Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 26 de febrero de 2015 (*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Deducciones — Exenciones — Suministros de prótesis dentales»

En los asuntos acumulados C-144/13, C-154/13 y C-160/13,

que tienen por objeto varias peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resoluciones de 1 y 8 de marzo de 2013, recibidas en el Tribunal de Justicia el 21, 27 y 28 de marzo de 2013, respectivamente, en los procedimientos entre

VDP Dental Laboratory NV

y

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

y entre

Staatssecretaris van Financiën

y

X BV (asunto C-154/13),

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

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. S. Rodin y A. Borg Barthet (Ponente), la Sra. M. Berger y el Sr. F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 19 de mayo de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de VDP Dental Laboratory NV, por el Sr. R. Oorthuizen, belastingadviseur;
- en nombre de Nobel Biocare Nederland BV, por el Sr. G.C. Bulk, adviseur;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. Bulterman y M. Noort y el Sr. J. Langer, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno estonio, por la Sra. N. Grünberg, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. A. Cordewener y E. Manhaeve, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 4 de septiembre de 2014;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación del artículo 17, apartados 1 y 2, de la 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 su versión modificada por la Directiva 2005/92/CE del Consejo, de 12 de diciembre de 2005 (DO L 345, p. 19) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y de los artículos 140, letras a) y b), y 143, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2007/75/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2007 (DO L 346, p. 13) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), en relación con los artículos 132, apartado I, letra e), y 370 de esta Directiva.

2 Dichas peticiones se presentaron en el marco de tres litigios entre VDP Dental Laboratory NV (en lo sucesivo, «VDP») y el Staatssecretaris van Financiën (en lo sucesivo, «Staatssecretaris») y entre el Staatssecretaris y X BV (en lo sucesivo, «X»), por una parte, y Nobel Biocare Nederland BV (en lo sucesivo, «Nobel»), por otra, en relación con la recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a los ejercicios 2006 y 2008.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Los procedimientos en los litigios principales se refieren a la recaudación del IVA correspondiente a los ejercicios 2006 y 2008. En consecuencia, las Directivas aplicables son la Sexta Directiva y la Directiva del IVA. Según el período de que se trate en el caso de autos, habrá que tener en cuenta las disposiciones pertinentes en los términos formulados en la Sexta Directiva o en la Directiva del IVA.

Sexta Directiva

4 El artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva, relativo a las exenciones en favor de ciertas actividades de interés general en el interior del país, dispone:

«1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

e) las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su profesión por los protésicos dentales, así como el suministro de prótesis dentales realizadas por los dentistas y por los protésicos dentales;

[...]»

5 El artículo 17 de esta Directiva, en su versión dimanante del artículo 28 séptimo de la misma (en lo sucesivo, «artículo 17 de la Sexta Directiva»), bajo el tenor «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», establece en sus apartados 1 y 2:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el [IVA] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

b) el [IVA] debido o pagado por los bienes importados en el interior del país;

c) el [IVA] debido conforme al artículo 5, apartado 7, letra a), al artículo 6, apartado 3 y al artículo 28 *bis*, apartado 6;

d) el [IVA] debido conforme al artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a).»

Directiva del IVA

6 El artículo 131 de la Directiva del IVA establece:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

7 El artículo 132, apartado 1, de esta Directiva, anteriormente artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva, dispone:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

d) las entregas de órganos, sangre y leche humanos;

e) las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su profesión por los protésicos dentales, así como el suministro de prótesis dentales realizadas por los dentistas y por los protésicos dentales;

[...]»

8 El artículo 138, apartado 1, de dicha Directiva establece:

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.»

9 A tenor del artículo 140 de la misma Directiva:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

- a) las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega efectuada por sujetos pasivos esté, en todo caso, exenta en su territorio respectivo;
- b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación esté, en todo caso, exenta en virtud de las disposiciones de las letras a), b), c) y e) a l) del artículo 143;

[...]»

10 El artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA dispone:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

- a) las importaciones definitivas de bienes cuya entrega por los sujetos pasivos del impuesto esté exenta en cualquier caso en su territorio respectivo.»

