qualidade de protésicos dentários estabelecidos tanto fora dos Países Baixos como dentro da União Europeia. Os laboratórios em causa entregam as próteses dentárias à VDP, que, por seu turno, as fornece aos dentistas que as encomendaram. As próteses dentárias que a VDP recebe de Estados que não pertencem ao território aduaneiro da União são declaradas à chegada aos Países Baixos, para a respetiva introdução em livre prática.

23 Na sua declaração para efeitos de IVA, relativa ao primeiro trimestre do ano de 2006, a VDP declarou, no que diz respeito às entregas de próteses dentárias efetuadas nesse período a dentistas estabelecidos nos Países Baixos, que essas entregas estavam isentas de IVA nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alínea g), 1º, do Código do IVA, na redação em vigor até 1 de janeiro de 2008. Além disso, a VDP deduziu o IVA que lhe foi cobrado durante esse trimestre sobre as referidas entregas de próteses dentárias, baseando-se na interpretação do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva dada pelo Tribunal de Justiça no processo que deu origem ao acórdão VDP Dental Laboratory (C?401/05, EU:C:2006:792). O Inspecteur recusou essa dedução, com fundamento no artigo 15.º, n.º 2, do Código do IVA, e indeferiu a reclamação apresentada pela VDP.

24 Em relação às entregas de próteses dentárias efetuadas a dentistas estabelecidos nos Países Baixos, no decurso do terceiro trimestre do ano de 2008, a VDP não pagou, mediante declaração, nenhum IVA, baseando-se no facto de beneficiar, desde 1 de janeiro de 2008, do estatuto de «protésico dentário» na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA, considerando assim que beneficiava de uma isenção nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alínea g), 1º, do Código do IVA. Em conformidade com o artigo 15.º, n.º 2, desse código, a VDP não deduziu o imposto que lhe foi cobrado, no decurso desse trimestre, pelas entregas em causa.

25 Além disso, a VDP declarou e pagou, em relação ao referido trimestre, o imposto respeitante à importação e à aquisição intracomunitária de próteses dentárias provenientes de laboratórios estabelecidos fora dos Países Baixos. No entanto, posteriormente, considerou não ser devedora desse imposto em relação à importação de próteses dentárias declaradas nos termos do artigo 21.º, alínea c), do Código do IVA, lido em conjugação com o artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA, e em relação às aquisições intracomunitárias de tais próteses, nos termos do artigo 17.ºe, alínea a), do Código do IVA, lido em conjugação com o artigo 140.º, alínea a), da diretiva IVA. A reclamação apresentada pela VDP a este propósito foi igualmente indeferida pelo Inspecteur.

26 Quanto ao primeiro trimestre do ano de 2006, o Rechtbank te Haarlem negou provimento

ao recurso da VDP e considerou que a aplicação da isenção nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alínea g), do Código do IVA implicava a exclusão da dedução do imposto a montante, nos termos do artigo 15.º, n.º 2, do Código do IVA. A VDP interpôs recurso de cassação da sentença proferida por esse órgão jurisdicional.

27 Quanto ao terceiro trimestre do ano de 2008, o Rechtbank te Haarlem concedeu provimento ao recurso interposto pela VDP e considerou que, nos termos do artigo 21.º, alínea c), do Código do IVA, lido em conjugação com o artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA, por um lado, e do artigo 17.º e, alínea a), do Código do IVA, lido em conjugação com o artigo 140.º, alínea a), da diretiva IVA, por outro, não era devido nenhum IVA em matéria de importação e aquisição intracomunitária de próteses dentárias, já que na sua origem esteve sempre uma entrega efetuada por um protésico dentário estrangeiro, entrega essa isenta nos Países Baixos. O Staatssecretaris interpôs recurso de cassação contra esta decisão.

28 Segundo o Hoge Raad der Nederlanden, quer o recurso interposto pela VDP quer o interposto pelo Staatssecretaris suscitam questões de direito da União.

29 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 17.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva [...] ser interpretado no sentido de que, se uma disposição legal nacional, contrariamente ao disposto na [mesma] diretiva, prever uma isenção (sendo correlativamente excluído o direito a dedução), o sujeito passivo pode beneficiar do direito a dedução com base no artigo 17.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva?

