

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)  
de 7 de diciembre de 2006\*

En el asunto C-240/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la cour d'appel (Luxemburgo), mediante resolución de 1 de junio de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de junio de 2005, en el procedimiento entre

**Administration de l'enregistrement et des domaines**

y

**Eurodental Sàrl,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus y A. Ó Caoimh (Ponente), Jueces;

\* Lengua de procedimiento: francés.

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;  
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

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

habiendo considerado el auto de reapertura de la fase oral del procedimiento de 4 de mayo de 2006 y celebrada la vista el 31 de mayo de 2006;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la administration de l'enregistrement et des domaines, por M<sup>e</sup> A. Kronshagen, avocat;
  
- en nombre de Eurodental Sàrl, por M<sup>es</sup> M. Molitor, P. Lopes Da Silva, N. Cambonie y R. Muller, avocats;
  
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y U. Forsthoff, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de junio de 2006;

dicta la siguiente

### Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 13, parte A, apartado 1, letra e), 15, apartados 1 a 3, 17, apartado 3, letra b), y 28 *quater*, parte A, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión resultante de las Directivas 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388 (DO L 376, p. 1), y 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, por la que se establecen medidas de simplificación en materia del impuesto sobre el valor añadido (DO L 384, p. 47) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Eurodental Sàrl (en lo sucesivo, «Eurodental») y la administration de l'enregistrement et des domaines de Luxemburgo (en lo sucesivo, «autoridad fiscal competente»), a raíz de la negativa de ésta a que Eurodental dedujera, para los ejercicios 1992 y 1993, el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado en operaciones de fabricación y reparación de prótesis dentales, cuando éstas se realizaron para beneficiarios establecidos en Alemania.

## Marco jurídico

### *Normativa comunitaria*

3 El artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva dispone:

«Exenciones en el interior del país

A. Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general

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

[...]

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

4 Sin embargo, a tenor del artículo 28, apartado 3, letra a), de esta Directiva:

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

a) continuar aplicando el Impuesto a las operaciones que estén exentas del mismo en virtud [del artículo] 13 [...] y cuya lista se encuentra en el Anexo E».

5 El número 2 de este anexo menciona las operaciones contempladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de dicha Directiva.

6 El artículo 17 de esta misma Directiva, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», prevé, en su versión aplicable antes de la entrada en vigor de la Directiva 91/680, en sus apartados 2, letra a), y 3, lo que sigue:

«2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del [IVA], devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del [IVA] que se enuncian en el apartado 2, siempre que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

- a) sea de sus operaciones relacionadas con las actividades económicas que se enuncian en el apartado 2 del artículo 4, efectuadas en el extranjero, que hubieran estado gravadas de haber sido realizadas en el interior del país;
  
- b) sea de sus operaciones exentas conforme [...] al artículo 15 [...];
  
- c) sea de sus operaciones exentas conforme a los números 1 a 5 de la letra d) y a la letra a) del punto B del artículo 13, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando esas operaciones estén directamente relacionadas con bienes destinados a ser exportados hacia un país extracomunitario.»

7 El artículo 1, número 22, de la Directiva 91/680, añadió en la Sexta Directiva, en su versión inicial, el título XVI *bis*, con el encabezamiento «Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros», que contenía, en particular, los artículos 28 *bis* a 28 séptimo. A 1 de enero de 1993, el Derecho nacional debía haberse adaptado a esta Directiva 91/680.

8 El artículo 28 *bis* de la Sexta Directiva dispone:

«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 [...]

[...]»

- 9 El artículo 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva precisa:

«Se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente.»

- 10 El artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, y parte B, letra a), de la Sexta Directiva prevé:

«A. Exención de las entregas de bienes

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.

[...]

[...]

#### B. Exención de las adquisiciones intracomunitarias de bienes

Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros declararán exentas, en las condiciones que fijen para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones establecidas a continuación y de prevenir cualquier fraude, evasión y abusos eventuales:

- a) las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega efectuada por sujetos pasivos estuviese, en todo caso, exenta en el interior del país».

