Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 4 de setembro de 2014 [1]

Processos apensos C-144/13, C-154/13 e C-160/13

VDP Dental Laboratory NV
contra
Staatssecretaris van Financiën,
Staatssecretaris van Financiën
contra
X BV
e
Staatssecretaris van Financiën
contra
Nobel Biocare Nederland BV

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Reino dos Países Baixos)]

«Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado — Isenção de imposto no âmbito da aquisição intracomunitária de bens — Artigo 140.º, alíneas a) e b), da Diretiva 2006/112/CE — Isenção de imposto no âmbito da importação de bens — Artigo 143.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE — Aplicabilidade das isenções ao fornecimento de próteses dentárias isento nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 2006/112/CE — Dedução do imposto pago a montante — Artigo 17.º, n.º 2, alínea a), na redação que lhe foi dada pelo artigo 28.º-F, n.º 1, da Sexta Diretiva 77/388/CEE — Efeito direto — Direito à dedução do imposto pago a montante no caso de operações nacionais isentas em violação do direito da União»

I — **Introdução**

1. O Tribunal de Justiça tem de se pronunciar novamente [2] sobre a tributação de próteses dentárias em imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»). Esta tributação é especial, porque o fornecimento de próteses dentárias está isento de imposto em determinados casos, mas ainda existem Estados-Membros que, baseando-se num regime transitório, tributam todos os fornecimentos de próteses dentárias.

2. No acórdão Eurodental [3], o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de analisar os efeitos destas particularidades sobre o direito à dedução e as consequências para as condições de concorrência dos fornecedores de próteses dentárias em vários Estados-Membros. Também o presente pedido de decisão prejudicial se centra nas referidas condições de concorrência, mas agora relacionadas com as isenções aplicáveis às aquisições intracomunitárias e às importações de países de terceiros, cuja aplicabilidade a próteses dentárias ainda está, com efeito, por esclarecer.

1 — Língua original: alemão.

2 — V., anteriormente, acórdãos Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763) e VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

3 — Acórdão Eurodental (EU:C:2006:763).

3. Para além disso, no seguimento do seu acórdão no primeiro processo VDP Dental Laboratory[4], o Tribunal de Justiça terá de voltar a analisar as consequências, em matéria do direito à dedução, de uma isenção concedida em violação do direito da União. No entanto, o recente acórdão MDDP[5] não terá, deixado em aberto quaisquer questões a esse respeito.

II — **Enquadramento jurídico**

A — *Direito da União*

4. Os processos principais dizem respeito à cobrança de IVA relativo aos anos de 2006 e 2008. Por conseguinte, no presente caso devem ser tidas em consideração tanto a 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[6], na sua versão em vigor em 2006 (a seguir «Sexta Diretiva»), como a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado[7], que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007, na sua versão aplicável em 2008 (a seguir «diretiva IVA»). Por conseguinte, as normas serão a seguir reproduzidas na redação que lhes foi dada pela diretiva IVA ou pela Sexta Diretiva, consoante o período de tributação para o qual é necessária a sua interpretação.

Factos tributáveis

5. De acordo com o artigo 2.º, n.º 1, da diretiva IVA, as seguintes operações estão sujeitas ao IVA:

«a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

b) As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro:

   i) Por um sujeito passivo agindo nessa qualidade […], quando o vendedor seja um sujeito passivo agindo nessa qualidade […];

   […]

c) […]

d) As importações de bens.»

6. O artigo 14.º, n.º 1, da diretiva IVA define as «entregas de bens» como «a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário».

7. As «aquisições intracomunitárias de bens» são definidas pelo artigo 20.º, n.º 1, da diretiva IVA como «a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem».

4 — Acórdão VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).
5 — Acórdão MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778).
6 — JO L 145, p. 1.
7 — JO L 347, p. 1.

8. Nos termos do artigo 30.º, n.º 1, da diretiva IVA «entende-se por 'importação de bens' a introdução na Comunidade de um bem que não se encontre em livre prática na aceção do artigo 24.º do Tratado».

Isenção fiscal das próteses dentárias

9. Nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA, os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

«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».

10. Sob o título «Derrogações aplicáveis até à introdução do regime definitivo», o capítulo I do título XIII da diretiva IVA contém, no entanto, uma exceção à referida isenção na sua Secção 1 («Derrogações aplicáveis aos Estados que já faziam parte da Comunidade em 1 de janeiro de 1978»), cujo artigo 370.º dispõe o seguinte:

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

11. A parte A do anexo X refere, no seu n.º 1, as «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».

Isenções fiscais das aquisições intracomunitárias e das importações de bens

12. De acordo com o artigo 140.º da diretiva IVA, os Estados-Membros isentam, para além disso, 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;

[…]»

13. No caso da importação de países terceiros, os Estados-Membros isentam, nos termos do artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA, as seguintes operações:

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

Isenções das entregas intracomunitárias de bens e das exportações

14. O artigo 138.º, n.º 1, da diretiva IVA prevê a seguinte isenção relativa a uma entrega transfronteiriça no interior da União, que corresponde a uma aquisição intracomunitária:

«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.»

15. O artigo 146.º da Diretiva prevê uma situação análoga em relação à exportação:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) as entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade;

b) as entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no respetivo território, ou por sua conta, para fora da Comunidade, […];

[…]»

Direito à dedução

16. Na redação que lhe foi dada pelo artigo 28.º-F, n.º 1, o artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Diretiva regula da seguinte forma o direito à dedução de um sujeito passivo em relação aos bens ou serviços por ele adquiridos em relação ao período de tributação de 2006 (a seguir «operações a montante»):

«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 próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

b) o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens importados;

c) […]

d) o imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do n.º 1, alínea a), do artigo 28.º-A.

