Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 27 de junio de 2019*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 132, apartado 1, letra c) — Exenciones — Profesiones médicas y sanitarias — Quiropráctica y osteopatía — Artículo 98 — Anexo III, puntos 3 y 4 — Medicamentos y dispositivos médicos — Tipo reducido — Suministro en el marco de intervenciones o tratamientos con fines terapéuticos — Tipo normal — Suministro en el marco de intervenciones o tratamientos con fines estéticos — Principio de neutralidad fiscal — Mantenimiento de los efectos de una normativa nacional incompatible con el Derecho de la Unión»

En el asunto C-597/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional, Bélgica), mediante resolución de 28 de septiembre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de octubre de 2017, en el procedimiento entre

Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y Bart Vandendries,

Belgische Unie van Osteopaten y otros,

Plast.Surg. BVBA y otros,

Belgian Society for Private Clinics VZW y otros

y

Ministerraad,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por la Sra. C. Toader, Presidenta de Sala, y los Sres. L. Bay Larsen (Ponente) y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sr. E. Tanchev;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y de Bart Vandendries, por la Sra. E. Maes y el Sr. M. Denef, advocaten;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

– en nombre de Belgische Unie van Osteopaten y otros, por los Sres. B. Hermans y J. Bosquet, advocaten, y por la Sra. H. Van den Keybus, avocate;

– en nombre de Plast.Surg. BVBA y otros, por el Sr. T. De Gendt, advocaat;

– en nombre del Gobierno belga, por los Sres. J.-C. Halleux y P. Cottin y por la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno francés, por el Sr. D. Colas y por las Sras. E. de Moustier y A. Alidière, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. P. Vanden Heede, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 98, del artículo 132, apartado 1, letras b), c) y e), del artículo 134 y del anexo III, puntos 3 y 4, 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 2006, L 347, p. 1).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre, por una parte, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y Bart Vandendries, Belgische Unie van Osteopaten y otros, Plast.Surg. BVBA y otros y Belgian Society for Private Clinics VZW y otros, y por otra, el Ministerraad (Consejo de Ministros, Bélgica), que tiene por objeto un recurso de anulación de disposiciones de Derecho belga relativas a las modalidades de aplicación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a las prestaciones de asistencia sanitaria y a las entregas de medicamentos y dispositivos médicos.

Marco jurídico

Directiva 2006/112

3 El artículo 96 de la Directiva 2006/112 dispone:

«Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.»

4 Con arreglo al artículo 98 de dicha Directiva:

«1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.

2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.

[…]»

5 El artículo 132, apartado 1, de la referida Directiva está redactado como sigue:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[…]

b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos;

c) la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate;

[…]

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;

[…]».

6 El artículo 134 de esa misma Directiva dispone:

«Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, en los siguientes casos:

a) cuando las operaciones no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;

b) cuando las operaciones estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA.»

7 El anexo III de la Directiva 2006/112, titulado «Lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrán estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere el artículo 98», menciona en su punto 3 «los productos farmacéuticos del tipo de los utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios, incluidos los contraceptivos y los productos de higiene femenina».

8 En el punto 4 de dicho anexo figuran «los equipos médicos, los aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos, incluida la reparación de dichos bienes y la entrega de asientos infantiles para acoplar en automóviles».

Derecho belga

9 El artículo 110 de la wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (Ley sobre medidas de fomento del empleo e incremento del poder adquisitivo), de 26 de diciembre de 2015 (*Belgisch Staatsblad*, de 30 de diciembre de 2015, p. 80634; en lo sucesivo, «Ley de 26 de diciembre de 2015»), dispone:

«En el artículo 44 del Código del impuesto sobre el valor añadido, reemplazado por la Ley de 28 de diciembre de 1992 y modificado por última vez mediante la Ley de 12 de mayo de 2014, se introducirán las siguientes modificaciones:

a) El apartado 1 se sustituirá por el texto siguiente:

"§ 1 Estarán exentas del impuesto las prestaciones de servicios realizadas, en ejercicio de su actividad habitual, por las siguientes personas:
1º los médicos, los dentistas y los fisioterapeutas.