<sup>11</sup> El artículo 28 séptimo, número 1, de la Sexta Directiva establece:

«1. Los apartados 2, 3 y 4 del artículo 17 se sustituyen por el siguiente texto:

“[...]

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:

[...]

b) de sus operaciones exentas conforme [...] al artículo 28 *quater*, partes A y C».

<sup>12</sup> Con anterioridad al 1 de enero de 1993, las operaciones intracomunitarias estaban reguladas en el artículo 15 de la Sexta Directiva, titulado: «Exenciones en operaciones de exportación y asimiladas y en transportes internacionales». Los apartados 1 a 3 y 13 de este artículo, en su versión aplicable antes de la entrada en vigor de las Directivas 91/680 y 92/111, preveían:

«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:

1. Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera del territorio descrito en el artículo 3, por el propio vendedor o por cuenta de éste.
2. Las entregas de bienes expedidos o transportados por el comprador que no se halle establecido en el interior del país, o por su cuenta, fuera del territorio descrito en el artículo 3 [...].

3. Las prestaciones de servicios consistentes en trabajos relacionados con bienes muebles, adquiridos o importados para realizar en ellos dichos trabajos en el territorio descrito en el artículo 3 y que sean expedidos o transportados fuera de ese territorio por quien preste los servicios o por su destinatario cuando no esté establecido en el interior del país o por cuenta del mismo.

[...]

13. Las prestaciones de servicios, incluidos los transportes y las operaciones accesorias, pero con excepción de las prestaciones de servicios exentas conforme al artículo 13, cuando estén directamente relacionadas con el tránsito, la exportación o las importaciones de bienes que gocen de las exenciones previstas en las letras b) y c) del apartado 1 del artículo 14 y en el apartado 1 del artículo 16.»

### *Normativas nacionales*

#### Normativa luxemburguesa

- <sup>13</sup> El artículo 43, apartado 1, letras a) y c), de la Ley de 12 de febrero de 1979, por la que se modifica y se completa la Ley de 5 de agosto de 1969 del impuesto sobre el valor añadido (*Mémorial A 1979*, p. 186; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), disponía, en su versión vigente antes del 1 de enero de 1993:

«Quedarán [exentas] del [IVA] dentro de los límites y en las condiciones que se establezcan mediante reglamento granducal:

- a) las entregas de bienes expedidos o transportados con destino al extranjero por el proveedor o por cuenta de éste;

[...]

- c) las prestaciones de servicios realizadas, en el marco de una operación de perfeccionamiento activo, sobre bienes adquiridos o importados para esta operación y que sean expedidos o transportados con destino al extranjero por quien preste los servicios o por cuenta de éste».

<sup>14</sup> Este mismo artículo, en su versión vigente con posterioridad a esa fecha, según quedó redactado por el artículo II de la Ley de 18 de diciembre de 1992, por la que se modifica y se completa la Ley de 12 de febrero de 1979 del impuesto sobre el valor añadido (*Mémorial* A 1992, p. 3032), prevé en su apartado 1, letra d):

«Quedarán [exentas] del [IVA] dentro de los límites y en las condiciones que se establezcan mediante reglamento granducal:

[...]

- d) las entregas de bienes, en el sentido de los artículos 9 y 12, letras a) a e), que sean expedidos o transportados fuera del territorio nacional pero dentro de la Comunidad por el propio proveedor o por el adquirente, o por cuenta de éstos, en favor de otro sujeto pasivo que actúe en el marco de su empresa o de una persona jurídica que no sea sujeto pasivo en otro Estado miembro [...]

15 A tenor del artículo 44, apartado 1, letra l), guiones segundo y tercero, de la Ley del IVA:

«Quedarán [exentas] del [IVA] dentro de los límites y en las condiciones que se establezcan mediante reglamento granducal:

[...]

l) las siguientes prestaciones de servicios y entregas de bienes:

[...]

— las prestaciones de servicios realizadas en el marco del ejercicio legal de la profesión de protésico dental;

— el suministro de prótesis dentales por los médicos odontólogos y por los protésicos dentales en el marco del ejercicio legal de su profesión».

