

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 7 de septiembre de 2006¹

I. Introducción

1. En el presente asunto ha de responderse a cuestiones de interpretación 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 uniforme² (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en relación con la entrega de prótesis dentales.

2. Por una parte, se trata de clarificar si la exención de ese tipo de entregas, recogida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva, también es aplicable en el caso de que la prótesis dental no sea suministrada directamente por un odontólogo o un protésico dental, sino por un intermediario comercial que no dispone de la correspondiente cualificación profesional.

3. Por otra parte, se plantea la cuestión de si en las entregas intracomunitarias de prótesis dentales existe el derecho a deducir el impuesto soportado si la entrega está sometida a gravamen en el país de destino en virtud de un régimen transitorio que se aparte del artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva. Un problema similar constituye la base del asunto C-240/05 (Eurodental).³

II. Marco jurídico

A. Derecho comunitario

4. La Primera Directiva del impuesto sobre el valor añadido,⁴ pese a no estar ya en vigor, contiene en su artículo 2 una definición de los elementos esenciales del sistema común del impuesto sobre el valor añadido que sigue siendo válida:

3 — Véanse al respecto las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer de 22 de junio de 2006, aún no publicadas en la Recopilación.

4 — Directiva 67/227/CE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO L 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3).

1 — Lengua original: alemán.

2 — DO L 145, p. 1.

«El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»

5. El artículo 13 de la Sexta Directiva lleva el título «Exenciones en el interior del país», y la parte A, apartado 1, dispone lo siguiente:

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

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

6. El artículo 28, apartado 3, permite que en determinados casos no se aplique el artículo 13 durante el período transitorio:

«En el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4, los Estados miembros podrán:⁵

a) continuar aplicando el Impuesto a las operaciones que estén exentas del mismo en virtud de los artículos 13 o 15 y cuya lista se encuentra en el Anexo E; [...]»

7. En el anexo E, número 2, figuran las operaciones de dentistas y protésicos dentales señaladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva.

5 — Conforme al apartado 4, el período transitorio se prolonga hasta la derogación de las disposiciones del artículo 28, que todavía no se ha producido con respecto a las operaciones que nos ocupan.

[...]

8. Mediante la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991,⁶ se introdujo en la Sexta Directiva un nuevo título XVI *bis* (régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros; artículos 28 *bis* a 28 decimocuarto). Estas disposiciones siguen siendo aplicables, puesto que hasta la fecha no se ha adoptado aún un régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros.

9. El artículo 28 *bis*⁷ regula la tributación de las adquisiciones intracomunitarias del modo siguiente:

«1. Están también sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

- a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia del impuesto prevista en el artículo 24 y en cuanto no le afecten las disposiciones

previstas en el artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase o en el artículo 28 *ter*, parte B, apartado 1.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, no estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tenga la consideración de sujeto pasivo en las condiciones previstas en el apartado 1 *bis*.

Los Estados miembros concederán a los sujetos pasivos y a las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos y que puedan acogerse a las disposiciones del párrafo segundo, el derecho a optar por el régimen general previsto en el párrafo primero. Los Estados miembros determinarán las modalidades de ejercicio de esta opción que, en todo caso, abarcará un período de dos años civiles.

[...]

1 *bis*. Podrán acogerse a la excepción prevista en el párrafo segundo de la letra a) del apartado 1:

- a) [...]

6 — DO L 376, p. 1.

7 — En la versión de la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Sexta Directiva y por la que se establecen medidas de simplificación (DO L 384, p. 47).

- b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes, distintas de las contempladas en la letra a), efectuadas:
- [...] por un sujeto pasivo que realice exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que no originen derecho de deducción, o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo.
 - hasta alcanzar un importe global que no rebase, en el año civil en curso, el umbral que fijen los Estados miembros y que en ningún caso será inferior al contravalor en moneda nacional de 10.000 ecus,
- y
- siempre que el importe global de las adquisiciones intracomunitarias de bienes no haya rebasado, en el año civil anterior, el umbral a que se refiere el segundo guión.
- sean medios de transporte nuevos o productos sujetos a impuestos especiales sin incluir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que deban pagarse o ya pagadas, en el Estado miembro de partida de la expedición o el transporte de los bienes.»
10. El artículo 28 *ter*, parte B, fija el lugar de la entrega intracomunitaria para determinadas excepciones del modo siguiente:
- «1. No obstante lo dispuesto en el artículo 8, apartado 1, letra a) y apartado 2, se considerará que el lugar de una entrega de bienes expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, se sitúa en el lugar en que los bienes se encuentran en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:
- que la entrega de los bienes se efectúe para un sujeto pasivo o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, que se beneficien de la excepción prevista en el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo segundo, o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo,

El umbral de referencia para la aplicación de las anteriores disposiciones vendrá constituido por el importe global de las adquisiciones intracomunitarias de bienes que no

[...]

2. Sin embargo, si los bienes entregados no fuesen productos sujetos a impuestos especiales, las disposiciones del apartado 1 no se aplicarán a las entregas de bienes expedidos o transportados con destino a un mismo Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte:

- efectuadas dentro del límite o hasta alcanzar un importe global, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, que no sobrepase, en el transcurso de un mismo año civil, el contravalor en moneda nacional de 100.000 ecus,

y

- a condición de que el importe global, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, de las entregas de bienes no sujetos a impuestos especiales, efectuadas en las condiciones previstas en el apartado 1, en el curso del año civil precedente no haya sobrepasado el contravalor en moneda nacional de 100.000 ecus.⁸

El Estado miembro en cuyo territorio se hallen los bienes se encuentren en el

momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente podrá limitar los umbrales indicados anteriormente al contravalor en moneda nacional de 35.000 ecus, en el caso de que dicho Estado miembro estime que las citadas cantidades de 100.000 ecus pueden dar lugar a graves distorsiones en las condiciones de competencia. Los Estados miembros que hagan uso de esta facultad tomarán las medidas necesarias para informar de ello a las autoridades competentes del Estado miembro a partir del cual los bienes son expedidos o transportados.

[...]

3. El Estado miembro en cuyo territorio los bienes se encuentren en el momento de la salida de la expedición o del transporte concederá a los sujetos pasivos que efectúen entregas de bienes que puedan beneficiarse de las disposiciones del apartado 2, el derecho de optar a que el lugar de estas entregas se determine conforme a lo dispuesto en el apartado 1.

Los Estados miembros determinarán las modalidades de ejercicio de esta opción que, en todo caso, abarcará un período de dos años civiles.»

8 — Una disposición más concreta al respecto se encuentra en el artículo 22 del Reglamento (CE) nº 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Sexta Directiva (DOL 288, p.1) que *ratione temporis* no puede aplicarse al presente asunto.