La exención prevista en el número 1º no se aplicará a las prestaciones de servicios realizadas por médicos que tengan por objeto intervenciones y tratamientos con fines estéticos:
a) cuando dichas intervenciones y tratamientos no estén recogidos en la nomenclatura de las prestaciones sanitarias en el marco del seguro obligatorio de enfermedad e invalidez;
b) cuando dichas intervenciones y tratamientos, aunque estén recogidos en la nomenclatura de las prestaciones sanitarias en el marco del seguro obligatorio de enfermedad e invalidez, no cumplan los requisitos para obtener un derecho al reembolso de conformidad con la normativa en materia de seguro obligatorio de asistencia sanitaria y prestaciones sociales;
2º las matronas, enfermeros y auxiliares de enfermería;
3º las personas que ejerzan una profesión paramédica reconocida y regulada, en lo que respecta a sus prestaciones de naturaleza paramédica que estén recogidas en la nomenclatura de las prestaciones sanitarias en el marco del seguro obligatorio de enfermedad e invalidez";

b) En el apartado 2, su punto 1º se sustituirá por el texto siguiente:
"1º a) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las prestaciones de servicios y entregas de bienes relacionadas directamente con las mismas que realicen en el ejercicio de su actividad habitual los establecimientos hospitalarios y psiquiátricos, las clínicas y los dispensarios.

Estarán excluidos de la exención prevista en la letra a) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las prestaciones de servicios y entregas de bienes relacionadas directamente con las mismas que se refieran a las intervenciones y los tratamientos mencionados en el apartado 1, punto 1º, párrafo segundo;
b) los transportes de personas enfermas o heridas mediante vehículos especialmente equipados al efecto."»

10 El tribunal remitente precisa que, en virtud del artículo 1, párrafo segundo, letra a), del koninklijk besluit nr. 20 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekrachtigt (Real Decreto n.º 20 por el que se establecen los tipos de gravamen del impuesto sobre el valor añadido y se determina el reparto de los bienes y servicios en función de esos tipos), de 20 de julio de 1970 (*Belgisch Staatsblad*, de 31 de julio de 1970, p. 7920), los medicamentos y los dispositivos médicos están normalmente sometidos en Bélgica a un tipo reducido del IVA del 6 %.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 En los meses de mayo y junio de 2016, algunos quiroprácticos, osteópatas, cirujanos plásticos y determinadas uniones profesionales interpusieron ante el tribunal remitente varios recursos que tenían por objeto, en particular, la anulación del artículo 110 de la Ley de 26 de diciembre de 2015.

12 Los recursos interpuestos por quiroprácticos y osteópatas y algunas de sus uniones profesionales se basan, esencialmente, en una supuesta infracción del artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112. Consideran que el artículo 110 de la referida Ley es incompatible con dicha disposición en la medida en que, sin justificación razonable, exige que la exención del IVA establecida en él se aplique únicamente a las personas que practiquen una profesión médica o sanitaria regulada, estatuto del que no disfrutan en Derecho belga las profesiones de quiropráctico y de osteópata.

13 En lo que respecta a los recursos interpuestos por cirujanos plásticos, estos se basan, en particular, en la existencia en Derecho belga de una diferencia de trato injustificada entre los medicamentos y los dispositivos médicos suministrados en el contexto de intervenciones y tratamientos con fines estéticos y los suministrados en el marco de intervenciones y tratamientos con fines terapéuticos, ya que únicamente los segundos están sometidos a un tipo reducido del IVA.

14 Además, el tribunal remitente indica que el Consejo de Ministros formuló ante él la pretensión subsidiaria de que mantuviera transitoriamente los efectos de las disposiciones que, en su caso, decidiera anular, a fin de permitir al legislador belga que ajuste a la Directiva 2006/112 la normativa nacional controvertida en el litigio principal.

15 De la resolución de remisión se desprende que dicha pretensión se basa, por una parte, en las dificultades presupuestarias y administrativas y en la inseguridad jurídica que supondría para los destinatarios de los servicios de que se trata la anulación con efectos retroactivos de las disposiciones controvertidas en el litigio principal y, por otra parte, en la infracción de dicha Directiva que supondría la aplicación del régimen vigente antes de que se aprobara la Ley de 26 de diciembre de 2015.

16 En estas circunstancias, el Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva [2006/112] en el sentido de que la exención a la que se refiere está reservada, tanto en lo que respecta a las prácticas convencionales como a las no convencionales, a quienes ejercen una profesión médica o sanitaria sujeta a la legislación nacional sobre profesiones sanitarias y cumplen los requisitos establecidos en la normativa nacional, y en el sentido de que están excluidas de la excepción las personas que no reúnen dichos requisitos pero son miembros de una agrupación profesional de quiroprácticos u osteópatas y cumplen los requisitos establecidos por dicha agrupación?