2) Devem os artigos 143.º, proémio e alínea a), e 140.º, proémio e alíneas a) e b), da [diretiva IVA] ser interpretados no sentido de que as isenções de IVA previstas nestas disposições não se aplicam à importação e à aquisição intracomunitária de próteses dentárias? Em caso de resposta negativa, a aplicação das isenções está sujeita à condição de que as próteses dentárias provenientes do estrangeiro sejam fornecidas por um dentista ou protésico dentário e/ou a um dentista ou protésico dentário?»

#### *Processo C-154/13*

30 O processo C-154/13 diz respeito a X, estabelecida nos Países Baixos, que explora uma clínica dentária cujas atividades estão isentas de IVA e não conferem direito a dedução, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alínea g), 1º, do Código do IVA. No período entre 1 de janeiro e 30 de setembro de 2008, X adquiriu próteses dentárias a um protésico dentário estabelecido na Alemanha, próteses dentárias estas que foram transportadas e entregues a X, a partir da Alemanha, sem cobrança do IVA. X não pagou, mediante declaração, nenhum IVA a título de aquisições intracomunitárias em relação a estas aquisições. O Inspecteur considera, contudo, que estão em causa aquisições intracomunitárias e emitiu um aviso de liquidação adicional.

31 O Rechtbank te 's Gravenhage concedeu provimento ao recurso interposto pela X. Segundo esse órgão jurisdicional, o artigo 17.º e do Código do IVA e o artigo 140.º da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que, no caso da entrega de uma prótese dentária por parte de um dentista ou de um protésico dentário estabelecido fora dos Países Baixos, a correspondente aquisição intracomunitária por parte de um cliente nos Países Baixos está isenta de IVA, tendo em conta que tal entrega também está isenta quando é efetuada nos Países Baixos. O Staatssecretaris interpôs recurso de cassação contra esta decisão e referiu, nomeadamente, a sujeição a imposto das entregas de próteses dentárias na Alemanha.

32 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter

ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem as alíneas a) e b) do artigo 140.º da [diretiva IVA] ser interpretadas no sentido de que a isenção de IVA prevista nestas disposições não se aplica à aquisição intracomunitária de próteses dentárias? Em caso de resposta negativa, a aplicação das isenções está sujeita à condição de que as próteses dentárias provenientes do estrangeiro sejam fornecidas por um dentista ou protésico dentário e/ou a um dentista ou protésico dentário?

2) Caso a isenção de IVA prevista nas alíneas a) e b) do artigo 140.º da [diretiva IVA] (nas condições descritas na [primeira questão]) se aplique à aquisição intracomunitária de próteses dentárias: nos Estados-Membros que tenham aplicado a isenção prevista no artigo 132.º da [diretiva IVA, como é o caso [do Reino] dos Países Baixos, a isenção do IVA também se aplica à aquisição intracomunitária de próteses dentárias provenientes de um Estado-Membro que optou pelo regime derogatório e transitório previsto no artigo 370.º da [diretiva IVA]»

*Processo C-160/13*

33 O processo C-160/13 diz respeito à Nobel, estabelecida nos Países Baixos, que beneficia do estatuto de protésico dentário na aceção do artigo 11.º, n.º 1, alínea g), 1º, do Código do IVA. A Nobel é intermediária na venda de próteses dentárias. Vende e fornece tais próteses, mediante encomenda, a laboratórios dentários estabelecidos nos Países Baixos. As próteses dentárias são fabricadas na Suécia pela sociedade-mãe da Nobel, a AB (a seguir «A»), a qual também é protésico dentário. A A fornece, mediante o pagamento de um preço previamente acordado, as próteses dentárias à Nobel, que as entrega posteriormente aos referidos laboratórios.

34 A A não cobrou IVA em relação às próteses dentárias entregues no mês de dezembro de 2008. No que respeita a estes fornecimentos, a Nobel pagou, mediante declaração, o IVA que incide sobre as aquisições intracomunitárias. Posteriormente, apresentou uma reclamação a esse propósito. O Rechtbank te Haarlem reconheceu-lhe razão e considerou que o artigo 17.º e do Código do IVA e o artigo 140.º da diretiva IVA deviam ser interpretados no sentido de que, em caso de entrega de uma prótese dentária por parte de um dentista ou de um protésico dentário estabelecido fora dos Países Baixos, a correspondente aquisição intracomunitária por parte de um cliente nos Países Baixos está isenta de IVA, tendo em conta que uma entrega desse tipo também está isenta quando é efetuada nos Países Baixos. O Staatssecretaris interpôs recurso de cassação contra a sentença proferida por esse órgão jurisdicional.