3. Os Estados-Membros concedem igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, previsto no n.º 2, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

[…]

b) Das suas operações isentas nos termos […] do artigo 15.º, […] e nos pontos A) e C) do artigo 28.º-C;

[…]»

17. O artigo 28.º-A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva contém o facto gerador do imposto sobre a aquisição intracomunitária, que corresponde ao artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), da diretiva IVA [8]. O artigo 15.º da Sexta Diretiva regulava as isenções relacionadas com as exportações, atualmente previstas no artigo 146.º da diretiva IVA [9]. O ponto A do artigo 28.º-C previa na Sexta Diretiva a isenção das entregas intracomunitárias, que entretanto consta do artigo 138.º da diretiva IVA [10].

18. As disposições relativas ao direito à dedução do artigo 17.º, n.ºs 1 a 3, na redação que lhe foi dada pelo artigo 28.º-F, n.º 1, da Sexta Diretiva, têm o seu equivalente nos artigos 167.º e 168.º da diretiva IVA.

B — *Direito nacional*

19. O direito neerlandês continha, por princípio, normas equivalentes às referidas disposições do direito da União.

20. No entanto, em 2006 a isenção de próteses dentárias prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA ainda estava transposta, contrariando o direito da União [11], no artigo 11.º, n.º 1, alínea g), ponto 1.º, da lei neerlandesa relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Wet op de omzetbelasting 1968), de uma forma que não exigia que o fornecedor de próteses de dentárias fosse dentista ou protésico dentário.

III — **Processo principal**

21. Todos os processos principais dizem respeito a sujeitos passivos neerlandeses que mandam fabricar próteses dentárias no estrangeiro, para depois as revenderem, enquanto intermediários ou as utilizarem, eles próprios, no âmbito da sua atividade de dentistas. Em todos os processos é controvertida a questão de saber se a aquisição de próteses dentárias provenientes do estrangeiro está isenta de IVA.

A — *Processo C-144/13 (VDP Dental Laboratory)*

22. O processo C-144/13 diz respeito à sociedade neerlandesa VDP Dental Laboratory N. V. (a seguir «VDP»). Por encomenda de dentistas, a VDP mandava fabricar próteses dentárias em laboratórios de próteses dentárias estrangeiros, tanto dentro como fora da União Europeia. O processo principal tem por objeto a dívida em matéria de IVA neerlandês da VDP em relação ao primeiro trimestre de 2006, bem como ao terceiro trimestre de 2008.

23. De acordo com as informações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, em 2006 a VDP ainda não era considerada um protésico dentário na aceção da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA. No entanto, baseando-se no artigo 11.º, n.º 1, alínea g), ponto 1.º, da lei neerlandesa relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a sociedade tratou os seus fornecimentos de próteses dentárias como isentos de imposto. Em simultâneo, e apesar da referida isenção, invocou o direito à dedução em relação às suas operações a montante, baseando-se agora no direito da União. A Administração Fiscal neerlandesa considerou, no entanto, que a VDP não tinha direito à dedução do imposto pago a montante.

8 — V. *supra*, n.º 5.

9 — V. *supra*, n.º 15.

10 — V. *supra*, n.º 14.

11 — V. acórdão VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).

24. De acordo com o órgão jurisdicional de reenvio, a partir de 2008 a VDP passou a ser considerada um protésico dentário na aceção da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA. A VDP passou a tratar os seus fornecimentos de próteses dentárias como isentos, não tendo também invocado qualquer direito à dedução do imposto pago a montante. No entanto, essa sociedade não pretende que as próteses dentárias adquiridas no estrangeiro sejam tributadas como aquisições intracomunitárias ou importações de países terceiros, por entender que beneficia, neste âmbito, da isenção prevista no artigo 140.º, alínea a), ou no artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA.

B — *Processo C-154/13 (X)*

25. No processo C-154/13, o processo principal diz respeito à dívida em matéria de IVA neerlandês de X em relação aos primeiros três trimestres de 2008. Durante este período, X explorou um consultório dentário no qual realizou operações que, de acordo com o disposto no artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA, estão isentas de IVA, pelo que neste âmbito não tinha direito à dedução do imposto pago a montante.

26. No âmbito da sua atividade X adquiriu próteses dentárias a um protésico dentário estabelecido na Alemanha. X considera não estar obrigada ao pagamento de IVA em relação a esta aquisição intracomunitária, por força da isenção prevista no artigo 140.º da diretiva IVA. A Administração Fiscal considera, no entanto, que a referida disposição não é aplicável porque, entre outros motivos, o fornecimento de próteses dentárias não está isento de IVA na Alemanha de acordo com o disposto no artigo 370.º, em conjugação com o n.º 1 da parte A do anexo X, ao contrário do que sucede nos Países Baixos.

C — Processo C-160/13 (Nobel Biocare Nederland)

27. O terceiro processo tem origem num litígio relativo ao IVA devido pela sociedade neerlandesa Nobel Biocare Nederland BV (a seguir «Nobel») relativamente a dezembro de 2008. Durante este período, a Nobel forneceu a laboratórios de odontologia nos Países Baixos próteses dentárias que mandava fabricar na sua sociedade-mãe na Suécia.

28. A Administração Fiscal neerlandesa sujeitou a IVA as próteses dentárias que a Nobel encomendava da Suécia, por considerar que se tratava de uma aquisição intracomunitária. No entanto, a Nobel considera que à referida situação se aplica a isenção prevista no artigo 140.º, alínea a), da diretiva IVA.

IV — **Tramitação do processo no Tribunal de Justiça**

29. Em 21, 27 e 28 de março de 2013, o Hoge Raad, em que estão pendentes os processos principais, submeteu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 267.º TFUE, três pedidos de decisão prejudicial com um conjunto de cinco questões. As questões prejudiciais dizem respeito a dois domínios diferentes.

30. Em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio submete, no processo C-144/13 (VDP Dental Laboratory), uma questão que diz respeito ao direito à dedução em relação ao período fiscal de 2006:

«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 diretiva, previr 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?»