2) ¿Deben interpretarse los artículos 132, apartado 1, letras b), c) y e), 134 y 98 de la Directiva [2006/112], en relación con los puntos 3 y 4, del anexo III de dicha Directiva, en particular desde el punto de vista del principio de neutralidad fiscal, en el sentido de que:
   a) se oponen a una disposición nacional que establece un tipo reducido del IVA aplicable a los medicamentos y los dispositivos médicos suministrados en el marco de una intervención o un tratamiento con fines terapéuticos, mientras que los medicamentos y los dispositivos médicos suministrados en el contexto de una intervención o un tratamiento de tipo meramente estético y relacionadas directamente con dicha intervención o tratamiento están sujetos al tipo normal del IVA?
   b) o de que permiten o exigen que se dé el mismo trato a los dos supuestos antes mencionados?

3) ¿Debe el Grondwettelijk Hof [Tribunal Constitucional] mantener temporalmente los efectos de las disposiciones que proceda anular [por haberse constatado su incompatibilidad con la Directiva 2006/112], así como los de las disposiciones que, en su caso, deberían anularse en todo o en parte, si de las respuestas dadas a la primera o a la segunda cuestión prejudicial resultara que son contrarias al Derecho de la Unión Europea, y ello a fin de permitir que el legislador [nacional] modifique dichas disposiciones para hacerlas compatibles con el Derecho de la Unión?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

17 En su primera cuestión, el tribunal remitente pregunta esencialmente si el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que exige que la exención establecida en él se aplique únicamente a las prestaciones realizadas por quienes ejerzan una profesión médica o sanitaria regulada por la normativa del Estado miembro de que se trate.

18 Procede comenzar por señalar que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), y el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse de la misma manera, por lo que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la primera de esas disposiciones es apropiada para servir de fundamento a la interpretación de la segunda (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de junio de 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, apartado 27).

19 De la interpretación literal del artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 resulta que una prestación debe estar exenta si cumple dos requisitos, a saber, por una parte, tratarse de una asistencia sanitaria a la persona y, por otra, efectuarse en el marco del ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, apartado 27, y de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 y C-444/04, EU:C:2006:257, apartado 23).

20 De la resolución de remisión se desprende que quienes ejercen las profesiones de que se trata en el litigio principal prestan efectivamente asistencia sanitaria a la persona, ya que ofrecen tratamientos realizados con la finalidad de aliviar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud.

21 En este contexto, la cuestión planteada tiene por único objeto precisar el alcance del segundo requisito mencionado en el apartado 19 de la presente sentencia, determinando si solo las profesiones reguladas por la normativa del Estado miembro de que se trata pueden considerarse «profesiones médicas y sanitarias», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.

22 A este respecto, procede señalar que, si bien este requisito implica aplicar la exención de que se trata únicamente a ciertas profesiones específicas, no se desprende de la redacción de dicha disposición que el legislador de la Unión haya pretendido imponer a los Estados miembros interesados que apliquen dicha exención únicamente a las profesiones reguladas por su legislación nacional.

23 En efecto, del propio tenor de la referida disposición resulta que esta no define por sí misma el concepto de «profesiones médicas y sanitarias», sino que se remite en ese punto a la definición contenida en la normativa interna de los Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 y C-444/04, EU:C:2006:257, apartado 28).

24 En este contexto, principalmente a fin de garantizar la aplicación correcta y simple de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, los Estados miembros disponen de una facultad de apreciación para definir las profesiones en cuyo marco la prestación de asistencia sanitaria a la persona está exenta del IVA, y, en particular, para determinar las cualificaciones requeridas para el ejercicio de dichas profesiones (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 y C-444/04, EU:C:2006:257, apartados 29, 30 y 32).

25 Sin embargo, dicha facultad de apreciación no es ilimitada, en la medida en que los Estados miembros deben tener en cuenta, por una parte, el objetivo que se persigue con dicha disposición, que es el de garantizar que la exención se aplique únicamente a las prestaciones de asistencia sanitaria a la persona dispensadas por quienes posean la cualificación profesional exigida, y, por otra, el principio de neutralidad fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 y C-444/04, EU:C:2006:257, apartados 31, 36 y 37).

