

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y MERCADO INTERIOR
SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES
EUROPEAS DE 7 DE DICIEMBRE DE 2006 (*)

J. ALBERTO SANZ DÍAZ-PALACIOS
Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales
Universidad de Castilla-La Mancha

1. IDEAS PREVIAS

La fiscalidad indirecta, y en concreto el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), al incidir sobre el consumo, tiene una importante repercusión en el funcionamiento del mercado interior. Precisamente la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de diciembre de 2006 (asunto C-240/05), cuyo análisis constituye el núcleo de este trabajo, nos lleva indefectiblemente a hacer algunas reflexiones sobre el principio de neutralidad fiscal, en relación con el IVA y el mercado interior. De ahí la conveniencia de unas precisiones introductorias que permitan encuadrar dicho análisis en ese marco¹. Es necesaria una aproximación previa al llamado «régimen transitorio» de IVA.

Como es sabido, la Comisión europea presentó en junio de 1985 el «Libro Blanco para la consecución del mercado interior». En materia de IVA se preveía, para los

(*) Comentario ultimado en septiembre de 2007.

¹ Entre los numerosos materiales bibliográficos que el lector puede consultar al respecto, *vid.* RUBIO GUERRERO, J.J.; BARRUSO CASTILLO, B., *El proceso de armonización fiscal en el IVA: Proyecciones recaudatorias derivadas del posible cambio de tributación de destino a origen*, Trabajo de investigación para el Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., «Armonización europea del Impuesto sobre el Valor Añadido», *Impuestos* I-2003; MORENO VALERO, P.A., «Situación actual de la armonización del IVA y perspectivas de futuro» -trabajo publicado en *Hacienda Pública Española*, núm. 152, 2000, págs. 113-125-, http://www.ief.es/Publicaciones/FiscInternac/Opiniones/Armonizacion_PabloMoreno.pdf; ALBI IBÁÑEZ, E., «El futuro de los sistemas tributarios europeos», *Ekonomiaz*, núm. 38, 1997. *Vid.* también *Memento Práctico Francis Lefebvre Fiscal 2007*; *Memento Práctico Francis Lefebvre IVA 2007*.

intercambios de bienes, la tributación en el Estado miembro en el que se iniciara el transporte de los mismos o su expedición, esto es, se contemplaba el principio de imposición en origen. En un primer momento, se pensó en un sistema de «clearing» que equilibrara la posición de los Estados «deudores» (con mayor volumen de entregas que de adquisiciones) y los «acreedores» (aquéllos en los que se diera la situación contraria). Y efectivamente, en agosto de 1987 (año de entrada en vigor del Acta Única Europea -AUE-), cumpliendo con el calendario previsto en el «Libro Blanco», la Comisión presenta un conjunto de medidas en el sentido que apuntamos, es decir, de cara a la imposición en origen complementada con un sistema de compensación financiera, para evitar pérdidas recaudatorias importantes por parte de algunos Estados (ese sistema de compensación difería, no obstante, del recomendado en el «Libro Blanco», donde se proponía que tuviera carácter bilateral, entre los Estados que se vieran afectados).

Ése era el proyecto; pero la situación existente por lo que respecta al IVA en 1993 (año en el que, recordémoslo, el 1 de enero se implanta el mercado interior único) impide la adopción del régimen descrito. No existían «las condiciones adecuadas para adoptarse el sistema de imposición en origen debido a la reticencia de ciertos Estados miembros»². Se consideró que «la imposición en el Estado miembro de origen de los bienes y servicios sólo podría responder a las exigencias de un mercado común si se hallaba una solución satisfactoria a dos problemas [...] fundamentales: la armonización de los tipos impositivos y la asignación de los ingresos al Estado miembro de consumo»³. Habría que añadir, asimismo, la necesidad de una cooperación estrecha entre Administraciones y un intercambio fluido de información.

² LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., «Armonización europea del Impuesto sobre el Valor Añadido», *op. cit.*, pág. 1039. Es «un gran impedimento para la armonización la postura de los Estados miembros en cuanto a aproximación de tipos por miedo a sufrir pérdidas de recaudación fiscal» (leemos en la pág. 1043).

³ MORENO VALERO, P.A., «Situación actual de la armonización del IVA y perspectivas de futuro», *op. cit.*, pág. 4.

Así pues, en primer lugar, para poder implantar el sistema de imposición en origen «era necesaria previamente una mayor aproximación de las alícuotas del IVA. Aun cuando lo ideal, desde un punto de vista teórico, sería la existencia de un único tipo de gravamen, la Comisión, teniendo en cuenta cuál era la situación existente en esos momentos (donde la mayoría de los Estados utilizaba más de un tipo), se decantó finalmente por la aplicación de dos: uno normal y otro reducido. Al igual que hacía el Libro Blanco, la Comisión establecía unas bandas de fluctuación, del 14 al 20 por 100, para el tipo normal, y del 4 al 9 por 100 para el reducido». Pero lo cierto es que esta propuesta no fue muy bien acogida por parte de los Estados miembros, debido a las pérdidas recaudatorias que de ella podían derivarse para algunos países, «y porque aquéllos no estaban dispuestos a ceder parte de su soberanía tributaria»⁴.

Consciente de los problemas relativos a la implantación del régimen al que nos referimos, la Comisión había presentado «un nuevo Documento, en el que se flexibilizaba el contenido de las Propuestas anteriores, modificando aquellos aspectos que habían sido objeto de mayores críticas»; sentaba «la conveniencia de articular un período transitorio, durante el cual los Estados miembros pudiesen ir llevando a cabo, de manera progresiva, todas aquellas adaptaciones que debían realizar de cara al 1 de enero de 1993». Ahora bien, «llegado el plazo previsto en el AUE, como no se daban los requisitos necesarios para la aplicación del principio de imposición en origen (aproximación de los tipos impositivos, diseño de un sistema de compensación, intercambio fluido de información y cooperación administrativa estrecha entre los Estados miembros), el Consejo [...] optó por implantar un régimen de tributación transitorio»⁵, hasta que desaparecieran los impedimentos para la implantación del régimen definitivo. En principio, la sustitución de un sistema por otro debía haberse operado en 1997.

⁴ RUBIO GUERRERO, J.J.; BARRUSO CASTILLO, B., *El proceso de armonización fiscal en el IVA: Proyecciones recaudatorias derivadas del posible cambio de tributación de destino a origen*, op. cit., pág. 7.

⁵ RUBIO GUERRERO, J.J.; BARRUSO CASTILLO, B., *El proceso de armonización fiscal en el IVA: Proyecciones recaudatorias derivadas del posible cambio de tributación de destino a origen*, op. cit., págs. 7-8.

MORENO VALERO escribe: «Es [...] evidente que el régimen transitorio ha ofrecido ventajas en cuanto a la reducción de los costes administrativos y de transporte dada la eliminación de los trámites aduaneros, ha mejorado la liquidez empresarial por la suspensión de las garantías aduaneras y ciertas obligaciones de prefinanciación, y que, en general, ha fomentado la competencia internacional». Pero dicho autor tampoco olvida sus aspectos negativos: «El sistema es demasiado complejo, mezclando excesivamente los principios de origen y de destino. Ello conduce a inseguridades e incertidumbres respecto a las responsabilidades fiscales y aumenta las cargas administrativas. Si se añaden las diferencias de tipos impositivos existentes se incrementa el estímulo a la creación de circuitos de fraude fiscal que pueden tener su origen en la complejidad normativa»⁶.

Pues bien, en el régimen transitorio de IVA queda enmarcada la Sentencia de cuyo comentario nos ocupamos en estas páginas.