35 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem as alíneas a) e b) do artigo 140.º da [diretiva IVA] ser interpretadas no sentido de que a isenção de IVA prevista nestas disposições não se aplica à aquisição intracomunitária de próteses dentárias? Em caso de resposta negativa, a aplicação das isenções está sujeita à condição de que as próteses dentárias provenientes do estrangeiro sejam fornecidas por um dentista ou protésico dentário e/ou a um dentista ou protésico dentário?»

36 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 4 de junho de 2013, os processos C-144/13, C-154/13 e C-160/13 foram apensados para efeitos das fases escrita e oral, bem como do acórdão a proferir.

### **Quanto às questões prejudiciais**

*Quanto à primeira questão no processo C-144/13*



37 Com a primeira questão no processo C?144/13, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 168.º da diretiva IVA, que reproduz o teor do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, deve ser interpretado no sentido de que, quando uma isenção prevista no direito nacional é incompatível com a diretiva IVA, o artigo 168.º desta diretiva não permite que um sujeito passivo beneficie desta isenção e invoque, em simultâneo, o direito a dedução.

38 O Tribunal de Justiça já teve ocasião de declarar que, quando uma isenção prevista no direito nacional é incompatível com a diretiva IVA, o artigo 168.º desta diretiva não permite que um sujeito passivo beneficie desta isenção e invoque, em simultâneo, o direito a dedução (acórdão MDDP, C?319/12, EU:C:2013:778, n.º 45).

39 Com efeito e como salientou a advogada?geral no n.º 37 das suas conclusões, quando um sujeito passivo é confrontado com uma situação deste tipo ou aplica a isenção nacional e renuncia ao direito a dedução, ou sujeita as suas operações a IVA, nos termos do direito da União, e beneficia posteriormente da dedução do imposto a montante.

40 Por conseguinte, há que responder à primeira questão no processo C?144/13 que o artigo 168.º da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, quando a isenção de IVA prevista no direito nacional é incompatível com a diretiva IVA, o referido artigo 168.º não permite que um sujeito passivo beneficie desta isenção e invoque, em simultâneo, o direito a dedução.

*Quanto à segunda questão no processo C?144/13, à primeira questão no processo C?154/13 e à questão no processo C?160/13*

41 Com a segunda questão no processo C?144/13, a primeira questão no processo C?154/13 e a questão no processo C?160/13, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a isenção de IVA prevista no artigo 140.º, alíneas a) e b), e no artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA se aplica à aquisição intracomunitária e à importação de próteses dentárias e, se for caso disso, se o benefício dessa isenção está sujeito à condição de as próteses dentárias provenientes de um Estado?Membro ou de um país terceiro serem fornecidas por um dentista ou protésico dentário e/ou a um dentista ou protésico dentário.

42 Importa observar que os artigos 132.º, 140.º e 143.º da diretiva IVA se inserem no âmbito do regime de isenção previsto no título IX da diretiva IVA, sob a epígrafe «Isenções». Essas disposições preveem um mecanismo de isenção para as operações relativas a determinados bens, quando estejam reunidas certas condições.

43 Ora, o objetivo prosseguido pelas isenções previstas no artigo 132.º, n.º 1, da diretiva IVA visa facilitar o acesso a determinadas prestações de serviços e ao fornecimento de determinados bens, evitando o acréscimo de custos que decorreria da sua sujeição a IVA (v., neste sentido, acórdãos Comissão/Alemanha, C?287/00, EU:C:2002:388, n.º 47, e MDDP, EU:C:2013:778, n.º 26).

44 É jurisprudência constante que as referidas isenções constituem conceitos autónomos do direito da União que têm como objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado?Membro para outro (v., designadamente, acórdãos CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, n.º 15, e Skandia, C?240/99, EU:C:2001:140, n.º 23).