16 El artículo 49, apartados 1 y 2, letra a), de la Ley del IVA dispone:

«1. No será deducible el IVA que haya gravado los bienes y los servicios utilizados para realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios que estén exentas o que no se hallen comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto.

[...]

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, el sujeto pasivo tendrá no obstante derecho a la deducción cuando se hayan utilizado los bienes y los servicios para las necesidades:

a) de sus operaciones que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 43 o en los reglamentos de ejecución correspondientes».

#### Normativa alemana

17 A tenor del artículo 4, número 14, cuarta frase, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «UStG»), la exención de las operaciones correspondientes a la actividad, entre otras, de odontólogo no se aplicará a la entrega o reparación de prótesis dentales y aparatos de ortodoncia cuando el empresario los haya fabricado o reparado en su empresa.

- 18 Con arreglo al artículo 12, apartado 2, número 6, de la UStG, tales operaciones estarán gravadas a un tipo reducido.

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

- 19 Eurodental es una sociedad domiciliada en Luxemburgo cuya actividad consiste principalmente en la fabricación y reparación de prótesis dentales para clientes establecidos en Alemania.
- 20 Mediante decisión de 26 de marzo de 1997, la autoridad fiscal competente denegó a Eurodental, para los ejercicios 1992 y 1993, la deducción del IVA soportado que había gravado los bienes utilizados para realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios en beneficio de clientes establecidos en Alemania, por entender que el artículo 44 de la Ley del IVA primaba sobre el artículo 43 de dicha Ley, en su versión aplicable antes y después del 1 de enero de 1993, de modo que el artículo 49, apartado 2, letra a), de la referida Ley, que autoriza la deducción del IVA soportado, no era de aplicación.
- 21 Mediante sentencia de 16 de diciembre de 2002, el tribunal d'arrondissement (Luxemburgo), que conocía de una demanda interpuesta por Eurodental con el fin de que se anulara y se modificara dicha decisión, estimó que esta deducción había sido denegada indebidamente. Tras constatar que cada uno de los artículos 43 y 44 antes mencionados contempla operaciones diferentes, dado que el primero se refiere a las operaciones no destinadas al interior del país, mientras que el segundo concierne las operaciones realizadas en el territorio nacional, dicho órgano jurisdiccional consideró que el artículo 49 de la Ley del IVA autorizaba la deducción del IVA soportado en las operaciones contempladas en el artículo 43 de esta Ley, en su versión vigente antes y después del 1 de enero de 1993, sea cual fuere el régimen de exención del IVA aplicable en el interior del país. Según el referido tribunal, ninguna disposición de Derecho interno permite concluir que el artículo 44 de la Ley del IVA prima sobre esta última disposición.

La autoridad fiscal competente interpuso contra esta sentencia recurso de apelación ante el órgano jurisdiccional remitente. Tras comprobar que en estos artículos no se encuentra una respuesta a la cuestión de si el artículo 13 de la Sexta Directiva prima sobre el artículo 28 *quater* de la misma Directiva, la cour d'appel decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) Una entrega de bienes que, cuando se efectúa en el interior de un Estado miembro, está exenta en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la [...] Sexta Directiva [...] y que no da derecho a la deducción del impuesto soportado, con arreglo al artículo 17 de la misma Directiva, ¿está comprendida en el ámbito de aplicación, respectivamente, del artículo 15, apartados 1 y 2, de dicha Directiva, en su versión anterior al 1 de enero de 1993, y del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), aplicable a partir del 1 de enero de 1993, y, en consecuencia, en el ámbito del artículo 17, apartado 3, letra b), de la misma Directiva, que concede el derecho a deducir el impuesto soportado, cuando un operador establecido en un Estado miembro de la Comunidad realiza la entrega a un operador establecido en otro Estado miembro y cuando se cumplen los requisitos de aplicación, respectivamente, del artículo 15, apartados 1 y 2, de dicha Directiva, en su versión anterior al 1 de enero de 1993, y del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), aplicable a partir del 1 de enero de 1993?»
  