Como punto de partida, tengamos presente (y parafraseemos al Abogado General en sus Conclusiones -§§ 27 y 28-) que “el IVA recae sobre los actos de consumo, como manifestación indirecta de la capacidad económica de las personas, objetivo que se logra gravando las tareas de los empresarios o de los profesionales, quienes, a través de la técnica de la repercusión, trasladan la carga al consumidor final. Así se consigue un impuesto

⁶ MORENO VALERO, P.A., «Situación actual de la armonización del IVA y perspectivas de futuro», *op. cit.*, pág. 13. Este autor afirma en ese mismo trabajo (*vid.* págs. 32-33) que las exigencias del mercado interior obligarán a adoptar el principio de imposición en origen y, consiguientemente, un sistema de compensación financiera que permita mantener unos niveles de recaudación «normales» en los Estados que, como el español, pudieran resentirse del impacto generado por la consolidación de los objetivos de la Unión Europea; MORENO VALERO llega a escribir que «no resulta arriesgado predecir una labor armonizadora tendente a reducir - con el objetivo futuro de anulación - las facultades que, todavía, asisten a los Estados miembros en materia de tipos de gravamen, en una dirección que, de forma previsible, estará condicionada por el mantenimiento de la recaudación y por la eliminación de las excepciones [...] y que, para nuestro país, se traducirán, inevitablemente, en una elevación del tipo general o normal de gravamen del IVA». (En esa línea, ALBI IBÁÑEZ pronosticaba en 1997 la aplicación del principio «origen-destino», con pagos compensatorios entre Estados y convergencia de tipos impositivos -ALBI IBÁÑEZ, E., «El futuro de los sistemas tributarios europeos», *op. cit.*-).

«neutral», pues sólo lo sufre el último eslabón, el que recibe el producto o disfruta la prestación”. Y «esa exigencia estructural conduce a que quien interviene en un tramo intermedio del proceso deduzca el tributo soportado»; pero si los bienes adquiridos o servicios que le son prestados se emplean en operaciones no sujetas o exentas, en tanto que no se devenga IVA no es posible deducir el soportado.

Tampoco perdamos de vista en ningún caso que el régimen transitorio en las entregas intracomunitarias se caracteriza por la exención en el Estado de origen, y el sometimiento al Impuesto en el Estado de destino (la exención de las entregas intracomunitarias en dicho régimen transitorio “responde a que todas ellas devengan el hecho imponible «adquisición intracomunitaria» en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte, sirve por tanto para enervar los efectos de localización del hecho imponible entrega en el Estado miembro de origen de la expedición o transporte y eliminar, por tanto, la doble imposición”⁷).

2. MERCADO INTERIOR Y NO DISCRIMINACIÓN FISCAL EN MATERIA DE IVA

Como apuntábamos más arriba, la Sentencia dictada en el asunto C-240/05 incide sobre el principio de neutralidad fiscal, en relación con el mercado interior; concretamente, por lo que respecta al sistema de exenciones en operaciones internas e intracomunitarias. Efectivamente, las cuestiones prejudiciales sobre las que se pronuncia el Tribunal de Justicia, en la resolución que nos ocupa, ponen en relación las exenciones previstas para determinadas operaciones que se llevan a cabo dentro de un Estado de la Unión Europea (operaciones internas) y las previstas para las transacciones entre diferentes Estados de la Unión (operaciones intracomunitarias). El derecho a deducir el IVA soportado constituye el

⁷ PÉREZ HERRERO, L.M.^a, *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs, Barcelona, 1997, pág. 245.

núcleo de la controversia; derecho con el que «se pretende alcanzar, en suma, la plena neutralidad del IVA, objetivo fundamental de este Impuesto»⁸.

Con carácter previo, y considerando las constantes referencias de la Sentencia en cuestión a la Sexta Directiva, puntualizaremos que si bien ésta última era la norma comunitaria básica en materia de IVA hasta el 31 de diciembre de 2006, se ha visto derogada por la Directiva 2006/112/CE, la cual «no tiene por objeto introducir modificaciones sustantivas en la regulación del Impuesto, sino presentar de forma clara y racional las disposiciones reguladoras del mismo»⁹. Dicho esto, expondremos a continuación la controversia planteada, y analizaremos el pronunciamiento del Tribunal.