11. Con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva, las entregas

intracomunitarias de bienes entre dos Estados miembros están exentas del impuesto. La citada disposición establece, entre otras cosas, lo siguiente:

pasivos, que se beneficien de la excepción prevista en el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo segundo».

«Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que fijen para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de prevenir todo fraude, evasión o abusos eventuales, los Estados miembros concederán la exención a:

- a) las entregas de bienes comprendidas en el artículo 5, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

12. El artículo 17, en la versión del artículo 28 *séptimo* de la Sexta Directiva,⁹ regula el derecho a deducir. Los apartados 2 y 3 son relevantes en el caso que nos ocupa:

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

- a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

Esta exención no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas por sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia del impuesto prevista en el artículo 24 ni a las entregas de bienes efectuadas a sujetos pasivos o a personas jurídicas que no sean sujetos

[...]

9 — En la versión de la Directiva 92/111 (citada en la nota 7).

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todo sujeto pasivo la deducción o la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el apartado 2 en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

a) de sus operaciones correspondientes a las actividades económicas contempladas en el apartado 4, apartado 2, efectuadas en el extranjero, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del país;

b) de sus operaciones exentas conforme al artículo 14, apartado 1, letra i), al artículo 15, al artículo 16, apartado 1, partes B, C, D y E y apartado 2 y al artículo 28 *quater*, partes A y C;

c) de sus operaciones exentas conforme al artículo 13, parte B, letra a) y letra d), apartados 1 a 5, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando estas operaciones estén directamente relacionadas con los bienes que se destinan a ser exportados fuera de la Comunidad.»

B. Derecho interno

13. Conforme al artículo 11, apartado 1, letra g), de la Ley neerlandesa del impuesto

sobre el valor añadido, en su versión vigente hasta el 1 de diciembre de 1997, las prestaciones de los protésicos dentales estaban exentas del impuesto. Según la interpretación realizada por los tribunales neerlandeses, la exención no se extendía a las entregas realizadas por intermediarios que no fueran protésicos dentales.

14. Desde el 1 de diciembre de 1997, la mencionada disposición libera del impuesto a las «entregas de prótesis dentales», sin hacer más precisiones sobre la persona que realiza la entrega.

III. Hechos y cuestiones prejudiciales

15. VDP Dental Laboratory N.V. (en lo sucesivo «VDP»), sociedad con domicilio social en los Países Bajos, fabrica, por encargo de odontólogos residentes en los Países Bajos, Bélgica, Dinamarca, Alemania, Francia, Italia y terceros países, piezas y prótesis como coronas, implantes, fundas, puentes y otras similares. El odontólogo que cursa el pedido realiza a tal fin una o varias impresiones en escayola de una dentadura. Las impresiones en escayola son remitidas a continuación a VDP o bien recogidas por ésta. VDP examina si las impresiones sirven para realizar a partir de ellas una prótesis dental y las envía en su caso a un laboratorio

técnico-dental (en la mayor parte de los casos, establecido fuera de la Comunidad) para que éste realice una prótesis dental. El laboratorio entrega la prótesis dental a VDP, que paga por ella una remuneración al laboratorio y en ciertos casos importa la prótesis dental a la Comunidad. Acto seguido, VDP entrega la prótesis –contra pago de una remuneración y franco domicilio– al odontólogo que la encargó. VDP no tiene en su plantilla ningún protésico dental u odontólogo titulado.

16. VDP entendía que los servicios que presta en los Países Bajos están exentos del impuesto sobre el valor añadido y que no puede deducir el impuesto en lo que respecta a las entregas realizadas a odontólogos residentes en los Países Bajos. En cambio, sí procedió a deducir el impuesto soportado con respecto a las entregas realizadas a odontólogos residentes fuera de los Países Bajos.

17. Para evitar la doble imposición, la administración tributaria neerlandesa autorizó la deducción del impuesto soportado en la medida en que dicho gravamen se hubiera facturado a VDP por bienes y servicios adquiridos por ella en relación con entregas intracomunitarias. Lo hizo con la condición de que VDP consignara el código de identificación IVA del comprador en su documentación comercial y de que declarara las entregas intracomunitarias.

18. Puesto que las entregas en los Estados miembros arriba mencionados (punto 15) no cumplían estos requisitos, la administración

tributaria neerlandesa emitió una liquidación complementaria del impuesto sobre el valor añadido relativa al período comprendido entre el 1 de enero de 1996 y el 31 de diciembre de 1998 por importe de 117.530 NLG.

19. El tribunal nacional estimó en primera instancia que las prestaciones realizadas por el interesado en el período comprendido entre el 1 de enero de 1996 y el 1 de diciembre de 1997 no estaban exentas en virtud del artículo 11, apartado 1, letra g), de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (versión vigente hasta diciembre de 1997). En cuanto al período comprendido entre el 1 de diciembre de 1997 y el 31 de enero de 1998, el tribunal estimó que si bien las operaciones no estaban comprendidas en la exención prevista por la Sexta Directiva, pues VDP no es un protésico dental, las operaciones del interesado sí cumplían lo dispuesto en el artículo 11, apartado 1, letra g), de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (versión vigente a partir del 1 de diciembre de 1997). Debido a la exención de la operación había que excluir el derecho a deducir el impuesto soportado. Según el tribunal nacional, VDP no podía defender por una parte la sujeción a gravamen de las entregas conforme a la Sexta Directiva –para reclamar el derecho a la deducción– y por otra parte invocar la exención según el Derecho nacional. Por consiguiente, el tribunal nacional redujo el impuesto complementario a 9.527 NLG. Este importe se refiere a las entregas de prótesis dentales a odontólogos residentes en otros Estados miembros durante el período comprendido entre el 1 de diciembre de 1997 y el 31 de marzo de 1998.

20. En el recurso de casación ante el Hoge Raad se discute ahora si también existe un derecho a deducir el impuesto soportado en relación con las entregas efectuadas a odontólogos establecidos en Francia e Italia, pues en estos países la entrega de prótesis dentales no está exenta del impuesto. En este contexto, el Hoge Raad decidió, mediante resolución de 11 de noviembre de 2005, solicitar una decisión prejudicial del Tribunal de Justicia sobre las siguientes cuestiones:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva en el sentido de que el suministro de prótesis dentales realizado por protésicos dentales incluye la entrega de prótesis dentales por un sujeto pasivo que encarga la elaboración de tales prótesis a un protésico dental?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión:

¿Debe interpretarse el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva en el sentido de que un Estado miembro que ha eximido del IVA las entregas antes mencionadas debe vincular el derecho a deducir el impuesto sopor-

tado con estas entregas si las mismas [en particular, en virtud del artículo 28 *ter*, parte B, apartado 1, primer guión, de la Sexta Directiva] se realizan en otro Estado miembro que ha excluido dichas entregas de la exención conforme al artículo 28, apartado 3, letra a), en relación con el anexo E, punto 2, de la Sexta Directiva?»

21. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas VDP, los Gobiernos neerlandés y griego y la Comisión de las Comunidades Europeas.

IV. **Apreciación jurídica**

A. Sobre el régimen aplicable al comercio intracomunitario

22. Antes de examinar más detenidamente las cuestiones prejudiciales del Hoge Raad, es preciso determinar qué disposiciones del régimen aplicable al comercio intracomunitario son relevantes para los hechos que nos ocupan. Según cuál sea el régimen aplicable, regirán también disposiciones distintas sobre la deducción del impuesto soportado.

1. El régimen general

23. En el régimen general, las entregas intracomunitarias realizadas por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo en su país de origen están exentas de acuerdo con el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva. Cuando hay una adquisición intracomunitaria, es el comprador quien debe abonar el IVA en el Estado de destino en lugar del proveedor, conforme al artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero.

24. Conforme al artículo 17, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, los Estados miembros concederán igualmente a todo sujeto pasivo la deducción o la devolución del impuesto soportado en la medida en que los bienes y servicios sean utilizados para operaciones exentas conforme al artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva, es decir, los impuestos sobre prestaciones que el sujeto pasivo ha adquirido con vistas a una entrega intracomunitaria.

25. A primera vista esta disposición resulta sorprendente, pues el derecho a deducir el IVA pagado por la adquisición de bienes o servicios sólo se da cuando los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones de

partida sujetas al impuesto que den derecho a la deducción.¹⁰

26. Sin embargo, el artículo 17, apartado 3, letra b), se halla plenamente en consonancia con el sistema de tributación del comercio intracomunitario, como también ha puesto de relieve el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer en sus conclusiones en el asunto Eurodental.¹¹ Esta disposición responde al traspaso de la potestad tributaria al Estado de destino y asegura que también el valor añadido de las prestaciones previas esté sujeto a imposición en el Estado en el que se consume el producto, como corresponde al carácter del IVA como impuesto sobre el consumo privado.¹²

2. El régimen *de minimis*

27. Determinadas entregas comunitarias de menor cuantía se rigen por normas especia-

10 — Sentencia de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik (C-465/03, Rec. p. I-4357), apartado 35, que se remite a las sentencias de 8 de junio de 2000, Midland Bank (C-98/98, Rec. p. I-4177), apartado 30; de 22 de febrero de 2001, Abbey National (C-408/98, Rec. p. I-1361), apartado 28, y de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations (C-16/00, Rec. p. I-6663), apartado 31.

11 — Citadas en la nota 3, punto 34. Para más detalles sobre el sistema de entregas intracomunitarias y de adquisiciones intracomunitarias, véanse también mis conclusiones de 10 de noviembre de 2005 en el asunto EMAG Handel Eder (C-245/04, aún no publicadas en la Recopilación), puntos 19 a 25.

12 — Véanse, al respecto, las conclusiones del asunto Eurodental (citado en la nota 3, punto 27), así como el artículo 2 de la Primera Directiva, reproducido en el punto 4 de las presentes conclusiones.

les que denominaré en conjunto «régimen *de minimis*». Los requisitos de aplicación de este régimen especial son muy complejos y dependen de la opción entre distintas alternativas.

28. Dicho de forma simplificada, a diferencia de las disposiciones generales aplicables a las entregas a distancia, se considera que el lugar de entrega es el lugar en el que se encuentra el producto al término del envío o del transporte. La entrega, por tanto, debe ser declarada a efectos fiscales en el Estado de destino por el *proveedor* y no por el *comprador*, como sería el caso en el régimen normal del comercio intracomunitario. Las entregas en régimen *de minimis* a sujetos pasivos en otro Estado miembro se equiparan por tanto a entregas transfronterizas de un sujeto pasivo a un consumidor final. Este régimen especial se regula detalladamente del modo descrito a continuación.

29. Conforme al artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo segundo, en relación con el apartado 1 *bis* de la Sexta Directiva, las adquisiciones intracomunitarias están exentas del impuesto cuando el comprador sólo realiza entregas que no dan derecho a deducir el impuesto soportado y la suma total de las adquisiciones intracomunitarias de este sujeto pasivo no superan en el curso de un año civil un umbral que deben fijar los Estados miembros. Este umbral no debe ser inferior al equivalente a 10.000 ecus (actual-

mente 10.000 euros). Además, el sujeto pasivo no debe haber hecho uso, en el año civil en curso o en el anterior, de la posibilidad que le brinda el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo tercero, de optar por el régimen general (gravamen de las adquisiciones intracomunitarias).

30. El artículo 28 *ter*, parte B, apartado 1, de la Sexta Directiva traslada el lugar de la entrega intracomunitaria de productos cuya adquisición está exenta del impuesto, conforme al artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo segundo, al Estado de destino. Esta consecuencia jurídica es aplicable a productos no sujetos al IVA, como ocurre, entre otros, con las prótesis dentales, siempre y cuando las entregas realizadas en un Estado miembro en el año civil en curso o en el anterior no hayan sobrepasado los 100.000 ecus/euros; los Estados miembros pueden rebajar este umbral a 35.000 ecus/euros (artículo 28 *ter*, parte B, apartado 2). Ahora bien, el proveedor también puede optar en este caso por la aplicación del régimen general.

31. El régimen *de minimis* se completa con el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo segundo, de la Sexta Directiva. Esta disposición aclara que las entregas intracomunitarias de productos, contrariamente al régimen general, no estarán exentas del IVA cuando la adquisición correspondiente de esos productos no esté sometida a gravamen en virtud del artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo segundo.

32. El artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva establece con respecto a la deducción del impuesto soportado en relación con estas entregas efectuadas por el proveedor en el Estado de destino que es preciso llevar a cabo un estudio comparativo del trato fiscal de las operaciones correspondientes en el territorio nacional. En caso de que exista derecho a deducción si las operaciones finales se hubieran realizado en el territorio nacional, también existirá este derecho en relación con las prestaciones previas para las operaciones extranjeras.

3. ¿Cuál es el régimen aplicable en el litigio principal?

33. En respuesta a una pregunta del Tribunal de Justicia, la Comisión defendió que en el litigio principal es aplicable el régimen *de minimis*.

34. Sin embargo, la petición de decisión prejudicial no contiene una información clara al respecto. Por una parte, el Hoge Raad pregunta expresamente en su segunda cuestión por la interpretación del artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva en relación con las entregas que según el artículo 28 *ter*, parte B, apartado 1, primer

guión, de la Sexta Directiva se consideran realizadas en otro Estado miembro. Esto apunta al régimen *de minimis*.

35. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente hace referencia, en la justificación de su petición, al asunto Eurodental y expone que la cuestión planteada en aquel asunto sobre la interpretación del artículo 17, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva también es relevante para el presente asunto. Esta disposición, sin embargo, sólo es aplicable a las entregas intracomunitarias sometidas al régimen normal.

36. La Comisión fundamenta su punto de vista sobre todo en un análisis propio de los hechos expuestos en la resolución de remisión.

37. A este respecto hay que observar que el litigio se refería inicialmente a una liquidación complementaria del impuesto correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 1996 y el 31 de diciembre de 1998, por importe de 117.530 NLG (aproximadamente 53.000 euros). Si partimos de un tipo medio del IVA del 19 % en los países de destino, el valor de las entregas intracomunitarias correspondientes era de unos 279.000 euros.

38. Ahora bien, de los datos que constan en el resumen de los hechos no se desprende cómo se reparten las entregas entre los

diferentes ejercicios fiscales y países de destino. Tampoco está claro si esos países, y en su caso cuáles, han hecho uso de la posibilidad de rebajar el umbral conforme a lo previsto en el artículo 28 *ter*, parte B, a 35.000 ecus/euros. Finalmente, no se sabe qué cuantía alcanzaron las entregas durante el año precedente ni si VDP no había optado por la aplicación del régimen normal.

B. Sobre la relación entre las disposiciones sobre el comercio intracomunitario y la exención de las entregas de prótesis dentales dentro de un Estado

1. Hipótesis 1: Aplicación del régimen común de las entregas intracomunitarias

39. Además, de los datos de la petición de decisión prejudicial no se deduce de forma inequívoca si los clientes de VDP sólo realizaron prestaciones que no dan derecho a deducción o si no optaron por tributar por la adquisición intracomunitaria. En cualquier caso, deberían tener derecho a deducción los odontólogos abastecidos por VDP domiciliado en Estados miembros que se hayan acogido al régimen transitorio del artículo 28, apartado 1, letra a) en relación con el anexo E.

41. Conforme al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva, las entregas intracomunitarias están exentas del IVA. No obstante, el artículo 17, apartado 3, letra b), contempla, en relación con las entregas intracomunitarias, un derecho a deducir el impuesto soportado sin hacerlo depender en modo alguno del objeto de la entrega.

40. Por lo tanto, corresponde a los tribunales nacionales determinar cuál de los dos regímenes es aplicable al presente asunto. Puesto que la deducción está regulada en cada caso de forma diferente, a continuación procederé a examinar en ambas variantes cuáles son las consecuencias que tiene la confluencia de las disposiciones sobre el comercio intracomunitario con la exención de las entregas nacionales de prótesis dentales.

42. La primera cuestión planteada no necesitaría respuesta en caso de aplicarse prioritariamente estas disposiciones, pues no dependería de la calificación de la entrega a la luz del artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva. El único factor decisivo sería que se tratara de una entrega intracomunitaria que fundamentara un derecho a deducir el impuesto soportado conforme al artículo 17, apartado 3, letra b).

43. Este principio de solución, sin embargo, plantea el problema de que las entregas

realizadas en el interior del Estado estarían discriminadas, en determinadas circunstancias, frente a las entregas intracomunitarias, lo que podría distorsionar la competencia.

44. Si una entrega en el interior de un país está exenta del impuesto en el país de destino en aplicación del artículo 13, también está exenta la adquisición intracomunitaria conforme al artículo 28 *quater*, parte B, letra a), de la Sexta Directiva. Por lo tanto, un sujeto pasivo puede efectuar entregas a sus clientes de otros Estados miembros sin que éstos tengan que pagar el IVA. A pesar de ello, el proveedor podría deducir el impuesto soportado por haber realizado una entrega intracomunitaria.

45. Un sujeto pasivo residente en el Estado de destino también puede efectuar entregas sin facturar el impuesto conforme al artículo 13, pero no tendría derecho a deducir el impuesto soportado con arreglo al artículo 17, apartado 2 de la Sexta Directiva.

46. Este problema debería obviarse a mi juicio de manera que la deducción del impuesto soportado en relación con entregas intracomunitarias sólo se permitiera cuando la entrega inicial en el país de destino se grave efectivamente.

47. El Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer propuso, por el contrario, otra vía en sus conclusiones sobre el asunto Eurodental. Opina que la deducción en relación con una entrega intracomunitaria queda descartada cuando la operación en cuestión, atendiendo a su naturaleza, está dispensada del impuesto conforme al artículo 13.¹³ En el asunto que nos ocupa, los Gobiernos que han presentado observaciones y la Comisión defienden igualmente la idea de que la exención al amparo del artículo 13 ha de tener prioridad sobre la exención de las operaciones intracomunitarias.

48. El tenor de las disposiciones correspondientes no corrobora esta apreciación. La reserva expresa de la frase introductoria del artículo 13, parte A, se pronuncia más bien en contra de una aplicación prioritaria de la exención con arreglo a esta disposición: «Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán [...]». Además resulta dudoso que la entrega de prótesis dentales pueda considerarse exenta por naturaleza cuando el artículo 28, apartado 3, letra a), en relación con el anexo E de la Sexta Directiva permite el gravamen de este tipo de prestaciones.

49. El Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer aduce otros dos argumentos en apoyo de su apreciación. Por una parte se remite —al igual que la Comisión en el presente

13 — Conclusiones del asunto Eurodental (citadas en la nota 3, punto 35).

procedimiento— al artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva. Esta disposición reconoce el derecho a deducir las cuotas pagadas del impuesto para determinadas prestaciones que con arreglo al artículo 13, parte B, están exentas si la operación trasciende las fronteras de la Comunidad. En opinión del Abogado General y de la Comisión, esta disposición sería superflua si dichas exenciones quedaran directamente amparadas por el artículo 17, apartado 3, letra b), en cuanto tuvieran dimensión internacional.

50. Este argumento no me convence. Las exenciones del artículo 13, parte B, letra a), números 1 a 5, a que se refiere el artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva se aplican a servicios financieros y de seguros relacionados con entregas de bienes a países terceros. El artículo 17, apartado 3, letra b), abarca en cambio la entrega de bienes a otros Estados miembros o países terceros. En consecuencia, las letras b) y c) se refieren a prestaciones completamente distintas, de forma que ninguna de las disposiciones puede hacer que la otra sea superflua.

51. En segundo lugar, el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer recoge un argumento de la Comisión y expone que la exención provocaría distorsiones de la competencia en el Estado del domicilio de la empresa si ésta pudiera deducir el impuesto soportado de las entregas intracomunitarias de prótesis den-

tales, mientras que otras empresas que realizaran entregas del mismo tipo en el interior de ese Estado no tuvieran derecho a deducir el impuesto soportado.