- 2) Una prestación de servicios que, cuando se efectúa en el interior de un Estado miembro, está exenta en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la [...] Sexta Directiva [...] y que no da derecho a la deducción del impuesto soportado, con arreglo al artículo 17 de la misma Directiva, ¿está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 15, apartado 3, en su versión anterior al 1 de enero de 1993 (sin que esté prevista ninguna disposición de exención respecto al año 1993), y, en consecuencia, en el ámbito del artículo 17, apartado 3, letra b), de la misma Directiva, que concede el derecho a deducir el impuesto soportado, cuando un operador establecido en un Estado miembro de la Comunidad realiza la prestación a un operador establecido en otro Estado miembro y cuando se cumplen los requisitos de aplicación del artículo 15, apartado 3, en su versión anterior al 1 de enero de 1993?»

## Sobre las cuestiones prejudiciales

- 23 Mediante sus dos cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si operaciones como la fabricación y reparación de prótesis dentales que, en caso de realizarse en el interior de un Estado miembro, están exentas de IVA como actividad de interés general pueden dar lugar a la deducción del IVA soportado cuando se trata de operaciones intracomunitarias.
- 24 Del tenor de estas cuestiones se desprende que dicha petición se refiere, por una parte, a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas antes del 1 de enero de 1993 y, por otra, a ciertas entregas de bienes realizadas después de esta fecha. En cambio, no contempla prestaciones de servicios posteriores al 1 de enero de 1993.
- 25 Procede recordar que el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva prevé la exención del IVA para ciertas actividades de interés general, entre otras, según los términos de su apartado 1, letra e), las prestaciones de servicios realizadas por los protésicos dentales en el ejercicio de su profesión y el suministro por éstos de prótesis dentales.
- 26 De conformidad con el artículo 17, apartado 2, letra a), de esta Directiva, cuando un sujeto pasivo entrega bienes o presta servicios a otro sujeto pasivo que los utiliza para efectuar una operación exenta con arreglo al artículo 13, parte A, de esta misma Directiva, el segundo no tiene derecho, en principio, a deducir el IVA soportado dado que, en tal supuesto, los bienes y servicios de que se trate no son utilizados para operaciones gravadas (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 44, y de 26 de septiembre de 1996, Debouche, C-302/93, Rec. p. I-4495, apartado 16).

- 27 En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que en el litigio principal no se discute que las operaciones realizadas por Eurodental están comprendidas en el ámbito de aplicación de estas últimas disposiciones cuando se producen en el interior del Estado miembro en el que esta sociedad tiene su domicilio. Por consiguiente, mediante su petición, el órgano jurisdiccional remitente sólo desea averiguar si dichas operaciones siguen reguladas por estas mismas disposiciones cuando se efectúan en beneficio de clientes establecidos en otro Estado miembro, en este caso, Alemania.
- 28 En cuanto a las operaciones intracomunitarias, el artículo 15, apartados 1 a 3, de la Sexta Directiva, en su versión aplicable antes del 1 de enero de 1993, preveía la exención de las entregas y prestaciones de servicios relacionadas con bienes expedidos o transportados fuera del Estado miembro. A partir de esa fecha, la exención de estas mismas entregas con destino a otro Estado miembro se regula en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de esta Directiva. Con arreglo al artículo 17, apartado 3, letra b), de la referida Directiva, en su versión resultante del artículo 28 séptimo, número 1, de dicha Directiva, tales operaciones dan derecho a la deducción del IVA soportado en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte intracomunitario de los bienes (véase la sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Rec. p. I-3227, apartado 30).
- 29 Sin embargo, la autoridad fiscal competente considera que las operaciones intracomunitarias controvertidas en el litigio principal no dan tal derecho a deducción, porque el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva, que prevé una exención especial, prima sobre las disposiciones más generales establecidas en los artículos 15 y 28 *quater*, parte A, letra a), de esta misma Directiva.
- 30 En cambio, Eurodental alega que, como el artículo 13 de la Sexta Directiva, por un lado, y los artículos 15 y 28 *quater* de dicha Directiva, por otro, tienen ámbitos de aplicación diferentes, el artículo 13 no puede primar sobre estos últimos artículos. En efecto, del tenor de los títulos de cada una de estas disposiciones se desprende que el artículo 13 de esta Directiva sólo es aplicable a las operaciones efectuadas en el interior del Estado miembro, mientras que las operaciones entre los Estados miembros, por su parte, se hallan comprendidas en el ámbito de aplicación de los artículos 15 y 28 *quater* de esta misma Directiva.