26 Por lo tanto, en primer lugar, los Estados miembros deben garantizar la consecución de dicho objetivo asegurándose de que la exención prevista en la referida disposición se aplique únicamente a las prestaciones de asistencia sanitaria a la persona que presenten un nivel de calidad suficiente (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 y C-444/04, EU:C:2006:257, apartado 37).

27 Si bien incumbe a los Estados miembros comprobar que quienes prestan la asistencia sanitaria de que se trata disponen de las cualificaciones profesionales requeridas (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 y C-444/04, EU:C:2006:257, apartados 37 y 38), dicha exigencia no implica necesariamente que tales personas deban ejercer una profesión regulada por la normativa del Estado miembro de que se trate, en la medida en que es posible pensar en otros modos eficaces de controlar sus cualificaciones profesionales, en función de la organización de las profesiones médicas y sanitarias en dicho Estado miembro.

28 En segundo lugar, los Estados miembros deben observar el principio de neutralidad fiscal, que se opone a que prestaciones similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 y C-444/04, EU:C:2006:257, apartado 39 y jurisprudencia citada).

29 Ahora bien, dicho requisito tampoco implica que sea forzoso aplicar la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, únicamente a quienes ejerzan una profesión regulada por la normativa del Estado miembro de que se trate, puesto que no cabe excluir con carácter general y absoluto que personas que no son miembros de una profesión regulada puedan disponer de las cualificaciones necesarias para garantizar tratamientos de una calidad suficiente para considerarlos similares a los que ofrecen quienes ejercen la profesión regulada, en particular si han recibido la formación ofrecida por un establecimiento de enseñanza reconocido por dicho Estado miembro.

30 Se desprende además de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que el marco normativo del Estado miembro de que se trate no constituye más que un elemento entre otros que deben tenerse en cuenta a fin de determinar si un sujeto pasivo posee las cualificaciones profesionales requeridas para que se le aplique dicha exención (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den

Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 y C-444/04, EU:C:2006:257, apartados 46 y 50), lo cual implica que la pertenencia a una profesión regulada de quienes prestan asistencia sanitaria no puede constituir un requisito que los Estados miembros deban imponer necesariamente a estos efectos.

31 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no exige que la exención establecida en él se aplique únicamente a las prestaciones realizadas por quienes ejerzan una profesión médica o sanitaria regulada por la normativa del Estado miembro de que se trate.

Sobre la segunda cuestión

Sobre la admisibilidad

32 El Gobierno belga alega que la segunda cuestión carece de objeto, por lo que no precisa respuesta. En efecto, a su juicio, la normativa belga no hace variar el tipo de gravamen del IVA aplicable a los medicamentos y a los dispositivos médicos en función de su utilización, por lo que no obliga a aplicar tipos de gravamen diferentes dependiendo de si se suministran en el marco de intervenciones o tratamientos con fines terapéuticos o en el contexto de intervenciones o tratamientos con fines estéticos.

33 A este respecto, se desprende de la resolución de remisión que el tribunal remitente considera que la normativa belga controvertida en el litigio principal puede ser objeto de varias interpretaciones. En este contexto, la segunda cuestión tiene por objeto determinar, en particular, si el Derecho de la Unión exige descartar la interpretación de dicha normativa según la cual deben aplicarse tipos de gravamen del IVA diferentes a los medicamentos y a los dispositivos médicos en función de su utilización.

34 Por consiguiente, aunque el Gobierno belga considera que esa interpretación de la referida normativa queda excluida en cualquier caso, es evidente que dicha alegación se basa en una interpretación del Derecho nacional diferente de la adoptada por el tribunal remitente.

35 Ahora bien, se desprende de una jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia que, en el marco del sistema de cooperación judicial establecido en el artículo 267 TFUE, no le corresponde pronunciarse sobre la interpretación de disposiciones nacionales, ni apreciar o comprobar si es correcta la interpretación que el tribunal remitente efectúa de estas (sentencia de 26 de marzo de 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, apartado 51 y jurisprudencia citada), sino, en el marco del reparto de competencias entre él y los tribunales nacionales, tomar en consideración el contexto fáctico y normativo en el que se insertan las cuestiones prejudiciales tal como lo define la resolución de remisión (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de abril de 2010, Fundación Gala-Salvador Dalí y VEGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, apartado 21).