11 El artículo 167 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

12 El artículo 168 de esta Directiva, antiguo artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, dispone:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

- a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;
- b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;
- c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;
- d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;
- e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

13 La Directiva del IVA prevé también distintas «excepciones para los Estados que eran miembros de la Comunidad el 1 de enero de 1978», en particular, en virtud de su artículo 370, que establece:

«Los Estados miembros que, el 1 de enero de 1978, gravaban las operaciones cuya lista figura en la parte A del anexo X, podrán seguir gravándolas.»

14 El punto 1, de la parte A, titulada «Operaciones que los Estados miembros pueden seguir gravando», del anexo X de esta Directiva, establece:

«Prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su profesión por los protésicos dentales, así como las entregas de prótesis dentales realizadas por los dentistas y por los protésicos dentales.»

15 El artículo 90 CE (en la actualidad artículo 110 TFUE) tenía el siguiente tenor:

«Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.»

Derecho neerlandés

16 El artículo 11, apartado 1, letra g), 1º, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Wet op de omzetbelasting), de 28 de junio de 1968 (*Staatsblad* 1968, nº 329; en lo sucesivo, «Código del IVA»), en su versión vigente del 1 de enero de 2003 al 1 de enero de 2007, disponía:

«En las condiciones que se fijan mediante reglamento, estarán exentos del IVA:

los servicios prestados por profesionales cuya profesión se rija por la Ley relativa a las profesiones en el ámbito de la asistencia sanitaria individual [Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg] o con arreglo a la misma; los servicios de psicólogos y protésicos dentales; los suministros de prótesis dentales; el transporte de enfermos o heridos en ambulancia.»

17 En su versión vigente en 2008, el artículo 11, apartado 1, letra g), 1º, de este Código es del siguiente tenor:

«En las condiciones que se fijan mediante reglamento, estarán exentos del IVA:

el tratamiento médico de la persona en el ejercicio de profesiones médicas y paramédicas reguladas por la Ley relativa a las profesiones en el ámbito de la asistencia sanitaria individual o con arreglo a la misma y el tratamiento de la persona por psicólogos; los servicios prestados por protésicos dentales en tal condición; los suministros de prótesis dentales por dentistas y protésicos dentales; el transporte de enfermos o heridos en ambulancia.»

18 El artículo 15, apartado 2, de dicho Código, en su versión vigente en 2006, establece las siguientes reglas:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen al servicio de prestaciones empresariales con arreglo a los artículos 11 y 28k, sólo procederá deducir el impuesto si se trata de prestaciones mencionadas en el artículo 11, letras i), j) y k), siempre que el adquirente de tales prestaciones resida o esté domiciliado fuera de la Comunidad o que dichas prestaciones recaigan directamente sobre mercancías destinadas a la exportación extracomunitaria.»

19 El artículo 17e del Código del IVA establece:

«En las condiciones y con las limitaciones que el mismo determine, un Decreto ministerial eximirá del impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes:

- a) cuya entrega en los Países Bajos esté exenta en cualquier caso;
- b) para cuya importación deba aplicarse, en cualquier caso, una exención;
- c) que den derecho, en cualquier caso, a su íntegra devolución.»

20 El artículo 21, letra c), del Código del IVA dispone:

«En las condiciones y con las limitaciones que el mismo determine, un Decreto ministerial eximirá del impuesto:

- a) la importación de mercancías cuya entrega en los Países Bajos esté exenta en cualquier caso.»

21 El artículo 16a, apartado 1, letra a), del Decreto de aplicación del Código del IVA dispone:

«Se calificarán como adquisiciones intracomunitarias en el sentido del artículo 17e:

- a) las adquisiciones intracomunitarias de órganos, sangre y leche humanos.»