31 A este respecto, procede señalar, como sostiene Eurodental, que el artículo 13 de la Sexta Directiva contempla, según el tenor de su título, las exenciones «en el interior del país», mientras que, por lo que afecta al artículo 15 de esta Directiva, en su versión vigente antes del 1 de enero de 1993, y al artículo 28 *quater* de esta misma Directiva, tal como es de aplicación a partir de esa fecha, estas disposiciones se refieren respectivamente, según los términos de sus títulos, a las «operaciones de exportación» y a los «intercambios entre los Estados miembros».

32 Sin embargo, contrariamente a lo que sostiene Eurodental, lo anterior no implica que, cuando una operación contemplada en el artículo 13 de la Sexta Directiva tenga carácter intracomunitario, dicha operación esté comprendida necesariamente y por este único motivo dentro del ámbito de aplicación de los artículos 15 y 28 *quater*, con el efecto consiguiente de que, a la luz de la remisión del artículo 17, apartado 3, letra b), de esta Directiva a estas últimas disposiciones, pueda dar derecho a la deducción del IVA soportado.

33 En efecto, sólo con carácter excepcional la Sexta Directiva prevé, en particular en su artículo 17, apartado 3, letra b), el derecho a la deducción del IVA relativo a bienes o servicios utilizados para operaciones exentas (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, apartado 23). En consecuencia, los términos que dicha Directiva emplea a este respecto deben ser objeto de interpretación estricta.

34 Ahora bien, aunque el artículo 17, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva se remite, de forma general, a las disposiciones de esta Directiva reguladoras de la exención de las operaciones intracomunitarias, en concreto, respectivamente, al artículo 15 de dicha Directiva para el período anterior al 1 de enero de 1993 y al artículo 28 *quater* de la misma Directiva para el período posterior a esa fecha, es preciso señalar que aquella disposición no se refiere en absoluto a las exenciones previstas en el artículo 13 de esta misma Directiva en favor de ciertas actividades.

- 35 Más bien al contrario, con anterioridad al 1 de enero de 1993, el artículo 15 de la Sexta Directiva, al que se remitía el artículo 17, apartado 3, letra b), de esta Directiva, excluía explícitamente, en su apartado 13, las prestaciones de servicios exentas conforme al artículo 13 de dicha Directiva cuando estaban directamente relacionadas con determinadas operaciones transfronterizas.
- 36 Además, el artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva reconoce específicamente el derecho a deducción para ciertas operaciones exentas conforme al artículo 13, parte B, de esta Directiva. Como la Comisión de las Comunidades Europeas sostiene acertadamente, aquella disposición carecería de objeto si las exenciones previstas en el artículo 13 de dicha Directiva ya estuvieran cubiertas por el apartado 3, letra b), del referido artículo 17.
- 37 En consecuencia, no obstante los términos antes mencionados de los títulos de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva, del examen de su contenido se desprende que las operaciones exentas con arreglo al artículo 13 de dicha Directiva no dan derecho a la deducción del IVA soportado, aun cuando revistan carácter intracomunitario.
- 38 Esta interpretación, deducida del propio tenor de la Sexta Directiva, es corroborada tanto por el objetivo que persigue como por su estructura y el principio de neutralidad fiscal.
- 39 En lo que se refiere, en primer lugar, al objetivo de la Sexta Directiva, procede recordar que, con arreglo al artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE 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 los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), el principio del sistema común del IVA es aplicar, en la Comunidad, a los bienes y a los 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 de distribución anterior a la fase de imposición (auto de 3 de marzo de 2004, *Transport Service*, C-395/02, Rec. p. I-1991, apartado 20).