31. Em segundo lugar, de todos os três processos resulta a seguinte questão relativa à isenção das aquisições intracomunitárias:

«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 esta questão: é condição da aplicação da isenção que as próteses dentárias provenientes do estrangeiro sejam fornecidas por um dentista ou protésico dentário e/ou sejam fornecidas a um dentista ou protésico dentário?»

32. No processo C-144/13 (VDP Dental Laboratory) esta questão prejudicial é alargada à interpretação do artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA, que diz respeito às isenções no âmbito das importações de países terceiros.

33. Para além disso, esta questão prejudicial é ainda complementada da seguinte forma no processo C-154/13:

«Caso a isenção de IVA prevista nas alíneas a) e b) do artigo 140.º da [diretiva IVA] (nas condições descritas na questão anterior ou sem as referidas condições) 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 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 derrogatório e transitório previsto no artigo 370.º da [diretiva IVA]?»

34. Após os processos terem sido apensos para efeitos da tramitação processual e do acórdão, a VDP, a Nobel, a República da Estónia, o Reino dos Países Baixos, bem como a Comissão apresentaram observações escritas. Na audiência de 19 de maio de 2014 participaram a Nobel, o Reino dos Países Baixos e a Comissão.

V — **Apreciação jurídica**

A — *Quanto ao direito à dedução*

35. Tal como resulta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial do processo C-144/13, com a sua questão prejudicial relativa ao direito à dedução do IVA pago a montante o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se um sujeito passivo, com base no artigo 17.º, na redação que lhe foi dada pelo artigo 28.º-F, n.º 1, da Sexta Diretiva, também pode invocar um direito à dedução do IVA pago a montante quando não sujeitou as suas operações a imposto, porque o direito nacional, contrariando as disposições do direito da União, previa uma isenção.

36. Esta questão já foi objeto do processo C-319/12 (MDDP) no âmbito da interpretação da diretiva IVA, tendo o mesmo apenas sido decidido após a apresentação do presente pedido de decisão prejudicial.

37. No acórdão MDDP, o Tribunal de Justiça concluiu que o artigo 168.º da diretiva IVA não permite que um sujeito passivo beneficie de uma isenção prevista pelo direito nacional, mas que é incompatível com a diretiva IVA e invoque, em simultâneo, o direito à dedução [12]. Numa situação deste tipo, um sujeito passivo apenas pode, por conseguinte, optar por adotar a isenção nacional, o que tem por efeito a exclusão do direito à dedução, ou por sujeitar as suas operações ao IVA, invocando para tal o direito da União, de forma a beneficiar do direito à dedução.

12 — Acórdão MDDP (EU:C:2013:778, n.º 45).

38. Como nenhum dos participantes no presente processo apresentou argumentos que não tivessem já sido analisados no âmbito do processo MDDP [13], não existem motivos para pôr em causa as conclusões do acórdão MDDP.

39. Esta conclusão também não é posta em causa pelo facto de a Comissão ter alegado na audiência que o presente processo se distingue do processo MDDP no que se refere à matéria de facto, na medida em que a VDP tem de invocar *a posteriori* o seu direito à dedução. É de concordar com a Comissão que a VDP se defronta com o problema de obter dos seus compradores um preço acrescido do IVA, na medida em que, para invocar o direito à dedução, a VDP teria de pagar imposto sobre as suas operações inicialmente consideradas isentas. No âmbito do processo MDP já referi, no entanto, que, em determinadas circunstâncias, um sujeito passivo tem o direito de pedir uma indemnização ao Estado-Membro em causa, caso já não possa repercutir nos seus compradores o IVA cobrado *a posteriori* [14].

40. Por conseguinte, há que responder à questão prejudicial que do artigo 17.º, na redação que lhe foi dada pelo artigo 28.º-F, n.º 1, da Sexta Diretiva, não resulta qualquer direito à dedução do IVA pago a montante para um sujeito passivo que não sujeitou as suas operações a imposto, porque o direito nacional, contrariando as disposições do direito da União, previa uma isenção.

B — *Quanto às isenções previstas no artigo 140.º, alíneas a) e b), bem como no artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA*

41. No que respeita às isenções das aquisições intracomunitárias de bens, de acordo com o disposto no artigo 140.º, alíneas a) e b), bem como das importações de bens de países terceiros nos termos do artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se e, em caso de resposta afirmativa, em que condições as referidas isenções se aplicam às próteses dentárias. Isto porque ambas as disposições fazem depender a isenção de saber se também se verificaria a isenção de imposto se estivesse em causa uma entrega do bem no território nacional.

42. O fornecimento de próteses dentárias no território nacional está isento nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA. No entanto, esta isenção apenas se aplica caso o fornecimento seja efetuado por um dentista ou protésico dentário. No entanto, os artigos 140.°, alíneas a) e b), e 143.°, alínea a), da diretiva IVA exigem, em relação à isenção das aquisições intracomunitárias, bem como das importações de bens de países terceiros, que a entrega esteja isenta «em qualquer caso» no território nacional. Neste sentido, o Reino dos Países Baixos defende — ao contrário das restantes partes no presente processo — que os artigos 140.°, alíneas a) e b), bem como 143.°, alínea a), da diretiva IVA não se aplicam às próteses dentárias.

43. Na minha opinião, esta questão deve ser respondida de forma diferenciada. Tal como irei demonstrar, a isenção fiscal prevista no artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA não se aplica à importação de próteses dentárias de países terceiros (v., *infra*, o ponto 1). O mesmo vale para o artigo 140.º, alínea b), da diretiva IVA (v., *infra*, o ponto 2). No entanto, a isenção prevista no artigo 140.º, alínea a), que também se aplicando, nos pressupostos previstos no artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA, à aquisição intracomunitária de próteses dentárias, deve ser objeto de uma apreciação diferente (v., *infra*, o ponto 3). Esta constatação em nada é alterada se o Estado-Membro de origem do bem não aplicar a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA, ao abrigo do regime transitório previsto no artigo 370.º, conjugado com o n.º 1, parte A do anexo X (v., *infra*, o ponto 4).

