

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) DE 7 DE NOVIEMBRE DE 2006

■ **Asunto:** C-240/05

■ **Partes:** Administration de l'enregistrement et des domaines y Eurodental Sàrl

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Exenciones – Artículos 13, parte A, apartado 1, letra e), 17, apartado 3, letra b), y 28 quater; parte A, letra a) – Derecho a deducción – Fabricación y reparación de prótesis dentales – Operaciones intracomunitarias relativas a operaciones exentas en el interior del Estado miembro – Incidencia del régimen excepcional y transitorio previsto en el artículo 28, apartado 3, letra a), en relación con el anexo E, número 2 – Principio de neutralidad fiscal – Armonización parcial del IVA

I. Comentario

La Sexta Directiva fue modificada por la Directiva 91/680, para, suprimir los controles fiscales en las fronteras interiores, facilitar el paso a una ordenación definitiva de la imposición del comercio intracomunitario en el sistema común del IVA, gravando los intercambios en el Estado miembro de origen. No obstante, como el 31 de diciembre de 1992 (día que precedió a aquella supresión) no se daban las condiciones precisas, se mantuvo temporalmente – hasta la fecha - la regla de la tributación en destino. Por este motivo, el artículo 28 quater; parte A, letra a), introduce la dispensa de las entregas intracomunitarias, haciendo tributar las adquisiciones de esa clase en el Estado miembro receptor.

Es decir, en el tránsito hacia esa regulación definitiva tributan con carácter transitorio las compras en la Comunidad de los sujetos pasivos o de las personas jurídicas que no tengan ese carácter, entendiéndose acaecido el hecho imponible en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte para proveer las mercancías [artículos 28 bis, apartado 1, letra a), y 28 ter; parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva]. Sin embargo estas reglas no se aplican, en sentido estricto en las prestaciones de servicios.

En esta Sentencia se pone de manifiesto que el sistema de IVA transitorio en lo referente a las operaciones intracomunitarias ofrece múltiples dudas interpretativas, y genera en varias ocasiones discriminaciones en forma de doble imposición difícilmente solventables. Este caso es uno de ellos, ya que el Tribunal enjuicia un caso en el que se solicita que determine si existe derecho a la deducibilidad del IVA soportado por las prestaciones de servicios tratadas como exentas a los efectos del IVA del país de residencia, pero que son realizados en otros Estados miembros.

El problema se deriva de que el sistema provisional de la Sexta Directiva determina que las entregas intracomunitarias están exentas en el país del transmitente, pero dicha exención no impide la deducción del IVA soportado por este. Sin embargo, no se establece un sistema totalmente simétrico para las prestaciones de servicios intracomunitarias. La Sexta Directiva admite que los Estados miembros que lo deseen pueden permitir la deducción del IVA soportado por el que presta un servicio exento en otro Estado miembro.

Por ello Eurodental que presta servicios calificados como exentos por la Sexta Directiva se dedujo el IVA soportado por la parte correspondiente a los servicios exentos prestados en Alemania. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha negado la deducibilidad general de dicho IVA soportado, ya que califica como excepcional el sistema de exención plena, es decir generando el derecho a la deducción, por las entregas intracomunitarias, supuesto que no sea extensible a las prestaciones de servicios intracomunitarias que tengan la calificación de exentas, salvo que el país de residencia del prestador haya acudido a la excepción del régimen transitorio del artículo 28, apartado 3, letra a de la Sexta Directiva.

Desde nuestro punto de vista la interpretación que realiza el Tribunal es la más respetuosa con el principio de neutralidad del sistema de IVA, ya que si hubiera prosperado la tesis del reclamante se hubiera consagrado un régimen que afectaría gravemente la libre competencia entre operadores según presten servicios exentos en el interior de su Estado o estos servicios se presten a otro Estado miembro. Y esto es así porque en el primer caso no podrá deducirse el IVA soportado mientras que en el segundo sí que lo puede deducir, con lo que obtendrá un mejor tratamiento fiscal que le permitirá competir en mejores condiciones frente al resto de competidores.

2. Antecedentes

Eurodental es una sociedad domiciliada en Luxemburgo cuya actividad consiste principalmente en la fabricación y reparación de prótesis dentales para clientes establecidos en Alemania.

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.

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.

Ante dicha resolución la autoridad fiscal competente interpuso recurso ante la cour d'appel que planteó cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.

3. Cuestiones planteadas

Se plantean 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?

4. Fallo

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.

5. Fundamentos de la sentencia

Mediante sus dos cuestiones, que el Tribunal procede a 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.

El Tribunal afirma que del examen del contenido de la Sexta Directiva 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. 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.

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).

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.

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.

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.

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.

Por ello el Tribunal procede a 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.

... ○ ...