40 Ahora bien, como la autoridad fiscal competente y la Comisión alegan acertadamente, si operaciones intracomunitarias como las controvertidas en el litigio principal dieran derecho a deducir el IVA soportado en el Estado miembro de partida, podrían ser realizadas en la Comunidad totalmente exentas de IVA. En efecto, como estas operaciones están exentas, en cualquier caso, en el interior del Estado miembro de destino, con arreglo al artículo 13 de la Sexta Directiva, por una parte, deberían estar exentas en este Estado miembro en cuanto adquisiciones intracomunitarias, de conformidad con el artículo 28 *quater*, parte B, letra a), de dicha Directiva, y, por otra parte, no deberían dar lugar a ninguna percepción del IVA en el Estado miembro de origen, ya que se deduciría el impuesto soportado y, en virtud del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de esta misma Directiva, no se recaudaría ningún impuesto en una fase posterior.

41 Así, de la finalidad del sistema común del IVA y del régimen transitorio instituido por la Directiva 91/680 para la tributación en los intercambios entre los Estados miembros se desprende que un sujeto pasivo que goce de una exención y, por consiguiente, no tenga derecho a deducir el impuesto soportado dentro de un Estado miembro, tampoco puede verse reconocido este derecho cuando la operación de que se trate tenga carácter intracomunitario (véase, en este sentido, la sentencia *Debouche*, antes citada, apartado 15).

42 Este principio está consagrado en el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, ya que, con arreglo a esta disposición, queda excluido el derecho a deducir el IVA relativo a una operación efectuada en el extranjero si esta operación no da derecho a deducción en el interior del Estado miembro.

- 43 Por lo que afecta, en segundo lugar, a la lógica interna de la Sexta Directiva, procede observar que las exenciones previstas en su artículo 13, parte A, tienen carácter específico, ya que se aplican únicamente a determinadas actividades de interés general enumeradas y descritas detalladamente en dicha disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de noviembre de 2003, D'Ambrumenil y Dispute Resolution Services, C-307/01, Rec. p. I-13989, apartado 54). En cambio, la exención en beneficio de operaciones intracomunitarias derivada del artículo 15 de esta misma Directiva, para el período anterior al 1 de enero de 1993, y del artículo 28 *quater* de dicha Directiva, para el período posterior a esta fecha, tiene carácter general, ya que se refiere de forma indeterminada a las operaciones económicas entre los Estados miembros.
- 44 En estas circunstancias, resulta conforme con la estructura de la Sexta Directiva que el régimen aplicable a las exenciones específicas previstas en el artículo 13, parte A, de esta Directiva prime sobre el régimen aplicable a las exenciones generales establecidas en esta misma Directiva en lo que se refiere a las operaciones intracomunitarias.
- 45 Contrariamente a lo que sostiene el Gobierno alemán, esta declaración no queda desvirtuada, en absoluto, por el artículo 26 *ter*, parte G, apartado 1, de la Sexta Directiva. Aunque, como alega dicho Gobierno, de lo dispuesto en este artículo, que prevé un régimen de tributación especial aplicable al oro de inversión, podría deducirse que un Estado miembro no puede renunciar a aplicar la exención de entregas intracomunitarias con respecto a este producto, mientras que, cuando se cumplen determinados requisitos, puede, en principio, renunciar a aplicar la exención prevista por este régimen para operaciones específicas realizadas en dicho Estado miembro, esta circunstancia no demuestra de modo alguno que la primera exención prime sobre la segunda, sino que confirma como mucho que cada una de estas exenciones se rige por sus propias reglas, cuyo tenor y finalidad son diferentes.
- 46 Por último, en lo que se refiere, en tercer lugar, al principio de neutralidad fiscal, procede recordar que este principio se opone, en particular, a que prestaciones de

servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 54).

<sup>47</sup> Ahora bien, no se respetaría este principio si las operaciones controvertidas en el litigio principal dieran derecho a deducción cuando tienen carácter intracomunitario, ya que estas mismas operaciones, de realizarse en el interior de un Estado miembro, no dan lugar a deducción. Por consiguiente, los sujetos pasivos que efectúen una operación intracomunitaria se encontrarían en una situación más ventajosa con respecto a los sujetos pasivos que lleven a cabo una operación interna (véase, en este sentido, la sentencia Debouche, antes citada, apartado 19).