45 Há que recordar, além disso, que o artigo 132.º da diretiva IVA tem por objetivo isentar de IVA certas atividades de interesse geral. Esta disposição não exclui porém todas as atividades de interesse geral da aplicação do IVA, mas apenas isenta as que nela são enumeradas e descritas de maneira muito detalhada (acórdão Institute of the Motor Industry, C?149/97, EU:C:1998:536,

n.º 18).

46 A isenção do fornecimento de próteses dentárias efetuadas por dentistas e protésicos dentários destina-se a garantir que o fornecimento de produtos ligados à saúde não se torne inacessível devido aos custos acrescidos destes produtos se o seu fornecimento estivesse sujeito a IVA (v., em relação ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, atual artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da diretiva IVA, acórdão Comissão/França, C-76/99, EU:C:2001:12, n.º 23).

47 No que se refere ao artigo 140.º, alínea a), da diretiva IVA, este impõe aos Estados-Membros que isentem as aquisições intracomunitárias de bens cuja entrega pelos sujeitos passivos esteja, em qualquer caso, isenta no respetivo território.

48 A título liminar, importa observar, como salientou a advogada-geral no n.º 45 das suas conclusões, que a expressão «no respetivo território» se refere ao Estado-Membro de importação. É o que resulta de uma comparação com disposições como as dos artigos 88.º, 207.º ou 214.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA, que contêm a mesma expressão.

49 Assim, para determinar se uma aquisição intracomunitária de bens está isenta de IVA, importa verificar se a entrega desses mesmos bens está isenta no território do Estado-Membro de destino.

50 Nos processos principais, as aquisições intracomunitárias de próteses dentárias poderão estar abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 140.º, alínea a), da diretiva IVA e beneficiar assim de uma isenção, se estiverem isentas no território do Estado-Membro de destino. Ora, uma vez que o artigo 132.º, n.º 1, alínea e), dessa diretiva impõe aos Estados-Membros a obrigação de isentarem o fornecimento de próteses dentárias efetuadas por dentistas e protésicos dentários, a entrega desse produto no território de um Estado-Membro estará necessariamente isenta, desde que o Estado-Membro não tenha implementado o regime transitório previsto no artigo 370.º da diretiva IVA.

51 Deste modo, as aquisições intracomunitárias de próteses dentárias por dentistas e protésicos dentários estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 140.º, alínea a), da diretiva IVA.

52 Importa, igualmente, observar que a isenção das importações definitivas de bens, prevista no artigo 143.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA, se inspira manifestamente no artigo 140.º, alínea a), desta diretiva, com a diferença de as operações abrangidas pela isenção serem importações definitivas de bens.

53 Com efeito, para determinar se uma importação de bens está isenta de IVA, importa verificar se a entrega desses mesmos bens está isenta no território do Estado-Membro de destino. Resulta, efetivamente, da redação das disposições em questão que o legislador da União previu um mecanismo idêntico para os artigos 140.º, alínea a), e 143.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA.

54 Por conseguinte, há que interpretar estas disposições de forma idêntica.

55 Uma vez que, no que diz respeito às próteses dentárias, o elemento de referência é a existência de uma isenção da entrega de bens no Estado-Membro de destino, há que entender a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA nos mesmos termos que o seu artigo 140.º, alínea a). Deste modo, as importações definitivas de próteses dentárias efetuadas por dentistas e protésicos dentários estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 143.º, n.º 1, alínea a), da referida diretiva.

56 Quanto ao artigo 140.º, alínea b), da diretiva IVA, para determinar se uma aquisição intracomunitária de bens pode beneficiar de isenção num Estado-Membro, bastará verificar se as importações definitivas destes mesmos bens no território do referido Estado-Membro beneficiam de uma isenção nos termos do artigo 143.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva.

57 Quanto à questão das condições necessárias para beneficiar da isenção, importa observar que da própria letra do artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA resulta que esse benefício está sujeito à condição de as próteses dentárias serem fornecidas por dentistas e protésicos dentários.