52. Tampoco en este punto puedo compartir la opinión de mi colega. En la medida en que una empresa realiza entregas transfronterizas a otro Estado miembro, no compite con empresas que operan en su mercado nacional. Existe, en cambio, una relación de competencia entre las entregas intracomunitarias y las entregas nacionales en el país de destino. Para evitar distorsiones de la competencia hay que asegurar por tanto que esas entregas estén sometidas al mismo trato fiscal en el país de destino.

53. La solución propuesta por el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer no satisface esta necesidad. En determinadas circunstancias, como las del asunto Eurodental y posiblemente también las del asunto VDP, lleva tanto a una vulneración del principio de neutralidad del IVA como a un obstáculo a la circulación intracomunitaria de mercancías.

54. El asunto Eurodental gira en torno a si una empresa domiciliada en Luxemburgo tiene derecho a la deducción del impuesto soportado con ocasión de entregas de prótesis dentales a Alemania. Mientras que

Luxemburgo declara exentas del IVA las entregas de prótesis dentales por parte de protésicos dentales conforme al artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva, Alemania sigue sometiendo a imposición estas entregas en aplicación del régimen transitorio del artículo 28, apartado 3, letra a) en relación con el anexo E de la Sexta Directiva.

su actividad económica. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.¹⁵

55. Si se diera prioridad a la exención de la entrega de prótesis dentales en el país de origen conforme al artículo 13, una empresa como Eurodental no podría deducir el impuesto soportado pese a que su entrega es efectivamente gravable en el país de destino. La consecuencia sería que sobre las entregas intracomunitarias pesaría la carga del IVA proporcional al precio final más el IVA residual de las prestaciones previas.

57. Tal como se establece en el artículo 2 de la Primera Directiva, el consumidor final debe abonar un impuesto exactamente proporcional al valor de la prestación, sin que ello suponga que las prestaciones previas añadidas en las diferentes etapas sean gravadas múltiples veces. Según la posición del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer se llegaría, sin embargo, a una doble imposición de las prestaciones previas, de forma que la carga impositiva total no sería proporcional al precio pagadero por el consumidor final.¹⁶

56. Ello es contrario al principio de neutralidad del IVA que inspira las normas sobre la deducción del impuesto soportado. El derecho a deducir el impuesto es una parte esencial del mecanismo del IVA y no debe restringirse.¹⁴ La deducción tiene por objeto exonerar completamente al empresario del IVA devengado o ingresado en el marco de

58. Además, el Tribunal de Justicia considera que también es una manifestación del principio de neutralidad que productos o

14 — Véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883), apartado 18; de 21 de marzo de 2000, Gabalfrija y otros (C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577), apartado 43, y Kretztechnik, citada en la nota 10, apartado 33.

15 — Sentencia Kretztechnik, citada en la nota 10, apartado 34, que se remite a las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 19; de 15 de enero de 1988, Ghent Coal Terminal, (C-37/95, Rec. p. I-1), apartado 15; Gabalfrija y otros, citada en la nota 14, apartado 44; Midland Bank, citada en la nota 10, apartado 19, y Abbey National, citada en la nota 10, apartado 24.

16 — Véase la nota 16 de las conclusiones del asunto Eurodental, citadas en la nota 3.

servicios del mismo tipo, que por tanto compiten entre ellos, no deben ser objeto de un trato diferenciado con respecto al IVA.¹⁷ En sentido estricto, el principio de neutralidad así entendido no es más que una manifestación particular del principio de igualdad.¹⁸ También se infringiría este principio si el protésico dental residente en el país de destino pudiera deducir el IVA abonado por las prestaciones previas, mientras que la deducción del impuesto siguiera estando vetada para un protésico dental que desde otro Estado miembro realiza entregas intracomunitarias al país de destino.

59. Además, el trato fiscalmente diferenciado de las entregas intraestatales y las entregas intracomunitarias que compiten entre ellas obstaculiza la libre circulación de mercancías garantizada en el artículo 28 CE, pues la doble imposición de las prestaciones previas encarece la importación de prótesis dentales de otros Estados miembros. El obstáculo emana del Estado de procedencia de la entrega intracomunitaria, ya que no concede la deducción del impuesto a pesar de que la prestación respectiva está efectivamente sometida a gravamen en el país de destino.

17 — Sentencias de 7 de septiembre de 1999, *Gregg* (C-216/97, Rec. p. I-4947), apartado 20; de 17 de febrero de 2005, *Linneweber y Akritidis* (C-453/02 y C-462/02, Rec. p. I-1131), apartado 24, y de 12 de enero de 2006, *Turnund Sportunion Waldburg* (C-246/04, Rec. p. I-589), apartado 33.

18 — Sentencia de 27 de abril de 2006, *Solleveld y Van den Hout-van Eijnsbergen* (C-443/04 y C-444/04, Rec. p. I-3617), apartado 35. Véase además el punto 40 de mis conclusiones de 15 de diciembre de 2005 en dichos asuntos.

60. En cambio, el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer opina, al igual que la Comisión, que la problemática se debe tan sólo a que el país de destino hace uso de una excepción. La armonización por tanto incompleta no debe conducir a que se genere una carga financiera para la Hacienda pública del país de origen –Luxemburgo, en el caso Eurodental– por decisión unilateral del país de destino, en este caso Alemania.

61. Sin duda es deseable que se armonice al máximo posible el sistema del IVA y que se deroguen las tradicionales excepciones. Ahora bien, mientras esas excepciones se mantengan legalmente en vigor, conviene minimizar las consecuencias desfavorables resultantes para el mercado interior y sobre todo para los sujetos pasivos individuales, aunque ello lleve consigo en casos concretos una merma de los ingresos fiscales de un Estado miembro.

62. Los problemas expuestos en el ejemplo del caso Eurodental también pueden aparecer en el asunto que nos ocupa si la entrega de prótesis dentales por un intermediario fuera en principio una prestación exenta conforme al artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva, pero siguiera gravándose en los países de destino concretos de las entregas intracomunitarias de VDP conforme al artículo 28, apartado 3, letra a), en relación con el anexo E de la Sexta Directiva.

63. En estas circunstancias, las vulneraciones descritas del principio de neutralidad y la restricción de la libre circulación de mercancías pueden evitarse si el Estado de origen de una entrega intracomunitaria que esté efectivamente sometida a gravamen en el Estado de destino permite la deducción del impuesto sobre las operaciones anteriores a esta entrega o en su caso devuelve dicho impuesto.

64. Así lo exige por una parte el tenor inequívoco del artículo 17, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva. Por otra parte, la lógica del sistema de la entrega intracomunitaria y la naturaleza del IVA como impuesto sobre el consumo implican que el impuesto se recaude exclusivamente en el país en el que se realiza el consumo. En cambio, el país de origen no tiene ningún derecho, en general, a recaudar el IVA por prestaciones pagadas por los consumidores finales en otro Estado miembro.