<sup>48</sup> Sin embargo, el Gobierno alemán subraya que, como la República Federal de Alemania aplica el régimen transitorio previsto en el artículo 28, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, en relación con el número 2 del anexo E de esta misma Directiva, que le permite seguir gravando las operaciones controvertidas, en el asunto principal, éstas pueden sufrir una doble imposición, ya que pueden ser gravadas de nuevo en dicho Estado miembro, de conformidad con esta disposición, en relación con los artículos 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero, y 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, mientras que no cabe deducir el IVA soportado en Luxemburgo. En cambio, estas mismas operaciones, si bien imponibles cuando se realizan en el interior de dicho Estado miembro, dan lugar a deducción. Por consiguiente, los sujetos pasivos establecidos en Alemania se hallan en una situación ventajosa con respecto a sus competidores establecidos en Luxemburgo.

<sup>49</sup> Esta alegación, rechazada por la Comisión y la autoridad fiscal competente, no puede admitirse.

- 50 Es preciso recordar que el régimen comunitario del IVA es el resultado de una armonización progresiva de las legislaciones nacionales en el marco de los artículos 93 CE y 94 CE. Como ha declarado en varias ocasiones el Tribunal de Justicia, esta armonización, tal y como se ha realizado mediante directivas sucesivas y, especialmente, por medio de la Sexta Directiva, todavía es una armonización parcial (véase la sentencia de 5 de diciembre de 1989, ORO Amsterdam Beheer y Concerto, C-165/88, Rec. p. 4081, apartado 21).
- 51 Así, aún no se ha alcanzado la armonización prevista en la medida en que la Sexta Directiva, en virtud de su artículo 28, apartado 3, letra a), autoriza a los Estados miembros, a seguir manteniendo algunas disposiciones de su legislación nacional anteriores a esta Directiva que, de no mediar la mencionada autorización, serían incompatibles con dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de julio de 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Rec. p. I-6049, apartado 38).
- 52 Ahora bien, aunque es cierto que un Estado miembro que, como la República Federal de Alemania, mantenga tales disposiciones en su normativa nacional no infringe la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia Idéal tourisme, antes citada, apartado 38), no lo es menos que la tributación permitida por el artículo 28, apartado 3, letra a), de dicha Directiva no constituye una tributación armonizada que sea parte integrante del régimen del IVA, tal como la Sexta Directiva organiza para determinadas actividades de interés general, sino una tributación autorizada únicamente durante un período transitorio (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de marzo de 2002, Comisión/Finlandia, C-169/00, Rec. p. I-2433, apartado 34). El artículo 28, apartado 4, de la Sexta Directiva tiene por objetivo suprimir tal régimen excepcional y transitorio (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de abril de 1999, Norbury Developments, C-136/97, Rec. p. I-2491, apartado 19, e Idéal tourisme, antes citada, apartado 32).
- 53 En consecuencia, es preciso declarar que la situación particular que invoca el Gobierno alemán en el caso de autos para justificar la deducción del IVA soportado en Luxemburgo, situación que, sin embargo, no llevó al órgano jurisdiccional

remitente a ajustar sus cuestiones al régimen de IVA elegido por el Estado miembro de destino, resulta a la vez del hecho de que todavía no se ha suprimido la facultad, concedida por el régimen transitorio, de continuar gravando las operaciones controvertidas y de la decisión de la República Federal de Alemania de optar por tal régimen excepcional transitorio, de modo que dicha situación es inherente al hecho de que, en este momento, el IVA todavía no ha sido armonizado completamente por el legislador comunitario.