36 Por lo tanto, procede declarar la admisibilidad de la segunda cuestión.

Sobre el fondo

37 En su segunda cuestión, el tribunal remitente pretende esencialmente que se dilucide si el artículo 98, el artículo 132, apartado 1, letras b), c) y e), y el artículo 134 de la Directiva 2006/112, puestos en relación con el anexo III, puntos 3 y 4, de dicha Directiva, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece una diferencia de trato entre, por una parte, los medicamentos y los dispositivos médicos suministrados en el marco de intervenciones con fines terapéuticos y, por otra, los medicamentos y los dispositivos médicos suministrados en el contexto de intervenciones o tratamientos con fines meramente estéticos, excluyendo a estos últimos del tipo reducido del IVA aplicable a los primeros.

38 Con carácter previo, es preciso señalar que, aunque la segunda cuestión menciona los artículos 132 y 134 de la Directiva 2006/112, la fundamentación de la resolución de remisión relativa a esta cuestión no hace referencia a esas disposiciones, sino que indica, por el contrario, que dicha cuestión tiene por único objeto precisar si el Derecho de la Unión excluye la posibilidad de aplicar a determinados medicamentos y dispositivos médicos el tipo normal del IVA, excluyéndolos así del tipo reducido que se contempla en el artículo 98 de dicha Directiva, puesto en relación con el anexo III, puntos 3 y 4, de esta, cuando un Estado miembro haya optado por aplicar ese tipo reducido a otros medicamentos y dispositivos médicos.

39 En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión prejudicial haciendo referencia al artículo 98 de la Directiva 2006/112, sin que la respuesta a dicha cuestión obste a la eventual aplicación del régimen de exención del IVA impuesto en el artículo 132, apartado 1, letra b), de dicha Directiva a los medicamentos y a los dispositivos médicos que sean indispensables para las prestaciones contempladas en esta última disposición, ni a la aplicación del régimen de exención del artículo 132, apartado 1, letras c) y e), de la referida Directiva a los medicamentos y a los dispositivos médicos que sean estrictamente necesarios durante las prestaciones a las que se refieren estas disposiciones (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, apartado 34).

40 En lo que atañe a los medicamentos y a los dispositivos médicos que no están incluidos en dichos regímenes de exención, es preciso recordar que, según el artículo 96 de la Directiva 2006/112, tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios se aplica, en principio, el mismo tipo del IVA, a saber, el tipo normal fijado por cada Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 20 y jurisprudencia citada).

41 Como excepción a este principio, el artículo 98 de dicha Directiva establece la posibilidad de aplicar tipos reducidos del IVA a las clases de entregas de bienes y de prestaciones de servicios que figuran en el anexo III de la citada Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 21, y de 9 de noviembre de 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, apartado 22).

42 En lo que se refiere a los medicamentos y a los dispositivos médicos, este régimen excepcional es aplicable a los bienes que reúnan los requisitos sustantivos formulados en dicho anexo, puntos 3 o 4.

43 Es preciso señalar a este respecto que, aunque el punto 3 del referido anexo únicamente menciona los productos farmacéuticos en la medida en que se utilicen normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y los tratamientos con fines médicos o veterinarios, este requisito no implica, como tal, que los medicamentos suministrados en el marco de intervenciones o tratamientos con fines meramente estéticos no puedan estar sujetos a un tipo reducido del IVA, ya que dicho requisito hace referencia a la utilización normal de los productos a los que se refiere y no a su utilización concreta.

44 A este respecto, se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia que el legislador de la Unión ha establecido únicamente que los Estados miembros disponen de la facultad de aplicar un tipo reducido del IVA a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios recogidas en el anexo III de la Directiva 2006/112 y que, por tanto, corresponde a los Estados miembros precisar más concretamente, entre esas entregas de bienes y prestaciones de servicios, a cuáles se aplica el tipo reducido (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de septiembre de 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, apartado 23, y de 9 de noviembre de 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, apartado 23).

45 Por consiguiente, los Estados miembros pueden optar por aplicar un tipo reducido del IVA a determinados productos farmacéuticos o sanitarios de entre los mencionados en el anexo III, puntos 3 y 4, de dicha Directiva, al tiempo que aplican el tipo normal a otros de esos productos (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 26).

46 Sin embargo, cuando un Estado miembro opta por aplicar de modo selectivo el tipo reducido del IVA a ciertas entregas de bienes o a prestaciones de servicios específicas de las que figuran en el anexo III de la referida Directiva, le incumbe respetar el principio de neutralidad fiscal (sentencia de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 28 y jurisprudencia citada).