13 — V., a este respeito, as minhas conclusões no processo MDDP (EU:C:2013:421, n.ºs 37 a 51).

14 — V. as minhas conclusões no processo MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, n.º 72).

1. Isenção das importações de bens nos termos do artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA

44. Nos termos do artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA, os Estados-Membros isentam de IVA as importações definitivas de bens «cuja entrega pelos sujeitos passivos esteja, em qualquer caso, isenta no respetivo território».

45. A formulação «no respetivo território» diz respeito ao respetivo Estado-Membro da importação. Esta conclusão resulta de uma comparação com disposições como o artigo 88.º, o artigo 207.º ou o artigo 214.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA, que contêm a mesma formulação. Tal como a VDP realçou, pois, corretamente neste contexto, a entrega do bem no Estado-Membro de destino, ou seja, no Estado-Membro para o qual o bem é importado, deve estar isenta de imposto.

46. Considerando a expressão «em qualquer caso», a letra do artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA indicia que a entrega do bem importado deve estar sempre isenta, ou seja, independentemente de outros possíveis pressupostos. Caso uma isenção da entrega de um bem implique, pelo contrário, pressupostos adicionais, como no presente caso sucede com o artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA, a respeito das características do fornecedor, a entrega de um determinado bem não estaria, precisamente, isenta «em qualquer caso».

47. A génese do artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA confirma a interpretação da sua letra. Na Sexta Diretiva, o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), correspondia ao artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA. Nos termos daquela disposição, estavam isentas as importações de bens «cuja entrega pelos sujeitos passivos esteja, em qualquer caso, isenta no território do país». O artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva baseia-se, por seu lado, no artigo 15.º, n.º 1, da proposta da Comissão [15]. Ao contrário do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, posteriormente aprovado pelo Conselho, o artigo 15.º, n.º 1, da proposta da Comissão ainda remetia expressamente para determinadas isenções nacionais. Esta remissão abrangia — com uma exceção [16] — exclusivamente isenções que só dependiam do objeto da entrega se deviam aplicar independentemente de quaisquer outros pressupostos. Não era feita referência à isenção da entrega de próteses dentárias por dentistas e protésicos dentários [17].

48. Neste contexto, a melhor explicação para a diferente redação que a isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva veio a ter acabado por apresentar uma redação diferente é o facto de a única isenção que o artigo 15.º, n.º 1, da proposta da Comissão referia, que estava dependente de outros pressupostos para além do mero objeto da entrega, não ter sido reproduzida na diretiva aprovada. Por conseguinte, fazia, sentido que a referência a isenções que agora apenas se deveriam aplicar independentemente de quaisquer outros pressupostos se resumisse à expressão «em qualquer caso».

49. A interpretação sistemática permite chegar à mesma conclusão. Na sua alínea k), o artigo 143.º prevê nomeadamente a isenção de «importações de ouro efetuadas pelos bancos centrais». De acordo com o disposto no artigo 152.º da diretiva IVA, «as entregas de ouro aos bancos centrais» estão isentas de imposto. Trata-se, por conseguinte, de uma isenção que não isenta de imposto as entregas de ouro em todos os casos, mas apenas quando são efetuadas para um determinado destinatário, designadamente um banco central. No entanto, caso se entendesse que a isenção prevista

15 — Proposta da Sexta Diretiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o volume acrescentado: matéria coletável uniforme, de 20 de junho de 1973 (JO 1973, C 80, p. 1), COM(73) 950 final.

16 — V. artigo 14.º, ponto B, alínea c), da proposta da Sexta Diretiva (já referida na nota 15), que isentava do imposto as entregas aos «organismos encarregados da construção, arranjo e conservação de cemitérios, sepulturas e monumentos comemorativos das vítimas de guerra»; v. a este respeito, o anexo X, parte B, n.º 6, da diretiva IVA.

17 — Artigo 14.º, ponto A, alínea e), da proposta da Sexta Diretiva (já referida na nota 15).

no artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA se aplicava em todos os casos em que a entrega de bens está isenta, se se verificassem os respetivos pressupostos, então a importação de ouro pelos bancos centrais devia estar desde logo isenta por força desta disposição, conjugada com o artigo 152.º da diretiva IVA. Assim sendo, o artigo 143.º, alínea k), que prevê precisamente essa situação, seria supérfluo.

50. Por fim, também da finalidade da isenção prevista no artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA não é possível retirar quaisquer argumentos que apontam para um entendimento mais abrangente do seu âmbito de aplicação.

51. A Comissão, após ter concluído, ainda na proposta da Sexta Diretiva, que a referida isenção «não necessitava de quaisquer esclarecimentos específicos» [18], no decurso do presente processo referiu que a finalidade da mesma está ligada à concretização da igualdade de tratamento das operações transfronteiriças e nacionais. Inicialmente, isto parece plausível. No entanto, se se considerar os efeitos do direito à dedução do imposto pago a montante na cadeia de entregas, acaba por não ser possível falar de igualdade de tratamento.

52. Sem se considerar o direito à dedução do imposto pago a montante na cadeia de entregas, uma interpretação extensiva da isenção prevista no artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA levaria a que não houvesse lugar à tributação da aquisição de um bem em sede de IVA, independentemente de saber se este foi adquirido no território nacional ou num país terceiro. Esta situação é concretizada através do alargamento da isenção aplicável à entrega nacional às importações provenientes de países terceiros.

53. A imagem altera-se caso se tenha em consideração o direito do fornecedor à dedução do imposto pago a montante. Isto porque a isenção da entrega nacional de um bem leva a que o fornecedor, de acordo com o disposto no artigo 168.º da diretiva IVA [19], também não beneficie do direito à dedução do imposto que pagou sobre as prestações que teve de adquirir para produzir o bem. O IVA não dedutível que incide sobre estas prestações adquiridas a montante onera, por conseguinte, a entrega do bem isenta de imposto, ao aumentar os custos da sua produção.