54 Ahora bien, el régimen excepcional, previsto en el artículo 28, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, debe ser objeto de interpretación estricta (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Finlandia, antes citada, apartado 34) y, por consiguiente, su alcance no puede extenderse a los Estados miembros que se hayan conformado con el principio establecido en la Sexta Directiva, declarando exentas determinadas actividades de interés general enumeradas en el artículo 13 de esta Directiva. En efecto, no puede admitirse que la obligación de estos últimos Estados miembros de no conceder, con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), de esta misma Directiva, la deducción del IVA soportado por dichas actividades exentas pueda verse afectada por la decisión de otro Estado miembro de optar por un régimen excepcional y transitorio, máxime cuando la supresión de este régimen constituye el objetivo perseguido por el artículo 28, apartado 4, de la Sexta Directiva.

55 Además, tal extensión sería contraria al artículo 28, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, ya que esta disposición no permite que un Estado miembro que, como el Gran Ducado de Luxemburgo, considere exenta la operación de que se trate de conformidad con el régimen armonizado, previsto en el artículo 13 de dicha Directiva, introduzca o vuelva a introducir un régimen de tributación para esta operación, reconociendo así el derecho a la deducción del IVA soportado, aun cuando pretendiera remediar una posible distorsión de la competencia que vulnera el principio de Derecho comunitario de igualdad de trato, reflejado en materia de IVA por el principio de neutralidad fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de octubre de 1991, Comisión/España, C-35/90, Rec. p. I-5073, apartados 8 y 9, e *Idéal tourisme*, antes citada, apartado 33). En cambio, habida cuenta del carácter transitorio del régimen excepcional de tributación elegido por la República Federal de Alemania, nada impide a ésta, de conformidad con el objetivo perseguido por el artículo 28, apartado 4, de la Sexta Directiva, que decida también considerar exenta,

como exige en principio dicha Directiva, la operación en cuestión, con el fin de que desaparezca tal distorsión de la competencia (véase, en este sentido, la sentencia *Idéal tourisme*, antes citada, apartado 33).

56 A este respecto, procede subrayar que el hecho de que el mantenimiento en determinados Estados miembros del régimen excepcional y transitorio en cuestión pueda, en su caso, provocar distorsiones de la competencia en Alemania, no autoriza en absoluto a este Estado miembro a crear él mismo distorsiones de la competencia en detrimento de los Estados que hayan adaptado su Derecho interno a las disposiciones de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de octubre de 1992, *Comisión/Alemania*, C-74/91, Rec. p. I-5437, apartado 25). Ahora bien, éste sería el caso en el presente asunto si Eurodental estuviera autorizada a deducir el IVA en Luxemburgo, ya que, en tal supuesto, las operaciones realizadas en el interior de este Estado miembro, que no dan derecho a la deducción del IVA soportado, se hallarían en una situación desventajosa con respecto a las operaciones intracomunitarias efectuadas desde allí.

57 En cuanto a la situación particular invocada por el Gobierno alemán, incumbe al legislador comunitario hacer todo lo posible para establecer el régimen comunitario definitivo de las exenciones del IVA y realizar de esta forma la armonización progresiva de las legislaciones nacionales en materia de IVA, siendo esta armonización la única vía adecuada para eliminar las distorsiones de la competencia derivadas de la existencia de los regímenes excepcionales y transitorios permitidos por la Sexta Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de octubre de 1999, *Royscot y otros*, C-305/97, Rec. p. I-6671, apartado 31, e *Idéal tourisme*, antes citada, apartado 39).

58 En consecuencia, procede responder a las cuestiones planteadas que una operación exenta de IVA en el interior de un Estado miembro, con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva, no da derecho, de conformidad con el artículo 17, apartado 3, letra b), de esta Directiva, a la deducción del IVA soportado, aunque se trate de una operación intracomunitaria y sea cual fuere el régimen del IVA aplicable en el Estado miembro de destino.

## Costas

<sup>59</sup> Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

**Una operación exenta del impuesto sobre el valor añadido en el interior de un Estado miembro, con arreglo al 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, en su versión resultante de las Directivas 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388, y 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, por la que se establecen medidas de simplificación en materia del impuesto sobre el valor añadido, no da derecho, de conformidad con el artículo 17, apartado 3, letra b), de esta Directiva, a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado, aunque se trate de una operación intracomunitaria y sea cual fuere el régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable en el Estado miembro de destino.**

Firmas