47 Este principio se opone a que bienes o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencias de 11 de septiembre de 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, apartado 24, y de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 30).

48 Para determinar si unos bienes o unas prestaciones de servicios son similares, debe tenerse en cuenta principalmente el punto de vista del consumidor medio. Los bienes o las prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, en función del criterio de que su utilización sea comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen considerablemente en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de esos bienes o de esas prestaciones de servicios (sentencias de 11 de septiembre de 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, apartado 25, y de 9 de noviembre de 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, apartado 31).

49 En este contexto procede señalar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado, por una parte, que no todos los medicamentos deben necesariamente considerarse similares a efectos de aplicar el principio de neutralidad fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia, C-481/98, EU:C:2001:237, apartado 30) y, por otra, que la utilización concreta a la que están destinadas las entregas de bienes puede tenerse en cuenta para apreciar si esas entregas son similares desde el punto de vista del consumidor medio (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de marzo de 2011, Comisión/Países Bajos, C-41/09, EU:C:2011:108, apartado 66).

50 En el presente asunto, según el tribunal remitente, la normativa controvertida en el litigio principal aplica un trato diferente a los medicamentos y a los dispositivos médicos suministrados en el marco de tratamientos con fines terapéuticos, por una parte, y a los medicamentos y a los dispositivos médicos suministrados en el contexto de tratamientos con fines estéticos, por otra. Ahora bien, procede hacer constar que el uso con fines terapéuticos y el uso con fines estéticos representan dos tipos de usos concretos claramente separados, que no responden a las mismas necesidades desde el punto de vista del consumidor medio.

51 En estas circunstancias, es preciso considerar que una normativa como la que describe el tribunal remitente trata diferentemente dos categorías de medicamentos o de dispositivos médicos que no resultan similares a efectos de aplicación del principio de neutralidad fiscal.

52 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 98 de la Directiva 2006/112, puesto en relación con el anexo III, puntos 3 y 4, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece una diferencia de trato entre, por una parte, los medicamentos y los dispositivos médicos suministrados en el marco de intervenciones o tratamientos con fines terapéuticos y, por otra, los medicamentos y los dispositivos médicos suministrados en el contexto de intervenciones o tratamientos con fines meramente estéticos, excluyendo a estos últimos del tipo reducido del IVA aplicable a los primeros.

Sobre la tercera cuestión

53 En su tercera cuestión, el tribunal remitente pregunta esencialmente si, en unas circunstancias como las que concurren en el litigio principal, un tribunal nacional puede utilizar una disposición nacional que le faculta para mantener determinados efectos de un acto anulado a fin de mantener provisionalmente los efectos de las disposiciones nacionales que haya declarado incompatibles con la Directiva 2006/112, hasta que estas sean conformes a dicha Directiva, con objeto, por una parte, de limitar los riesgos de inseguridad jurídica derivados del efecto retroactivo de esa anulación y, por otra, de evitar la aplicación de un régimen nacional anterior a esas disposiciones e incompatible con la citada Directiva.

54 De reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, en virtud del principio de cooperación leal establecido en el artículo 4 TUE, apartado 3, los Estados miembros están obligados a eliminar las consecuencias ilícitas de las violaciones del Derecho de la Unión y que dicha obligación incumbe a cada órgano del Estado miembro de que se trate en el marco de sus competencias (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de febrero de 2012, Inter-Environnement Wallonie y Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, apartado 43, y de 28 de julio de 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, apartado 31).

55 Por lo tanto, cuando las autoridades del Estado miembro de que se trate constaten que una normativa nacional es incompatible con el Derecho de la Unión, tales autoridades, aun conservando la facultad de elegir las medidas que procede adoptar, deben velar por que el Derecho nacional se ajuste al Derecho de la Unión en el plazo más breve posible y por que se dé pleno efecto a los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de junio de 2007, Jonkman y otros, C-231/06 a C-233/06, EU:C:2007:373, apartado 38).

56 En este contexto, corresponde a los tribunales nacionales que conozcan de un recurso formulado contra una normativa nacional incompatible con la Directiva 2006/112 adoptar medidas para descartar la aplicación de dicha normativa, basándose en su Derecho nacional (véanse, por analogía, las sentencias de 28 de febrero de 2012, Inter-Environnement Wallonie y Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, apartado 47, y de 28 de julio de 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, apartado 32).