65. VDP señala además la siguiente problemática: puesto que los Países Bajos extendieron injustamente —en opinión de VDP— la exención interna a la entrega de prótesis dentales por intermediarios y por consiguiente rechazan la deducción del impuesto soportado en relación con estas entregas, VDP se ve discriminada frente a los intermediarios que hacen entregas en los Países Bajos desde otros Estados miembros. Los Estados de residencia de estos competidores de VDP admiten la deducción del impuesto

porque consideran que las entregas realizadas por intermediarios no estaban incluidas en el ámbito de aplicación de la exención.

66. A este respecto hay que hacer constar que el presente procedimiento no tiene por objeto determinar la legalidad del trato fiscal de los competidores de VDP en los Estados en cuyo territorio tienen su domicilio. Tampoco tiene por objeto la exención de las entregas intraestatales de VDP y la denegación de la deducción del impuesto en relación con estas entregas. Lo único que se discute es si VDP tiene derecho a deducir el impuesto en relación con las entregas intracomunitarias. El factor decisivo es si la adquisición intracomunitaria de la que proceden las entregas intracomunitarias en los países de destino está sujeta a gravamen.

67. Por último conviene señalar asimismo que la solución que defiende está en absoluta consonancia con la sentencia *Debouche*.¹⁹ Dicha sentencia se basó en los siguientes hechos: el señor *Debouche*, abogado residente en Bélgica, alquiló con opción de compra un vehículo en los Países Bajos que usaba exclusivamente para su actividad profesional en Bélgica. Los servicios de los abogados estaban exentos del IVA en Bélgica conforme al artículo 28, apartado 3, letra b),

¹⁹ — Sentencia de 26 de septiembre de 1996, *Debouche* (C-302/93, Rec. p. I-4495).

en relación con el anexo F, nº 2 de la Sexta Directiva, mientras que en los Países Bajos eran objeto de gravamen.

68. El Tribunal de Justicia decidió que en tales circunstancias el interesado no tiene derecho a la devolución del IVA del alquiler con opción de compra del vehículo como impuesto soportado. Puesto que los servicios del abogado en el Estado en que se prestan –en este caso, Bélgica– no están sujetos al IVA, no se puede contabilizar el impuesto sobre las operaciones previas recibidas de otro Estado miembro. Esto es aplicable incluso en el caso de que las prestaciones previas sean objeto de gravamen en el Estado en que se han obtenido.

69. La sentencia establece claramente que la posibilidad de deducir el impuesto depende básicamente del trato fiscal que recibe la prestación respectiva en el Estado en el que llega al mercado. Si en él está considerada exenta –aunque sólo sea en virtud de un régimen transitorio–, procede denegar la deducción.

70. En cambio, si la exención del artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva no se aplicara a las entregas de prótesis dentales por intermediarios, en el presente caso no habría, a diferencia del

asunto Eurodental, un conflicto entre la exención conforme al artículo 13 sin deducción del impuesto y la exención con deducción del impuesto en las entregas intracomunitarias. Si se hiciera una correcta aplicación de estas normas en los correspondientes países de destino se podría admitir sin más la deducción del impuesto en el país de origen conforme al artículo 17, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva con respecto a las operaciones previas a las entregas intracomunitarias.

2. Hipótesis 2: Aplicación del régimen *de minimis* a las entregas intracomunitarias

71. En las entregas intracomunitarias comprendidas en el régimen *de minimis*, el derecho a la deducción conforme al artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva depende de si hubiera existido el derecho a deducción en estas operaciones en caso de haberse realizado en el interior del país.

72. Para ese grupo de entregas intracomunitarias, la letra a) establece a mi entender una disposición expresamente diferente de la letra b). En lugar de atender al trato fiscal en el país de destino, tal y como habría

procedido según las consideraciones sistemáticas expuestas respecto de las entregas intracomunitarias, la letra a) atiende a la normativa aplicable en el interior del país.

73. Esta diferencia con la letra b) está justificada, sin embargo, por el carácter *de minimis* de las entregas afectadas. Para las entregas esporádicas de escaso valor sería necesario un esfuerzo administrativo desproporcionado si tuviera que determinarse si en el país de destino la entrega está sujeta a gravamen y si por tanto es aplicable la deducción.

74. También en este caso hay riesgo de vulneración del principio de neutralidad fiscal y de menoscabo de la libre circulación de mercancías si se suministran prótesis dentales a Estados miembros que siguen gravando las entregas correspondientes en aplicación del artículo 28, apartado 3, letra a), en relación con el anexo E, nº 2, de la Directiva. Sin embargo, esto lo ha aceptado el legislador, tal y como se deduce de la clara redacción del artículo 17, apartado 3, letra a), para no dificultar excesivamente el trato fiscal de las entregas *de minimis* en su conjunto y no causar con ello obstáculos al comercio intracomunitario en muchos más casos.

75. De todos modos, a la vista del presente caso cabe preguntarse cómo hay que proceder, al aplicar el artículo 17, apartado 3, letra a), si el Estado en que tiene su sede el proveedor no ha incorporado correctamente la Directiva a su legislación y exime operaciones que conforme a la Directiva deberían estar en realidad sometidas a gravamen. Volveré sobre esta cuestión²⁰ después de examinar detenidamente la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva.

C. Sobre la primera cuestión prejudicial

76. Con esta cuestión el tribunal remitente pretende que se dilucide si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva comprende también el suministro de prótesis dentales por un sujeto pasivo que no es dentista ni protésico dental.

77. A tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva sólo están exentos los suministros de prótesis dentales realizados por dentistas o protésicos dentales. La exención del artículo 13 constituye una excepción al principio de que todos

²⁰ — Véanse los puntos 94 y ss. *infra*.

los suministros y servicios están sujetos al IVA, y debe interpretarse en sentido estricto.²¹ Precisamente por ello no cabe ampliar el ámbito de aplicación de la disposición más allá de su tenor literal.

78. Además, la interpretación basada estrictamente en el tenor literal coincide con el sentido y la finalidad de la disposición. A diferencia de lo que ocurre con otras exenciones, ante todo las del artículo 13, parte B, el ámbito de aplicación de las exenciones del artículo 13, parte A, se delimita en la mayoría de los casos a través de requisitos relativos no sólo al objeto de la prestación, sino también a la persona del proveedor.

79. Tal y como ha establecido recientemente el Tribunal de Justicia en su sentencia *Solleveld y Van den Hout-van Eijnsbergen*²² en relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, con los requisitos relativos a la persona del proveedor se trata de asegurar que la exención se aplique únicamente a la prestación de asistencia a personas físicas dispensada por personas que posean la cualificación profesional requerida.