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-144/13

22 El litigio principal en el asunto C-144/13 se refiere a VDP, domiciliada en los Países Bajos e intermediaria en la venta de prótesis dentales. Previo pedido de dentistas domiciliados en los Países Bajos o fuera de ese Estado miembro, encarga la fabricación de sus prótesis a laboratorios —que tengan la condición de protésicos dentales— domiciliados fuera de los Países Bajos, tanto dentro como fuera de la Unión Europea. Esos laboratorios entregan las prótesis dentales a VDP, quien, a su vez, las expide a los dentistas que las encargaron. Las prótesis dentales que VDP recibe procedentes de Estados que no forman parte del territorio aduanero de la Unión se declaran a su llegada a los Países Bajos para su despacho a libre práctica.

23 En su declaración del IVA correspondiente al primer trimestre del año 2006, VDP declaró que las entregas de prótesis dentales realizadas durante ese período a dentistas domiciliados en los Países Bajos estaban exentas del IVA de conformidad con el artículo 11, apartado 1, letra g), 1º, del Código del IVA, en su versión vigente hasta el 1 de enero de 2008. Además, dedujo el IVA que se le había facturado durante ese trimestre en las entregas de las prótesis en cuestión, basándose en la interpretación del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva dada por el Tribunal de Justicia en el asunto que dio lugar a la sentencia *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792). El Inspecteur denegó esa deducción en virtud del artículo 15, apartado 2, del Código del IVA y desestimó la reclamación presentada por VDP.

24 VDP no presentó ninguna declaración del IVA por las entregas de prótesis dentales realizadas a dentistas domiciliados en los Países Bajos durante el tercer trimestre del año 2008, basándose en que ostentaba, desde el 1 de enero de 2008, la condición de «protésico dental», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, y al considerar, por tanto, que estaba exenta, de conformidad con el artículo 11, apartado 1, letra g), 1º, del Código del IVA. Con arreglo al artículo 15, apartado 2, de dicho Código, VDP no dedujo el impuesto que le había sido facturado durante ese trimestre por las entregas en cuestión.

25 Además, VDP declaró y abonó, en relación con dicho trimestre, el impuesto como consecuencia de la importación y adquisición intracomunitaria de prótesis dentales procedentes de laboratorios domiciliados fuera de los Países Bajos. No obstante, después estimó que, por lo que respecta a la importación de las prótesis declaradas, no era sujeto pasivo de dicho impuesto, de conformidad con el artículo 21, letra c), del Código del IVA, en relación con el artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA, y, por lo que respecta a las adquisiciones intracomunitarias de tales prótesis, de conformidad con el artículo 17e, letra a), del Código del IVA, en relación con el artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA. El Inspecteur también desestimó la reclamación presentada sobre este particular por VDP.

26 Respecto al primer trimestre del año 2006, el Rechtbank te Haarlem desestimó el recurso de VDP y consideró que la aplicación de la exención de conformidad con el artículo 11, apartado 1, letra g), del Código del IVA conllevaba la exclusión de la deducción del impuesto soportado con arreglo al artículo 15, apartado 2, del Código del IVA. VDP recurrió en casación la sentencia dictada por ese tribunal.

27 Respecto al tercer trimestre del año 2008, el Rechtbank te Haarlem estimó fundado el recurso interpuesto por VDP y consideró que, con arreglo, por una parte, al artículo 21, letra c), del Código del IVA, en relación con el artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA, y, por otra, al artículo 17e, letra a), del Código del IVA, en relación con el artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA, en la importación y adquisición intracomunitaria de prótesis dentales no se devenga ningún IVA puesto que se basa siempre en una entrega realizada por un protésico dental extranjero, y tal entrega en los Países Bajos está exenta. El Staatssecretaris recurrió esta resolución en casación.

28 El Hoge Raad der Nederlanden considera que tanto el recurso de casación interpuesto por VDP como el interpuesto por el Staatssecretaris conllevan cuestiones de Derecho de la Unión.

29 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva en el sentido de que el sujeto pasivo tiene derecho a deducción invocando el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva aun cuando una disposición normativa nacional opuesta a la Directiva establece una exención (por lo que se excluye el derecho a deducción)?