57 En el litigio principal, el tribunal remitente conoce de un recurso de anulación y desea saber si, habida cuenta de las circunstancias que concurren en dicho litigio, le sería posible, aunque anule las disposiciones nacionales impugnadas, mantener los efectos de tales disposiciones durante un período transitorio destinado a permitir que sean sustituidas por nuevas normas nacionales compatibles con la Directiva 2006/112.

58 A este respecto, procede señalar en primer lugar que, en el litigio principal, dicha solución no puede justificarse por el afán de limitar los riesgos de inseguridad jurídica derivados del efecto retroactivo de la anulación de las referidas disposiciones.

59 En efecto, aun suponiendo que consideraciones imperiosas de seguridad jurídica puedan conducir, con carácter excepcional, a suspender provisionalmente el efecto de expulsión del ordenamiento jurídico que una norma de la Unión directamente aplicable produce sobre el Derecho nacional contrario a ella, en el presente asunto procede excluir de inmediato tal suspensión, pues el tribunal remitente no ha mencionado datos concretos que acrediten riesgos específicos de inseguridad jurídica (véase, por analogía, la sentencia de 8 de septiembre de 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, apartado 67).

60 En particular, la mera alegación de que la anulación de las disposiciones impugnadas en el litigio principal podría provocar dificultades presupuestarias y administrativas no basta para que se reconozca la existencia de consideraciones imperiosas de seguridad jurídica (véanse, por analogía, las

sentencias de 18 de octubre de 2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, apartado 44, y de 10 de abril de 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, apartado 111).

61 En segundo lugar, en lo que respecta a la circunstancia de que la anulación de dichas disposiciones implicaría la aplicación de un régimen nacional anterior a las referidas disposiciones e incompatible con la Directiva 2006/112, es preciso destacar que el Tribunal de Justicia ha declarado ya que un tribunal nacional puede excepcionalmente ser autorizado a aplicar una disposición nacional que le faculte para mantener determinados efectos de un acto anulado, siempre que se cumplan ciertos requisitos. Entre esos requisitos figura la exigencia de que dicho acto constituya una medida de transposición adecuada de una obligación establecida en el Derecho de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de febrero de 2012, Inter-Environnement Wallonie y Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, apartado 63, y de 28 de julio de 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, apartado 43).

62 Ahora bien, en el litigio principal, las disposiciones impugnadas no constituyen una medida de transposición adecuada del Derecho de la Unión.

63 Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión que, en unas circunstancias como las que concurren en el litigio principal, un tribunal nacional no puede utilizar una disposición nacional que le faculta para mantener determinados efectos de un acto anulado a fin de mantener provisionalmente los efectos de las disposiciones nacionales que haya declarado incompatibles con la Directiva 2006/112, hasta que estas sean conformes a dicha Directiva, con objeto, por una parte, de limitar los riesgos de inseguridad jurídica derivados del efecto retroactivo de dicha anulación y, por otra, de evitar la aplicación de un régimen nacional anterior a esas disposiciones e incompatible con la citada Directiva.

Costas

64 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el tribunal nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

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

1) **El artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no exige que la exención establecida en él se aplique únicamente a las prestaciones realizadas por quienes ejerzan una profesión médica o sanitaria regulada por la normativa del Estado miembro de que se trate.**

2) **El artículo 98 de la Directiva 2006/112, puesto en relación con el anexo III, puntos 3 y 4, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece una diferencia de trato entre, por una parte, los medicamentos y los dispositivos médicos suministrados en el marco de intervenciones o tratamientos con fines terapéuticos y, por otra, los medicamentos y los dispositivos médicos suministrados en el contexto de intervenciones o tratamientos con fines meramente estéticos, excluyendo estos últimos del tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (IVA) aplicable a los primeros.**

3) **En unas circunstancias como las que concurren en el litigio principal, un tribunal nacional no puede utilizar una disposición nacional que le faculta para mantener determinados efectos de un acto anulado a fin de mantener provisionalmente los efectos de las disposiciones nacionales que haya declarado incompatibles con la Directiva 2006/112, hasta que estas sean**

conformes a dicha Directiva, con objeto, por una parte, de limitar los riesgos de inseguridad jurídica derivados del efecto retroactivo de dicha anulación y, por otra, de evitar la aplicación de un régimen nacional anterior a esas disposiciones e incompatible con la citada Directiva.

Firmas