54. No entanto, a situação afigura-se, em regra, diferente quando está em causa a importação de um bem proveniente de países terceiros. Neste caso, o fornecedor estabelecido num país terceiro tem, em princípio, direito à dedução do imposto pago a montante. Com efeito, corresponde à prática fiscal internacional que os bens exportados sejam libertados do ónus do IVA. No caso de exportações da União Europeia, isto é concretizado através da isenção das exportações nos termos do disposto no artigo 146.º e da concessão simultânea do direito à dedução do imposto pago a montante, de acordo com o disposto no artigo 169.º, alínea b), da diretiva IVA [20].

55. Caso, por conseguinte, se verifique regularmente um direito do fornecedor à dedução do imposto pago a montante, no âmbito de operações transfronteiriças, mas não no âmbito de operações nacionais, a isenção prevista no artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA confere também regularmente uma vantagem concorrencial às mercadorias provenientes de países terceiros. Por este motivo, o Reino dos Países Baixos observou, com razão, que no presente caso os fornecedores de países terceiros poderão entregar próteses dentárias sem estarem sujeitos ao IVA, ao contrário dos fornecedores nacionais, caso o artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA também seja aplicável à importação de próteses dentárias de países terceiros.

56. Este tipo de distorções da concorrência apenas pode ser evitado caso também no país terceiro não seja concedido qualquer direito à dedução do IVA pago a montante relativo à entrega para exportação. Como, em regra, esta situação não se verificará, esta vantagem concorrencial dos fornecedores de países terceiros apenas pode ser corrigida — mesmo que de forma imperfeita — por via da tributação

18 — Proposta da Sexta Diretiva (já referida na nota 10), p. 17.

19 — Ou o artigo 17.º, n.º 2, na redação que lhe foi dada pelo artigo 28.º-F, n.º 1 da Sexta Diretiva.

20 — Ou o artigo 17.º, n.º 3, alínea b), na redação que lhe foi dada pelo artigo 28.º-F, n.º 1 da Sexta Diretiva.

da importação de um bem. Isto porque, através da tributação da importação, também o bem proveniente de um país terceiro é sujeito a IVA. Esta sujeição é também definitiva, desde que o adquirente não tenha direito à dedução do imposto pago a montante, nos termos do artigo 168.º, alínea e), da diretiva IVA [21]. Esta situação verifica-se, em particular, quando o adquirente é um consumidor ou quando revende o bem no território nacional, com isenção de IVA. Este último caso verifica-se nos três processos principais. Nenhum dos sujeitos passivos beneficia do direito à dedução do IVA pago a montante relacionado com a aquisição de próteses dentárias, na medida em que todos as revendem isentas de IVA, de acordo com o disposto no artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA.

57. No entanto, a referida tributação em sede de IVA de bens provenientes de países terceiros será, em regra, mais elevada do que a tributação a que a está sujeito um bem entregue no território nacional. Enquanto neste último caso a tributação depende do valor das operações a montante [22], a sujeição ao IVA de bens, que se verifica no âmbito da tributação das importações, orienta-se pelo valor do bem produzido [23]. Por conseguinte, a recusa de concessão da isenção à importação nos termos do artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA acaba por gerar regularmente uma desvantagem concorrencial para as próteses dentárias provenientes de países terceiros.

58. Por conseguinte, nem a isenção nem a tributação das importações de bens provenientes de países terceiros, cuja entrega no Estado-Membro de destino está isenta, fornecem uma solução neutra do ponto de vista da concorrência. Nem de uma, nem da outra forma é possível criar condições de concorrência iguais para os bens provenientes do território nacional e para os bens provenientes de países terceiros. Uma solução neutra do ponto de vista da concorrência não se enquadra nas possibilidades de regulação da diretiva IVA, na medida em que tal pressuporia uma influência no direito de um fornecedor num país terceiro à dedução do imposto pago a montante [24].

59. Nesta perspetiva, importa recordar a jurisprudência assente segundo a qual as isenções previstas na Sexta Diretiva devem ser interpretadas estritamente, dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o IVA é cobrado sobre qualquer entrega de bens e qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo [25]. Este princípio também se aplica às isenções no âmbito das importações. No presente caso, uma interpretação estrita também não privaria de efeitos a isenção prevista no artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA [26], na medida em que, como se viu, o objetivo da igualdade de tratamento, levando em conta os efeitos no fornecedor da dedução do IVA pago a montante, não pode ser concretizado de forma mais eficaz através de uma interpretação extensiva da disposição.

60. Por fim, também se opõem a uma interpretação extensiva consideráveis dificuldades práticas, que tanto o Reino dos Países Baixos como a Comissão referiram com razão. Isto porque uma interpretação extensiva da isenção prevista no artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA implicaria no presente caso, por exemplo, que, em regra, ao passar a fronteira se teria de comprovar que o vendedor no país terceiro é um dentista ou um protésico dentário. Este tipo de dificuldades é evitado quando a isenção prevista no artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA apenas se aplica quando uma isenção é sempre aplicável à entrega de um bem importado, ou seja, apenas devido às características do próprio objeto. Isto porque, normalmente, as características do mesmo são fáceis de determinar quando este passa a fronteira.

21 — Ou o artigo 17.º, n.º 2, alínea b), na redação que lhe foi dada pelo artigo 28.º-F, n.º 1 da Sexta Diretiva.

22 — V. o artigo 73.º da diretiva IVA.

23 — V. o artigo 85.º da diretiva IVA, conjugado com o artigo 29.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO L 302, p. 1).

24 — V. *supra*, n.ºs 55 e 56.

25 — V. apenas os acórdãos Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, n.º 19) e Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, n.º 25).

26 — V., quanto a esta exigência, apenas os acórdãos Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, n.º 42) e Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, n.º 27).