2) ¿Deben interpretarse los artículos 143, letra a), y 140, letras a) y b), de la Directiva del IVA en el sentido de que las exenciones del IVA establecidas en esas disposiciones no se aplican a la importación y adquisición intracomunitaria de prótesis dentales? En caso negativo, ¿depende entonces la aplicación de las exenciones de que las prótesis dentales procedentes del extranjero sean entregadas por dentistas o protésicos dentales y/o de que sean entregadas a dentistas o protésicos dentales?»

Asunto C?154/13

30 El asunto C?154/13 se refiere a X, domiciliada en los Países Bajos, que regenta una clínica dental cuyas actividades están, de conformidad con el artículo 11, apartado 1, letra g), 1º, del Código del IVA, exentas del IVA sin derecho a deducción. Durante el período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de septiembre de 2008, X adquirió a un protésico dental domiciliado en Alemania prótesis dentales que fueron transportadas y entregadas a X desde Alemania sin facturar el IVA. Por estas compras, X no presentó ninguna declaración del IVA en concepto de adquisiciones intracomunitarias. El Inspecteur estima, no obstante, que sí se trata de tales adquisiciones y emitió una liquidación complementaria.

31 El Rechtbank te' s-Gravenhage declaró fundado el recurso de X. Según ese tribunal, el artículo 17e del Código del IVA y el artículo 140 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de entregas de prótesis dentales por dentistas o por protésicos dentales domiciliados fuera de los Países Bajos, la correspondiente adquisición intracomunitaria por un cliente en los Países Bajos está exenta del IVA, dado que tal entrega está también exenta cuando se realiza en los Países Bajos. El Staatssecretaris recurrió esta resolución en casación remitiéndose, en particular, a la sujeción al impuesto de las entregas de prótesis dentales en Alemania.

32 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 140, letras a) y b), de la Directiva del IVA en el sentido de que la exención del IVA establecida en esta disposición no se aplica a la adquisición intracomunitaria de prótesis dentales? En caso de respuesta negativa, ¿es un requisito para la aplicación de la exención que las prótesis dentales procedentes del extranjero sean entregadas por dentistas o protésicos dentales y/o que sean entregadas a dentistas o protésicos dentales?

2) Si la exención del IVA establecida en el artículo 140, letras a) y b), de la Directiva del IVA (con sujeción o no a los requisitos mencionados en la primera cuestión) se aplica a la adquisición intracomunitaria de prótesis dentales, ¿se aplica también la exención en Estados miembros como el Reino de los Países Bajos, que han cumplido con la exención establecida en el artículo 132 de la Directiva del IVA, a la adquisición intracomunitaria de prótesis dentales procedentes de un Estado miembro que ha hecho uso del régimen excepcional y transitorio del artículo 370 de la Directiva del IVA?»

Asunto C?160/13

33 El asunto C?160/13 se refiere a Nobel, domiciliada en los Países Bajos, que ostenta la condición de protésico dental en el sentido del artículo 11, apartado 1, letra g), 1º, del Código del IVA. Nobel es un intermediario en la venta de prótesis dentales. Vende y entrega estas prótesis —previo pedido— a laboratorios dentales domiciliados en los Países Bajos. Las prótesis dentales se fabrican en Suecia por la sociedad matriz de Nobel, A AB (en lo sucesivo, «A»), que también es protésico dental. A cambio del precio acordado, A entrega las prótesis a Nobel, que las entrega después a dichos laboratorios.

34 A no facturó IVA en las prótesis dentales entregadas en el mes de diciembre de 2008. Por estos suministros, Nobel abonó, mediante la correspondiente declaración, el IVA que gravaba las adquisiciones intracomunitarias. Después presentó una reclamación al respecto. El Rechtbank te Haarlem la estimó, considerando que el artículo 17e del Código del IVA y el artículo 140 de la Directiva del IVA debían interpretarse en el sentido de que, en el caso de las entregas de prótesis

dentales por dentistas o protésicos dentales domiciliados fuera de los Países Bajos, la correspondiente adquisición intracomunitaria por un cliente en los Países Bajos estaba exenta del IVA, dado que tal suministro está también exento cuando se realiza en los Países Bajos. El Staatssecretaris recurrió en casación la sentencia dictada por ese tribunal.