21 — Sentencias de 10 de septiembre de 2002, *Kügler* (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 28; de 20 de noviembre de 2003, *d'Ambrumenil y Dispute Resolutions Services Ltd* (C-307/01, Rec. p. I-13989), apartado 52, y de 26 de mayo de 2005, *Kingscrest y Montecello* (C-498/03, Rec. p. I-4427), apartado 29.

22 — Citada en la nota 18, apartado 37, que se remite a la sentencia *Kügler*, citada en la nota 21, apartado 27.

80. La exención de las prestaciones médicas pretende garantizar, en interés del bien común, que estos servicios sean asequibles para el público y no se vean encarecidos por el IVA.²³ Sin embargo, el bien común reside exclusivamente en la exención del impuesto de prestaciones médicas llevadas a cabo por personal cualificado.²⁴ Esto se aplica no sólo a la asistencia médica y sanitaria a personas físicas en el sentido de la letra c), sino también a las entregas de prótesis dentales conforme a la letra e).

81. Además, en el presente contexto no es preciso abordar la cuestión de si la última exención citada se aplica sólo cuando el protésico dental que la entrega también la ha producido él mismo. Aunque entregue prótesis dentales producidas por un tercero, gracias a su cualificación siempre puede juzgar si el producto tiene la calidad necesaria. Aparte de esto puede asesorar al odontólogo cuando éste encarga la prótesis dental y, si es preciso, realizar trabajos complementarios en la prótesis dental, así como recibir y gestionar reclamaciones.

82. Esto se aplica especialmente cuando la prótesis dental es producida por protésicos dentales en países terceros, cuyos requisitos

23 — Sentencia *d'Ambrumenil*, citada en la nota 21, apartado 58, que se remite a la sentencia de 11 de enero de 2001, *Comisión/Francia* (C-76/99, Rec. p. I-249), apartado 23, y *Kügler*, citada en la nota 21, apartado 29.

24 — Véanse las conclusiones presentadas en los asuntos *Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen*, citados en la nota 18, punto 39.

de cualificación profesional no se pueden comprobar fácilmente. Además, en tal caso la realización de mejoras en el producto acabado puede llevar consigo dificultades particulares.

prestaciones que son del mismo tipo y que por tanto compiten entre ellas.²⁵

83. Es cierto que no cabe descartar que en algún caso concreto una persona que no sea protésico dental adquiera con el tiempo la competencia necesaria para poder realizar las tareas asociadas a la entrega de prótesis. Tampoco se pretende afirmar que las prótesis dentales producidas en un país tercero e introducidas en la Comunidad por un intermediario no cumplan por regla general nuestros criterios de calidad. Ahora bien, para asegurar con carácter general que la exención sólo se aplique a las entregas que tengan la calidad necesaria, está justificado limitarla a las entregas realizadas por protésicos dentales (u odontólogos) cualificados.

85. La exención se basa en la consideración inapelable del legislador de que sólo los protésicos dentales y los odontólogos poseen la cualificación profesional necesaria para garantizar con carácter general que las prótesis dentales entregadas por ellos tienen la calidad requerida. La prestación de un intermediario sin la correspondiente cualificación profesional no se considera equivalente y por lo tanto tampoco debe recibir el mismo trato por motivos de neutralidad fiscal.

84. El principio de neutralidad fiscal no se opone a esta interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra e). Según la jurisprudencia, este principio impide tratar de forma distinta, a la hora de aplicar el IVA,

86. Por consiguiente, a la primera cuestión prejudicial hay que contestar que la exención del artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva sólo comprende las entregas realizadas por protésicos dentales u odontólogos.

²⁵ — Véanse las sentencias citadas en la nota 17 y las sentencias de 23 de octubre de 2003, Comisión/Alemania (C-109/02, Rec. p. I-12691), apartado 20; Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 21, apartado 54, y Solleveld y Van den Hout-van Eijnsbergen, citada en la nota 18, apartado 39.

D. Sobre la segunda cuestión prejudicial

87. El Hoge Raad formula la segunda cuestión solamente para el caso de que la respuesta a la primera sea afirmativa y que por consiguiente las entregas de prótesis dentales realizadas por intermediarios también se consideren comprendidas en el ámbito de aplicación de la exención.

88. Esto se basa en la idea de que el derecho a la deducción en relación con las entregas intracomunitarias depende del trato que se da a las correspondientes operaciones de partida en el país de origen de la entrega. Así lo sugiere el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, cuya interpretación solicita el tribunal remitente en el marco de esta cuestión. Si no obstante procediera aplicar el régimen general, la interpretación del artículo 17, apartado 3 –si bien en tal caso la letra b)–, sería efectivamente la cuestión principal.

89. Ante la falta de claridad que he expuesto sobre qué régimen es efectivamente aplicable, propondré de nuevo una respuesta para cada una de las dos hipótesis, pese a que el tribunal remitente no ha solicitado que se interprete el artículo 17, apartado 3, letra b). Para ofrecer al tribunal remitente una respuesta pertinente, el Tribunal de Justicia puede considerar necesario tomar en consideración disposiciones de Derecho comuni-

tario que el tribunal remitente no haya mencionado en su pregunta.²⁶

1. Hipótesis 1: aplicación del régimen normal a las entregas intracomunitarias

90. Como he señalado anteriormente,²⁷ según el artículo 17, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva existe un derecho a deducir el impuesto soportado en relación con entregas intracomunitarias que según el artículo 28 *quater*, parte A, están exentas del IVA. El derecho a deducir se admite por lo tanto sin problemas cuando la entrega de la prótesis dental se considera, de conformidad con la Directiva, una entrega sujeta a gravamen porque no ha sido realizada por un protésico dental o un odontólogo.

91. Ahora bien, el impuesto soportado también es deducible en relación con entregas de prótesis dentales que estén exentas del

26 — Véanse en particular las sentencias de 20 de marzo de 1986, Tissier (35/85, Rec. p. 1207), apartado 9; de 27 de marzo de 1990, Bagli Pennacchiotti (C-315/88, Rec. p. I-1323), apartado 10; de 18 de noviembre de 1999, Teckal (C-107/98, Rec. p. I-8121), apartado 39, y de 7 de noviembre de 2002, Bourrasse y Perchicot (C-228/01 y C-289/01, Rec. p. I-10213), apartado 33.

27 — Apartados 41 y ss.

IVA conforme al artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva, pero que en el país de destino sigan estando sometidas a gravamen en aplicación del artículo 28, apartado 3, letra a), en relación con el anexo E, nº 2, de la Sexta Directiva.

2. Hipótesis 2: aplicación del régimen *de minimis* a las entregas intracomunitarias

92. Según el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, la deducción del impuesto soportado en relación con prestaciones obtenidas en el interior del país puede descontarse cuando éstas hayan sido utilizadas en operaciones que se deriven de actividades económicas ejercidas en el extranjero a efectos del artículo 4, apartado 2, para las que existiera un derecho a deducción si estas operaciones hubieran sido realizadas en el interior del país.