61. Em conclusão, nos termos do artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA, apenas está isenta de imposto a importação de bens provenientes de países terceiros cuja entrega no Estado-Membro de destino está sempre isenta de imposto, ou seja, independentemente de quaisquer outros pressupostos. Por conseguinte, deve responder-se à questão prejudicial relativa ao artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA que esta isenção não é aplicável às importações de próteses dentárias.

2. Isenção das aquisições intracomunitárias nos termos do artigo 140.º, alínea b), da diretiva IVA

62. De seguida deve ser analisada a isenção das aquisições intracomunitárias de bens de acordo com o disposto no artigo 140.º, alínea b), da diretiva IVA. Esta disposição articula-se com a isenção das importações de bens de acordo com o disposto no artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA, que se acaba de analisar. O artigo 140.º, alínea b), da diretiva IVA isenta, designadamente, «as aquisições intracomunitárias de bens cuja importação esteja, em qualquer caso, isenta por força do disposto nas alíneas a), […] do artigo 143.º».

63. Como a referida isenção não se aplica às importações de próteses dentárias [27], as aquisições intracomunitárias de próteses dentárias também não estão isentas nos termos do artigo 140.º, alínea b), da diretiva IVA.

3. Isenção das aquisições intracomunitárias nos termos do artigo 140.º, alínea a), da diretiva IVA

64. As aquisições intracomunitárias de próteses dentárias poderiam, no entanto, estar isentas nas condições previstas no artigo 140.º, alínea a), da diretiva IVA. Esta isenção diz respeito às aquisições intracomunitárias de bens cuja entrega pelos sujeitos passivos esteja, «em qualquer caso», isenta no Estado-Membro de destino.

65. Apesar de a redação do artigo 140.º, alínea a), da diretiva IVA reproduzir visivelmente a isenção das importações de bens provenientes de países terceiros prevista no artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA, as duas disposições não podem ser interpretadas da mesma forma. Pelo contrário, as aquisições intracomunitárias de próteses dentárias estão isentas quando a entrega é efetuada por um dentista ou um protésico dentário [28]. O meu entendimento, que diverge da interpretação do artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA e é partilhado pela VDP, pela Nobel, pela República da Estónia e a Comissão, baseia-se em dois fundamentos.

66. Em primeiro lugar, uma interpretação idêntica das duas disposições esvaziaria de qualquer conteúdo autónomo a isenção das aquisições intracomunitárias prevista no artigo 140.º, alínea a), da diretiva IVA, na medida em que, neste caso, a mesma não iria além do conteúdo normativo da isenção prevista na alínea b) do artigo 140.º da diretiva IVA, na parte que esta, por seu lado, remete para a isenção prevista no artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA.

67. Em segundo lugar, uma interpretação divergente do artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA impõe-se por força do artigo 90.º e do artigo 93.º CE (atuais artigos 110.º e 113.º TFUE), na medida em que um ato do direito da União como a diretiva IVA deve ser interpretado em conformidade com o direito primário no seu conjunto [29].

27 — V. *supra*, n.ºs 44 a 61.

28 — V., desde logo, as minhas conclusões no processo VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:537, n.º 44).

29 — V. acórdãos Sturgeon e o. (C-402/07, EU:C:2009:716, n.º 48), Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, n.º 43) e Comissão/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, n.º 40).

68. Nos termos do artigo 90.º CE (atual artigo 110.º TFUE), nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas superiores às que incidam sobre produtos nacionais similares. A disposição tem por objetivo assegurar a livre circulação das mercadorias entre os Estados-Membros, em condições normais de concorrência, através da eliminação de qualquer forma de proteção que possa resultar da aplicação de imposições internas discriminatórias relativamente a produtos originários de outros Estados-Membros [30].

69. Assegurar condições iguais de concorrência é também a *ratio legis* do artigo 93.º CE (atual 113.° TFUE), com base no qual a diretiva IVA foi adotada. Nos termos da referida disposição, a harmonização dos impostos sobre o volume de negócios nos Estados-Membros visa o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e, em particular, evitar as distorções de concorrência.

70. De ambas as disposições do Tratado resulta que o artigo 140.º, alínea a), da diretiva IVA deve, tanto quanto possível, ser interpretado de forma a evitar distorções de concorrência entre os Estados-Membros. Neste âmbito, relativamente a países terceiros, a situação concorrencial intracomunitária apresenta diferenças em dois aspetos.

71. Por um lado, por princípio na União as isenções na União estão reguladas de forma uniformizada pela diretiva IVA. Por conseguinte, uma isenção deve, por princípio, ser aplicada de forma igual tanto no Estado-Membro de origem como no Estado-Membro de destino.

72. Por outro, a entrega transfronteiriça de um bem, que está isenta de imposto caso seja efetuada em território nacional, também não permite a dedução do IVA pago a montante. Isto porque, no acórdão Eurodental, o Tribunal de Justiça decidiu que as operações isentas nos termos do artigo 13.º da Sexta Diretiva não dão direito à dedução do IVA pago a montante, mesmo quando tenham natureza intracomunitária [31]. Assim, uma aquisição intracomunitária isenta nos termos do artigo 138.º da diretiva IVA não confere o direito à dedução do IVA pago a montante — ao contrário do que sucede nos termos do artigo 169.º, alínea b), da diretiva IVA [32] — quando uma entrega deste tipo está sujeita a uma isenção especial, como aquela que está prevista no atual artigo 132.º da diretiva IVA, entre outras.

73. Deste modo está, por princípio, garantida na União a neutralidade em matéria de concorrência do IVA no âmbito do comércio de próteses dentárias. Isto porque as condições para a dedução, pelo fornecedor, do IVA pago a montante são iguais, tanto no caso interno como no caso intracomunitário. Em nenhuma das situações se verifica o direito do fornecedor à dedução do IVA pago a montante no caso de isenções uniformemente aplicadas na União. Por conseguinte, tanto as próteses dentárias adquiridas no território nacional, como as provenientes de um outro Estado-Membro, estão sujeitas nos mesmos casos a IVA pago a montante no âmbito da sua produção, não dedutível [33]. Neste contexto — e ao contrário do que sucede no caso das importações de países terceiros [34] —, a isenção das aquisições intracomunitárias de um bem, caso a entrega do bem em território nacional também esteja isenta, visa efetivamente concretizar a igualdade de tratamento de operações internas e transfronteiriças.