35 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

¿Debe interpretarse el artículo 140, letras a) y b), de la Directiva del IVA en el sentido de que la exención del IVA establecida en esta disposición no se aplica a la adquisición intracomunitaria de prótesis dentales? En caso de respuesta negativa, ¿es un requisito para la aplicación de la exención que las prótesis dentales procedentes del extranjero sean entregadas por dentistas o protésicos dentales y/o que sean entregadas a dentistas o protésicos dentales?

36 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 4 de junio de 2013 se ordenó acumular los asuntos C?144/13, C?154/13 y C?160/13 a efectos de las fases escrita y oral y de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial del asunto C?144/13

37 Mediante su primera cuestión prejudicial en el asunto C?144/13, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si el artículo 168 de la Directiva del IVA, que recoge el contenido del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que, cuando una exención establecida en el Derecho nacional es incompatible con la Directiva del IVA, el artículo 168 de ésta no permite a un sujeto pasivo acogerse a dicha exención y a la vez reclamar el derecho a deducción.

38 El Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar que, cuando una exención establecida en el Derecho nacional es incompatible con la Directiva del IVA, el artículo 168 de ésta no permite a un sujeto pasivo acogerse a dicha exención y a la vez reclamar el derecho a deducción (sentencia MDDP, C?319/12, EU:C:2013:778, apartado 45).

39 En efecto, como puso de manifiesto la Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, en una situación así, el sujeto pasivo sólo puede elegir entre acogerse a la exención nacional, y renunciar a ejercer el derecho a deducción, o sujetar sus operaciones al IVA en virtud del Derecho de la Unión y así poder beneficiarse del derecho a deducción del impuesto soportado.

40 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión prejudicial del asunto C?144/13 que el artículo 168 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando la exención del IVA establecida en el Derecho nacional es incompatible con la Directiva del IVA, dicho artículo 168 no permite a un sujeto pasivo acogerse a dicha exención y a la vez reclamar el derecho a deducción.

Sobre la segunda cuestión prejudicial del asunto C?144/13, la primera cuestión prejudicial del asunto C?154/13 y la cuestión prejudicial del asunto C?160/13

41 Mediante la segunda cuestión prejudicial del asunto C?144/13, la primera cuestión prejudicial del asunto C?154/13 y la cuestión prejudicial del asunto C?160/13, el tribunal remitente desea que se dilucide, en esencia, si la exención del IVA establecida en los artículos 140, letras a) y b), y 143, letra a), de la Directiva del IVA se aplica a la adquisición intracomunitaria y a la

importación de prótesis dentales y si, en su caso, esa exención está supeditada a que las prótesis dentales se entreguen desde otro Estado miembro o desde un país tercero por dentistas o protésicos dentales, a que se entreguen a dentistas o protésicos dentales o a ambos requisitos cumulativamente.

42 Procede señalar que los artículos 132, 140 y 143 de la Directiva del IVA se enmarcan en el régimen de exención previsto en el título IX de la Directiva del IVA, titulado «Exenciones». Estas disposiciones establecen un mecanismo de exención para operaciones relativas a determinados bienes cuando se cumplen ciertos requisitos.

43 Pues bien, el objetivo perseguido por las exenciones establecidas en el artículo 132, apartado 1, de la Directiva del IVA trata de facilitar el acceso a determinadas prestaciones y el suministro de determinados bienes, al evitar los costes adicionales que se derivarían en caso de estar sujetas al IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Alemania, C?287/00, EU:C:2002:388, apartado 47, y MDDP, EU:C:2013:778, apartado 26).

44 Según jurisprudencia reiterada, dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho de la Unión que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véanse, en particular, las sentencias CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, apartado 15, y Skandia, C?240/99, EU:C:2001:140, apartado 23).

45 Hay que recordar además que el artículo 132 de la Directiva del IVA exime del IVA determinadas actividades de interés general. Sin embargo, dicha disposición no excluye todas las actividades de interés general de la aplicación del IVA, sino que únicamente exime a las que se enumeran y describen en la misma de manera muy detallada (sentencia Institute of the Motor Industry, C?149/97, EU:C:1998:536, apartado 18).