93. En consecuencia, queda descartado el derecho a deducir el impuesto soportado por la entrega de prótesis dentales en otro Estado miembro a la que se aplica el artículo 28 *ter*, parte B, en relación con el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo segundo, de la Sexta Directiva, si la entrega estuviera exenta del IVA en el país de residencia del proveedor conforme al artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva.

94. No obstante, es necesario examinar cómo se verá afectada la deducción del impuesto soportado si el país de residencia del proveedor no ha incorporado correctamente a su Derecho nacional el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), y amplía la exención a las operaciones no comprendidas en la Directiva. Éste es el caso de la normativa neerlandesa, que también exime del impuesto las entregas de prótesis dentales realizadas por intermediarios que no poseen la cualificación de protésico dental u odontólogo.

95. Si no es posible interpretar el Derecho nacional de conformidad con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva, un particular puede invocar directamente la Directiva para obtener el derecho a la deducción. Tanto el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), como el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva son suficientemente explícitos para ello.²⁸ No obstante, está descartada toda «invocación asimétrica» de la Directiva, es decir, que por principio el sujeto pasivo no puede invocar la Directiva para reclamar la deducción del impuesto sin que las operaciones precedentes hayan sido gravadas.

28 — Véase, con respecto a la aplicación directa de la Sexta Directiva en general, la sentencia de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec. p. I-493), apartado 31; con respecto a una exención fiscal al amparo del artículo 13, la sentencia de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. 53), apartado 49, y, con respecto al artículo 17, apartados 1 y 2, la sentencia BP Soupergaz, citada en la nota 14, apartado 34.

96. Un principio fundamental del IVA es que el derecho a deducir las cuotas que hayan gravado la adquisición de bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción.²⁹ En cambio, cuando un sujeto pasivo entrega un producto o presta un servicio a otro sujeto pasivo, que éste utiliza para una operación exenta del impuesto, este otro sujeto pasivo no podrá deducir el impuesto pagado, excepto en los casos expresamente previstos en las Directivas aplicables.³⁰

97. En el caso de entregas *en el interior del país* que estén exentas del impuesto debido a una aplicación incorrecta de la Directiva, sería contrario a este principio que el impuesto fuera a pesar de todo deducible con respecto a esas entregas. Para tener derecho a la deducción al amparo de la Directiva, el sujeto pasivo debe solicitar por tanto al mismo tiempo que se le trate como deudor tributario.³¹ El Derecho procesal nacional debe garantizar para ello que el particular pueda ejercer sus derechos derivados de la Directiva. No sería, en cambio,

una solución aceptable que la interpretación de la Directiva beneficiara al particular en contra de los principios de la propia Directiva.

98. Ahora bien, en el caso de las *entregas transfronterizas* conforme al régimen *de minimis*, de las que trata el presente caso, la situación es completamente distinta. Estas entregas no están sujetas *de hecho* a gravamen en el país de residencia del proveedor, pues se consideran ejecutadas en el país de destino. El artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, por razones de mera simplificación administrativa, supedita la deducción del impuesto soportado, de forma puramente *ficticia*, al tratamiento de las operaciones del mismo tipo en el interior del país.

99. Si se parte de la base de que los Estados miembros han aplicado correctamente el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva, las entregas realizadas en los países de destino deberían ser tratadas en general como entregas sometidas a gravamen, de modo que conforme a los principios expuestos la deducción también estaría justificada en este caso. No cabría hablar de una invocación asimétrica de la Directiva.

29 — Véase la nota 10.

30 — Sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), apartado 28, y sentencia Debouche, citada en la nota 19, apartado 16.

31 — Combinada con el derecho a deducir el impuesto soportado, la deuda tributaria puede ser ventajosa para el sujeto pasivo, tal y como ya advirtió el Abogado General Darmon en sus conclusiones presentadas en el asunto Lubbock Fine (sentencia de 15 de diciembre de 1993, C-63/92, Rec. p. I-6665), punto 19.

100. Por ello, al aplicar el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva no

habría que tener en cuenta ficticiamente cómo serían tratadas las correspondientes operaciones según el Derecho nacional no conforme con la Directiva. Más bien habría que considerar e indagar hipotéticamente el trato fiscal que recibirían operaciones de este tipo en caso de *aplicación correcta* de la Directiva en el interior del país.

101. Esta solución evita en la gran mayoría de los casos que se vulnere la neutralidad fiscal. Se infringiría dicho principio si se denegara la deducción del impuesto soportado en el domicilio del proveedor aunque, conforme a las disposiciones de la Directiva, la entrega de prótesis dentales por un intermediario no se trata como entrega exenta en los países de destino. Si no se

dedujera el impuesto soportado, se produciría una doble imposición de las operaciones previas, que además obstaculizaría el comercio transfronterizo.

102. Es cierto que de este modo las entregas efectuadas en el interior del país y las entregas realizadas en otro Estado miembro serían tratadas de forma diferente desde el punto de vista de la deducción, pero dado que las entregas en el país de destino —suponiendo una correcta aplicación de la Directiva— están sometidas efectivamente a gravamen, mientras que, en contra de lo dispuesto en la Directiva, las entregas correspondientes en el interior del país están exentas, la situación de las entregas dentro y fuera del país tampoco es la misma.

V. Conclusión

103. En virtud de las anteriores consideraciones, sugiero al Tribunal de Justicia que responda lo siguiente a las cuestiones planteadas por el Hoge Raad:

«1) El artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), 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, debe interpretarse en el sentido de que entre las entregas exentas conforme a esa disposición no está incluida la entrega de prótesis dentales por un intermediario que no posea la cualificación de un protésico dental o un odontólogo.

- 2) Conforme al artículo 17, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, un sujeto pasivo tiene derecho a la deducción o a la devolución del impuesto soportado en relación con las entregas intracomunitarias de prótesis dentales que conforme al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva están exentas del impuesto, si la correspondiente adquisición intracomunitaria está gravada en el país de destino debido a que ese Estado sigue sometiendo a gravamen las operaciones correspondientes en aplicación del artículo 28, apartado 3, letra a), en relación con el anexo E nº 2, de la Directiva.

Conforme al artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, un sujeto pasivo tiene derecho a la deducción o a la devolución del impuesto soportado con respecto a las entregas que se efectúen en otro Estado miembro, según el artículo 28 *ter*, parte B, en relación con el artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo segundo, de la Sexta Directiva, siempre que por esas operaciones se tuviera derecho a deducir el impuesto soportado en caso de haberse efectuado en el interior del país. El derecho a deducir también existe en este caso si la entrega en el interior del país se trata, contrariamente a lo dispuesto en la Sexta Directiva, como operación exenta del impuesto.»