La actividad de «Eurodental», sociedad domiciliada en Luxemburgo, consiste principalmente en la fabricación y la reparación de prótesis dentales para clientes establecidos en Alemania.

En marzo de 1997 (y por lo que respecta a los ejercicios 1992 y 1993), la autoridad fiscal luxemburguesa denegó a dicha sociedad la deducción del IVA soportado relativo a los bienes empleados para efectuar entregas de bienes y prestaciones de servicios en beneficio de sus clientes en Alemania.

Según el artículo 49 de la Ley luxemburguesa de IVA aplicable, el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción del IVA soportado, cuando los bienes adquiridos y servicios prestados se hayan utilizado en las operaciones que estén exentas conforme al artículo 43¹⁰.

⁸ CHECA GONZÁLEZ, C., *El Derecho a la Deducción del IVA. Criterios Establecidos en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su Reflejo en nuestro Derecho Interno*, Thomson - Aranzadi, Pamplona, 2006, pág. 19. El autor cita abundante jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en ese sentido.

⁹ *Memento Práctico Francis Lefebvre IVA 2007*, marg. 8001.

¹⁰ El sujeto pasivo tendrá derecho a la deducción en relación con las «operaciones que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 43 o en los reglamentos de ejecución correspondientes» (reproducimos texto literal del artículo 49.2).

Dicho artículo 43 se vincula a «las operaciones no destinadas al interior del país», y sobre la base del mismo estarían exentas las operaciones de «Eurodental» relativas a sus clientes en Alemania (por lo que esa sociedad tendría derecho a la referida deducción del IVA soportado)¹¹. Ahora bien, el artículo 44 de la Ley de IVA, que se vincula a «las operaciones realizadas en el territorio nacional», prevé una exención en materia protésico-dental, que lleva a la Administración a considerar que dicho artículo 44¹² prima sobre el 43 (la exención contemplada en el artículo 44 primaría sobre la establecida en el artículo 43), y

¹¹ 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 (*Mémoire* A 1979, pág. 186), dispone, 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.»

Ese mismo artículo 43, en su versión vigente con posterioridad al 1 de enero de 1993, 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...»

¹² 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.»

que, por tanto, no procede aplicar el artículo 49. Sobre esta base, la Administración entiende, en definitiva, que el IVA soportado en el asunto controvertido no es deducible.

«Eurodental» recurre al Tribunal «d'arrondissement» de Luxemburgo, el cual estima que la deducción del IVA se ha denegado indebidamente. Señala que ninguna disposición de Derecho interno permite establecer que el artículo 44 prima sobre el artículo 43, y declara, pues, aplicable el artículo 49 de la Ley del IVA, que, insistimos, autoriza la deducción del IVA soportado. Posteriormente, la autoridad fiscal luxemburguesa recurre la Sentencia del Tribunal «d'arrondissement» ante la «Cour d'appel», la cual plantea al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas las cuestiones prejudiciales objeto del pronunciamiento que nos ocupa.

La primera de esas cuestiones prejudiciales se dirige a dilucidar si «una entrega de bienes que, cuando se efectúa en el interior de un Estado miembro, está exenta»¹³, de modo que «no da derecho a la deducción del impuesto soportado»¹⁴, confiere, sin embargo, ese derecho (si se cumplen los requisitos normativos previstos), «cuando un operador establecido en un Estado miembro de la Comunidad realiza la entrega a un operador

¹³ Artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva:
«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.»