46 La finalidad de la exención del suministro de prótesis dentales realizadas por los dentistas y los protésicos dentales es garantizar que el suministro de productos relacionados con la salud no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dichos productos que se produciría si su suministro fuera sometido al IVA [véase, en relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, actualmente artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, la sentencia Comisión/Francia, C?76/99, EU:C:2001:12, apartado 23].

47 Por su lado, el artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA obliga a los Estados miembros a eximir las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega efectuada por sujetos pasivos esté, en todo caso, exenta en su territorio respectivo.

48 Procede observar, con carácter preliminar, como puso de relieve la Abogado General en el punto 45 de sus conclusiones, que la fórmula «en su territorio respectivo» se refiere al Estado miembro de importación, según se desprende de la comparación con otras disposiciones que contienen la misma formulación, como las de los artículos 88, 207 o 214, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA.

49 Por tanto, para determinar si una adquisición intracomunitaria de bienes está exenta de IVA, habrá que comprobar si la entrega de esos mismos bienes está exenta en el territorio del Estado miembro de destino.

50 En los litigios principales, las adquisiciones intracomunitarias de prótesis dentales podrían incluirse en el ámbito de aplicación del artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA y acogerse, por tanto, a una exención, si están exentas en el territorio del Estado miembro de destino. Pues bien, al obligar el artículo 132, apartado 1, letra e), de esa Directiva a los Estados miembros a eximir el suministro de prótesis dentales realizadas por los dentistas y los protésicos dentales, la

entrega en el territorio de un Estado miembro de ese producto estará necesariamente exenta si el Estado miembro no ha aplicado la normativa transitoria establecida en el artículo 370 de la Directiva del IVA.

51 Por consiguiente, las adquisiciones intracomunitarias de prótesis dentales realizadas por los dentistas y los protésicos dentales están incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA.

52 Procede señalar también que la exención de las importaciones definitivas de bienes establecida en el artículo 143, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA se inspira claramente en el artículo 140, letra a), de esta Directiva, con la diferencia de que las operaciones a las que se refiere la exención son las importaciones definitivas de bienes.

53 En efecto, para determinar si una importación de bienes está exenta de IVA, ha de comprobarse si la entrega de esos mismos bienes está exenta en el territorio del Estado miembro de destino. Del tenor de las disposiciones en cuestión resulta efectivamente que el legislador de la Unión estableció un mecanismo idéntico para los artículos 140, letra a), y 143, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA.

54 De ello se desprende que dichas disposiciones han de interpretarse de idéntico modo.

55 Al ser el elemento de referencia que la entrega de los bienes en el Estado miembro de destino esté exenta, por lo que respecta a las prótesis dentales habrá que referirse a la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA en las mismas condiciones que para su artículo 140, letra a). Así pues, las importaciones definitivas de prótesis dentales realizadas por los dentistas y los protésicos dentales están incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 143, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

56 En lo que atañe al artículo 140, letra b), de la Directiva del IVA, para determinar si una adquisición intracomunitaria de bienes puede acogerse a una exención en un Estado miembro, bastará con comprobar si las importaciones definitivas de esos mismos bienes en el territorio de dicho Estado miembro están exentas con arreglo al artículo 143, apartado 1, letra a), de esa Directiva.

57 En cuanto a los requisitos necesarios para acogerse a la exención, procede señalar que del propio tenor del artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA resulta que esa ventaja requiere que las prótesis dentales sean suministradas por dentistas o protésicos dentales.

58 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión prejudicial del asunto C?144/13, a la primera cuestión prejudicial del asunto C?154/13 y a la cuestión prejudicial del asunto C?160/13 que los artículos 140, letras a) y b), y 143, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que la exención del IVA que establecen se aplica a la adquisición intracomunitaria y a la importación definitiva de prótesis dentales suministradas por los dentistas y los protésicos dentales cuando el Estado miembro de la entrega o de importación no haya aplicado la normativa transitoria establecida en el artículo 370 de esta Directiva.