30 — Acórdão Stadtgemeinde Frohnleiten und Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, n.º 30) quanto ao artigo 90.º CE.

31 — Acórdão Eurodental (EU:C:2006:763, n.º 37).

32 — Ou o artigo 17.º, n.º 3, alínea b), na redação que lhe foi dada pelo artigo 28.º-F, n.º 1, da Sexta Diretiva.

33 — As diferenças apenas resultam do facto de o IVA pago a montante poder variar em virtude da aplicação pelos Estados-Membros de taxas de imposto diferentes consoante a origem das operações adquiridas a montante, na medida em que de, acordo com o disposto nos artigos 96.° a 105.° da dretiva IVA, as taxas de imposto apenas estão parcialmente harmonizadas.

34 — V. *supra*, n.ºs 53 a 55.

74. Neste contexto, não surpreende que já no acórdão Eurodental o Tribunal de Justiça tenha dado a entender *en passant* que a isenção prevista no artigo 140.º, alínea a), da diretiva IVA também se pode aplicar a próteses dentárias [35], e já anteriormente o Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado se tinha pronunciado no mesmo sentido [36].

75. Esta isenção pressupõe que o fornecedor no Estado-Membro de origem é dentista ou protésico dentário, na medida em que apenas neste caso se verifica uma igualdade de tratamento das entregas nacionais e intracomunitárias. Isto levanta, no entanto, algumas dificuldades práticas no âmbito da determinação efetiva dos pressupostos para a isenção. Neste sentido, é mais fácil realizar uma fiscalização no interior da União do que no caso das importações provenientes de um país terceiro [37], na medida em que, em primeiro lugar, na União existe a assistência mútua em matéria fiscal [38] e, em segundo, o controlo não tem de ser realizado na fronteira, podendo ser efetuado no âmbito do procedimento tributário normal.

76. Assim, e ao contrário do artigo 143.º, alínea a), o artigo 140.º, alínea a), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que é aplicável às aquisições intracomunitárias de próteses dentárias quando o fornecedor é um dentista ou um protésico dentário, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA.

4. Influência da derrogação prevista no artigo 370.º da diretiva IVA

77. Por fim, importa ainda esclarecer a questão de saber se o artigo 140.º, alínea a), da diretiva IVA também deve ser aplicado quando as próteses dentárias fornecidas são provenientes de um Estado-Membro que, ao abrigo do artigo 370.º, conjugado com o anexo X, parte A, n.º 1, da diretiva IVA, não aplica a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA, continuando, por conseguinte, a tributar o fornecimento de próteses dentárias.

78. A este respeito, o Reino dos Países Baixos entende que, num caso deste tipo, a isenção não pode ser aplicada para evitar distorções de concorrência.

79. Uma derrogação deste tipo não pode ser baseada na letra da isenção prevista no artigo 140.º, alínea a), da diretiva IVA, pois este, tal como se viu, apenas diz respeito à existência de uma isenção no Estado-Membro de destino, mas não no Estado-Membro de origem [39].

80. No entanto, um Estado-Membro que, nos termos do artigo 370.º, conjugado com o anexo X, parte A, n.º 1, da diretiva IVA, tributa a entrega de próteses dentárias em todas as ocasiões encontra-se, em última análise, na mesma situação concorrencial que um país terceiro. O fornecedor, porque não está sujeito neste Estado-Membro à isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA, mas apenas à isenção das entregas no território nacional, prevista no artigo 138.º da diretiva IVA, pode invocar o direito à dedução total do IVA sobre as suas operações a montante no âmbito da entrega noutro Estado-Membro, nos termos do artigo 169.º, alínea a), da diretiva IVA [40]. Por conseguinte, as próteses dentárias provenientes deste Estado-Membro podem ser entregues sem estarem sujeitas ao IVA. Daqui resulta — tal como no caso de uma entrega proveniente de um país terceiro [41] — uma vantagem concorrencial para sujeitos passivos estabelecidos neste Estado-Membro.

35 — V. acórdão Eurodental (EU:C:2006:763, n.º 40) quanto à norma anterior, constante do artigo 28.º-C, Parte B, alínea a), da Sexta Diretiva.

36 — V. as orientações do Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovadas na sua 56.ª reunião de 13-14 de outubro de 1998, sobre a norma anterior, constante do artigo 28.º-C, parte B, alínea a), da Sexta Diretiva.

37 — V. *supra*, n.º 60.

38 — V. o Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho de 7 de outubro de 2010 relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (reformulação) (JO L 268, p. 1).

39 — V. *supra*, n.º 45.

40 — Ou o artigo 17.º, n.º 3, alínea b), na redação que lhe foi dada pelo artigo 28.º-F, n.º 1, da Sexta Diretiva.

41 — V. *supra*, n.º 55.

81. No âmbito da análise do artigo 143.º, alínea a), da diretiva IVA, proponho uma interpretação estrita da isenção das importações provenientes de países terceiros, especialmente para compensar esta vantagem concorrencial [42]. Porém, não considero apropriado que transpor esta interpretação estrita da isenção das aquisições intracomunitárias prevista no artigo 140.º, alínea a), da IVA para o caso em que no Estado-Membro de origem não se verifica a isenção da entrega de próteses dentárias, ao abrigo da derrogação prevista no artigo 370.º da diretiva IVA.