¹⁴ En palabras del Tribunal de Luxemburgo en la Sentencia que comentamos, de conformidad con el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta 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» (§ 26).

establecido en otro Estado miembro»¹⁵. La segunda cuestión prejudicial se plantea, análogamente, en relación con las prestaciones de servicios exentas en el interior del país. En términos del Tribunal de Luxemburgo (que procede al examen conjunto de ambas cuestiones), «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» (§ 23)¹⁶. La duda es: ¿esas operaciones de entrega de bienes y de prestación de servicios siguen estando exentas, en los mismos términos, cuando se efectúan en beneficio de clientes establecidos en otro Estado miembro? (§ 27)¹⁷.

¹⁵ En efecto, dice la Sentencia que comentamos (§ 28): «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».

¹⁶ Como afirma Fabio CARRIOLO (también citado CARRIOLO), «*la presente questione involgeva le esenzioni previste dall'art. 13 della VI Direttiva a favore di determinate operazioni effettuate all'interno di un Paese membro, e le esenzioni a favore delle operazioni internazionali, previste: / -per le operazioni effettuate anteriormente al 1° gennaio 1993, dall'art. 15 della stessa Direttiva; / -per le operazioni effettuate dopo tale data, dall'art. 28-quater*». CARRIOLO, F., Nota a sentenza (Corte di Giustizia UE 7 dicembre 2006, causa C. -240/05), *Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze* <http://www.rivista.ssef.it/site.php?page=20070228134742644&edition=2006-07-01>).

¹⁷ Un problema análogo (también en el ámbito protésico-dental) se suscita en el caso VDP (asunto C-401/05). El Tribunal de Justicia se pronuncia sobre ese caso en Sentencia de 14 de diciembre de 2006 (Sentencia posterior, en unos días, a la que constituye el objeto de estas páginas). En el caso VDP, «al comprobar que se planteaba esta misma problemática en el asunto Eurodental (C-240/05), que estaba pendiente ante el Tribunal de Justicia, el *Hoge Raad der Nederlanden* decidió suspender el procedimiento». Sin embargo, el Tribunal de Luxemburgo no responde a dicha problemática, por estar ligada a una cuestión previa, cuya resolución cierra el paso a esa respuesta («no procede responder a la segunda cuestión prejudicial»). En efecto, la primera de dichas cuestiones prejudiciales plantea si el «suministro de prótesis dentales realizado por protésicos dentales», para el que se contempla la exención en operaciones que tengan lugar en el interior de un Estado,

Como, en principio, parece corresponder a sus intereses, la autoridad fiscal luxemburguesa hace primar la exención sin deducción del IVA soportado, frente a la exención con derecho a tal deducción (§ 29). Sin embargo, «Eurodental» rechaza esa primacía, alegando que las previsiones normativas que contemplan una y otra se refieren a supuestos distintos (a operaciones internas, de un lado, y a operaciones intracomunitarias, de otro) -§ 30-.

Ahora bien, a juicio del Tribunal de Luxemburgo (y en contra de lo que sostiene «Eurodental»), si una operación exenta en el interior del país adquiriese carácter intracomunitario, no por ello conferiría necesariamente el derecho a deducir el IVA soportado (§ 32). Por tanto, se dice que la Sexta Directiva ha de ser objeto de «interpretación estricta» (§ 33)¹⁸. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

«incluye la entrega de prótesis dentales por un sujeto pasivo que encarga la elaboración de tales prótesis a un protésico dental». El problema se suscita «con respecto a las entregas realizadas por un proveedor, VDP [empresa establecida en los Países Bajos], que no tiene en plantilla ni odontólogos ni protésicos dentales, sino que ejerce actividades comerciales de intermediario en el marco de las cuales adquiere prótesis dentales a protésicos dentales para revenderlas a odontólogos o a particulares» (§ 19). Manifiesta el Tribunal que dicha exención «no se aplica a las entregas de prótesis dentales efectuadas por un intermediario, como el del asunto principal, que no tenga la condición de dentista o de protésico dental, pero que haya adquirido tales prótesis a un protésico dental» (§ 42). *Vid.* CARRIROLO, F., Nota a sentenza (Corte di Giustizia UE 7 dicembre 2006, causa C. -240/05), cit.