Sobre la segunda cuestión prejudicial del asunto C?154/13

59 Mediante su segunda cuestión prejudicial en el asunto C?154/13, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 140, letras a) y b), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la exención del IVA establecida en esa disposición se aplica también si la adquisición intracomunitaria de prótesis dentales procede de un Estado miembro que haya aplicado el régimen excepcional y transitorio establecido en el artículo 370 de la Directiva del IVA.

60 Es preciso recordar que el régimen comunitario del IVA es el resultado de una armonización progresiva de las legislaciones nacionales en el marco de los artículos 113 TFUE y 115 TFUE. Como ha declarado en varias ocasiones el Tribunal de Justicia, esta armonización, tal y como se ha realizado mediante directivas sucesivas y, especialmente, por medio de la Sexta Directiva, todavía es una armonización parcial (sentencias ORO Amsterdam Beheer y Concerto, C?165/88, EU:C:1989:608, apartado 21, y Eurodental, C?240/05, EU:C:2006:763, apartado 50).

61 En efecto, la Directiva del IVA, en virtud de su artículo 370, autoriza a los Estados miembros a seguir manteniendo algunas disposiciones de su legislación nacional anteriores a esta Directiva que, de no mediar la mencionada autorización, serían incompatibles con ella (véanse, en este sentido, las sentencias Idéal tourisme, C?36/99, EU:C:2000:405, apartado 38, y Eurodental, EU:C:2006:763, apartado 51).

62 Por consiguiente, de la respuesta dada a la segunda cuestión prejudicial del asunto C?144/13, la primera cuestión prejudicial del asunto C?154/13 y la cuestión prejudicial del asunto C?160/13 resulta que, para determinar si una adquisición intracomunitaria de prótesis dentales puede acogerse a una exención, hay que comprobar si la entrega o la importación de esos mismos bienes está exenta en el territorio del Estado miembro de destino. De ello se desprende que el elemento de referencia es el régimen aplicable en el Estado miembro de destino.

63 Cuando dicho Estado no haya aplicado el régimen excepcional y transitorio establecido en el artículo 370 de la Directiva del IVA y aplique, por tanto, la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra e), de dicha Directiva, se aplicarán también las exenciones previstas en el artículo 140, letras a) y b), de dicha Directiva. Así es, con independencia de si el Estado miembro de origen hace uso de dicho régimen excepcional y transitorio establecido en el artículo 370 de la Directiva del IVA.

64 En consecuencia, es preciso responder a la segunda cuestión prejudicial planteada en el asunto C?154/13 que el artículo 140, letras a) y b), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la exención del IVA establecida en esa disposición se aplica también si la adquisición intracomunitaria de prótesis dentales procede de un Estado miembro que ha aplicado el régimen excepcional y transitorio establecido en el artículo 370 de la Directiva del IVA.

Costas

65 Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo parte de los litigios principales, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

1) **El artículo 168 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 su versión modificada por la Directiva 2007/75/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2007, debe interpretarse en el sentido de que, cuando la exención del impuesto sobre el valor añadido establecida en el Derecho nacional es incompatible con la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2007/75, dicho artículo 168 no permite a un sujeto pasivo acogerse a dicha**

exención y a la vez reclamar el derecho a deducción.

2) Los artículos 140, letras a) y b), y 143, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2007/75, deben interpretarse en el sentido de que la exención del impuesto sobre el valor añadido que establecen se aplica a la adquisición intracomunitaria y a la importación definitiva de prótesis dentales suministradas por los dentistas y los protésicos dentales cuando el Estado miembro de la entrega o de importación no haya aplicado la normativa transitoria establecida en el artículo 370 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2007/75.

3) El artículo 140, letras a) y b), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2007/75, debe interpretarse en el sentido de que la exención del impuesto sobre el valor añadido establecida en esa disposición se aplica también si la adquisición intracomunitaria de prótesis dentales procede de un Estado miembro que ha aplicado el régimen excepcional y transitorio establecido en el artículo 370 de esta Directiva.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.