82. Em primeiro lugar, esta situação acabaria por desfavorecer a situação concorrencial desse Estado-Membro de origem, pois que, tal como já expliquei em relação a países terceiros [43], devido à tributação das aquisições intracomunitárias a prótese dentária proveniente desse Estado-Membro estará, em regra, sujeita a uma tributação mais elevada em sede de IVA do que uma prótese dentária proveniente de um outro Estado-Membro, que apenas está sujeita a IVA pago a montante não dedutível. Porém, nos Estados-Membros — ao contrário do que sucede nos países terceiros — , este desfavorecimento de bens importados é problemático, atendendo à respetiva proibição pelo artigo 90.º CE (atual artigo 110.º TFUE) [44].

83. Em segundo lugar, o Tribunal de Justiça já decidiu, no acórdão Eurodental, a respeito das distorções de concorrência resultantes das diferenças na legislação aplicável ao direito à dedução do imposto pago a montante [45], que esta situação é uma consequência de ainda não se verificar uma harmonização integral da tributação do IVA [46]. Por conseguinte, as distorções de concorrência criticadas, com razão, pelo Reino dos Países Baixos constituem uma consequência da derrogação prevista no artigo 370.º da diretiva IVA e não de uma interpretação demasiado extensiva da isenção prevista no artigo 140.º, alínea a), da diretiva IVA.

84. Se a origem do problema for, pois, a derrogação prevista no artigo 370.º da diretiva IVA, a solução também apenas pode ser encontrada neste contexto. Nesse sentido, pergunto-me se esta disposição cumpre as exigências estabelecidas pelo direito primário, em particular o princípio da igualdade de tratamento, o que vale tanto em relação ao princípio geral da igualdade de tratamento constante do artigo 20.º da Carta dos Direitos Fundamentais, que se aplica aos sujeitos passivos, como também em relação ao princípio especial da igualdade de tratamento previsto no artigo 4.º, n.º 2, TUE, que se aplica entre os Estados-Membros. Isto porque o artigo 370.º da diretiva IVA não constitui o caso típico de uma harmonização meramente progressiva, que deixa a todos os Estados-Membros suficiente margem para diferentes regimes nacionais. Pelo contrário, esta disposição apenas permite a Estados-Membros específicos [47] a derrogação das disposições da diretiva IVA relativas a isenções que, no entanto, são vinculantes para os outros Estados-Membros [48]. Semelhantes diferenças de tratamento dos Estados-Membros, bem como as diferenças de tratamento, daí resultantes, dos sujeitos passivos estabelecidos nesses Estados-Membros, podem ser justificadas durante um período transitório, com vista à concretização de um objetivo de harmonização [49]. No entanto, no presente caso não está previsto qualquer limite no tempo para a derrogação prevista no artigo 370.º da diretiva IVA. Por conseguinte, as diferentes competências dos Estados-Membros no que respeita à aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA já existem desde a entrada em vigor da Sexta Diretiva, ou seja, há mais de 36 anos [50].

42 — V. *supra*, n.º 56.

43 — V. *supra*, n.º 57.

44 — V. *supra*, n.º 68.

45 — V. *supra*, n.º 72.

46 — Acórdão Eurodental (EU:C:2006:763, n.os 48 a 53).

47 — V., quanto às condições estritas para a invocação das derrogações previstas na diretiva IVA pelos Estados-Membros que aderiram posteriormente à União, o acórdão Comissão/Polónia (C-49/09, EU:C:2010:644, n.º 42), a respeito do artigo 115.º da diretiva IVA.

48 — Esta circunstância não é tida em consideração pelo acórdão Jetair e BTW-eenheid BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, n.os 44 a 51), que analisou o artigo 370.º da diretiva IVA noutro contexto.

49 — V., quanto às diferenças de tratamento de operadores económicos, o acórdão Arcelor Atlantique e Lorraine e o. (C-127/07, EU:C:2008:728, n.º 69); v. neste sentido também o acórdão Eurodental (EU:C:2006:763, n.º 52).

50 — V. o artigo 28.º, n.º 3, alínea a) e n.º 4, conjugado com o anexo E, n.º 2, da Sexta Diretiva.

85. No entanto, a questão da compatibilidade do artigo 370.º da diretiva IVA com o artigo 20.º da Carta dos Direitos Fundamentais, e com o artigo 4.º, n.º 2, TFUE, ultrapassa o objeto do presente pedido de decisão prejudicial e apenas poderia ser analisada pelo Tribunal de Justiça no âmbito de um processo diferente. Independentemente desta situação, e tendo em consideração as distorções de concorrência demonstradas pelo Reino dos Países Baixos, o legislador da União é chamado a fazer cumprir as exigências constantes do artigo 113.º TFUE, através de uma configuração correspondente da diretiva IVA.

86. No que respeita à presente questão, conclui-se que o artigo 140.º, alínea a), da diretiva IVA também se aplica quando as entregas das próteses dentárias provêm de um Estado-Membro que não aplica a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da diretiva IVA, ao abrigo do artigo 370.º, em conjugação com o anexo X, parte A, n.º 1, da diretiva IVA.

VI — **Conclusão**

87. Atendendo às considerações que precedem, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo às questões prejudiciais:

«1) Do artigo 17.º, na redação que lhe foi dada pelo artigo 28.º-F, n.º 1, 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, na sua versão em vigor em 2006, não resulta qualquer direito à dedução do IVA pago a montante para um sujeito passivo que não sujeitou as suas operações a imposto, porque o direito nacional, contrariando as disposições do direito da União, previa uma isenção.

2) A isenção prevista no artigo 140.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, na sua versão aplicável em 2008, aplica-se às aquisições intracomunitárias de próteses dentárias quando o fornecedor, nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 2006/112, é um dentista ou protésico dentário. Isto vale independentemente de o Estado-Membro de origem ter ou não recorrido à derrogação prevista no artigo 370.º, conjugado com o anexo X, parte A, n.º 1, da Diretiva 2006/112.

3) Nos termos do artigo 143.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, a importação de próteses dentárias não está, em nenhum caso, isenta de imposto.

4) Nos termos do artigo 140.º, alínea b), conjugado com o artigo 143.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, a aquisição intracomunitária de próteses dentárias não está, em nenhum caso, isenta de imposto.»