58 Por conseguinte, há que responder à segunda questão no processo C-144/13, à primeira questão no processo C-154/13 e à questão no processo C-160/13 que o artigo 140.º, alíneas a) e b), e o artigo 143.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que a isenção de IVA neles prevista se aplica à aquisição intracomunitária e à importação definitiva de próteses dentárias fornecidas por dentistas e protésicos dentários, quando o Estado-Membro da entrega ou de importação não implementou o regime transitório previsto no artigo 370.º desta diretiva.

*Quanto à segunda questão no processo C-154/13*

59 Com a segunda questão no processo C-154/13, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 140.º, alíneas a) e b), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a isenção de IVA prevista nesta disposição também se aplica à aquisição intracomunitária de próteses dentárias provenientes de um Estado-Membro que implementou o regime derogatório e transitório previsto no artigo 370.º da diretiva IVA.

60 Importa recordar que o regime comunitário do IVA é o resultado de uma harmonização progressiva das legislações nacionais no âmbito dos artigos 113.º TFUE e 115.º TFUE. Como o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente, esta harmonização, tal como realizada pelas sucessivas diretivas, nomeadamente, pela Sexta Diretiva, é, por enquanto, apenas parcial (acórdãos ORO Amsterdam Beheer e Concerto, C-165/88, EU:C:1989:608, n.º 21, e Eurodental, C-240/05, EU:C:2006:763, n.º 50).

61 Com efeito, a diretiva IVA autorizou os Estados-Membros, nos termos do seu artigo 370.º, a manterem determinadas disposições da sua legislação nacional anteriores a essa diretiva que, sem a referida autorização, seriam incompatíveis com ela (v., neste sentido, acórdãos Idéal tourisme, C-36/99, EU:C:2000:405, n.º 38, e Eurodental, EU:C:2006:763, n.º 51).

62 Assim, decorre da resposta dada à segunda questão no processo C-144/13, à primeira questão no processo C-154/13 e à questão no processo C-160/13 que, para determinar se uma aquisição intracomunitária de próteses dentárias pode beneficiar de uma isenção, importa verificar se a entrega ou a importação destes mesmos bens está isenta no território do Estado-Membro de destino. Daqui resulta que o elemento de referência é constituído pelo regime aplicável no Estado-Membro de destino.

63 Quando esse Estado não implementou o regime derogatório e transitório, previsto no artigo 370.º da diretiva IVA, e aplica, por isso, a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea e), desta diretiva, aplicam-se igualmente as isenções previstas no artigo 140.º, alíneas a) e b), da referida diretiva. Isso sucede independentemente de saber se o Estado-Membro de origem faz uso do referido regime derogatório e transitório enunciado no artigo 370.º da diretiva IVA.

64 Por conseguinte, há que responder à segunda questão submetida no processo C-154/13 que o artigo 140.º, alíneas a) e b), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a isenção de IVA prevista nessa disposição também se aplica à aquisição intracomunitária de próteses dentárias provenientes de um Estado-Membro que implementou o regime derogatório e transitório previsto no artigo 370.º da diretiva IVA.

### **Quanto às despesas**

65 Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

- 1) **O artigo 168.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2007/75/CE do Conselho, de 20 de dezembro de 2007, deve ser interpretado no sentido de que, quando a isenção de imposto sobre o valor acrescentado prevista no direito nacional é incompatível com a Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2007/75, o referido artigo 168.º não permite que um sujeito passivo beneficie desta isenção e invoque, em simultâneo, o direito a dedução.**
- 2) **O artigo 140.º, alíneas a) e b), e o artigo 143.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2007/75, devem ser interpretados no sentido de que a isenção de imposto sobre o valor acrescentado neles prevista se aplica à aquisição intracomunitária e à importação definitiva de próteses dentárias fornecidas por dentistas e protésicos dentários, quando o Estado-Membro da entrega ou de importação não implementou o regime transitório previsto no artigo 370.º da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2007/75.**
- 3) **O artigo 140.º, alíneas a) e b), da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2007/75, deve ser interpretado no sentido de que a isenção de imposto sobre o valor acrescentado prevista nessa disposição também se aplica à aquisição intracomunitária de próteses dentárias provenientes de um Estado-Membro que implementou o regime derogatório e transitório previsto no artigo 370.º dessa diretiva.**

Assinaturas

\* Língua do processo: neerlandês.