¹⁸ Meses antes, en relación con otra controversia, el Auto (asimismo del Tribunal de Luxemburgo) de 6 de julio de 2006, asuntos C-18/05 y 155/05, establece:

«26. [...] es preciso recordar que, según una jurisprudencia reiterada, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios o entrega de bienes efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en este sentido, entre otras, las sentencias de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 29, y de 9 de febrero de 2006, Kinderopvang Enschede, C-415/04, Rec. p. I-0000, apartado 13).

27. Dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA y, por tanto, deben definirse en el ámbito comunitario (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen, C-8/01, Rec. p. I-13711, apartado 37; de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe, C-284/03,

pone de manifiesto que la Sexta Directiva reconoce específicamente el derecho a deducir el IVA soportado para ciertas operaciones interiores exentas que adquieran dimensión intracomunitaria; y pone de manifiesto también que, como «sostiene acertadamente» (dice el Tribunal) la Comisión, esa previsión carecería de sentido, si el derecho a deducir en operaciones intracomunitarias alcanzara a todas las operaciones interiores exentas que adquiriesen la referida dimensión intracomunitaria (§ 36)¹⁹. Concluye, pues, el Tribunal de Justicia, que las operaciones interiores exentas «con arreglo al artículo 13 de dicha Directiva no dan derecho a la deducción del IVA soportado, aun cuando revistan carácter intracomunitario» (§ 37). La Sentencia que comentamos sustenta esta afirmación en el objetivo que persigue la Sexta Directiva, en la estructura de la misma, y en el principio de neutralidad fiscal.

2.1. Primer argumento (para negar la deducción del IVA soportado): El objetivo de la Sexta Directiva

El Tribunal de Justicia considera que, «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». Lo estarían en el Estado de destino y no darían «lugar a ninguna percepción del IVA en el Estado miembro de origen, ya que se deduciría el impuesto soportado» (§ 40)²⁰. Así pues, según el

Rec. p. I-11237, apartado 16, y de 1 de diciembre de 2005, Ygeia, C-394/04 y C-395/04, Rec. p. I-0000, apartado 15).»

¹⁹ En apoyo de su criterio, el Tribunal destaca un aspecto de la situación normativa anterior al 1 de enero de 1993, cual es que la remisión del artículo 17 de la Sexta Directiva («Nacimiento y alcance del derecho a deducir») al artículo 15 («Exenciones en operaciones de exportación y asimiladas y en transportes internacionales») excluía explícitamente las prestaciones de servicios exentas conforme al artículo 13 de dicha Directiva («Exenciones en el interior del país»), cuando estaban relacionadas directamente con determinadas operaciones transfronterizas (§ 35).

²⁰ Por lo que respecta al caso «Eurodental», se habla de «falta de armonía» entre la normativa luxemburguesa y la alemana: «*Si è registrata nella sentenza in esame la disarmonia esistente tra le leggi IVA lussemburghese (conforme alla Sesta Direttiva) e*

Tribunal, «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» (§ 41). En otras palabras: «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» (§ 42).

2.2. Segundo argumento: La lógica interna y la estructura de la Sexta Directiva

El Tribunal de Justicia pone de manifiesto, por un lado, que las exenciones previstas en operaciones interiores «tienen carácter específico, ya que se aplican únicamente a determinadas actividades de interés general enumeradas y descritas detalladamente»; y, por otro lado, señala que, «en cambio, la exención en beneficio de operaciones intracomunitarias [...] tiene carácter general, ya que se refiere de forma indeterminada a las operaciones económicas entre los Estados miembros» (§ 43). Por lo tanto, aquel régimen específico de exenciones (operaciones interiores) prima sobre este otro, general (operaciones intracomunitarias) -«resulta conforme con la estructura de la Sexta Directiva»- (§ 44).

2.3. Tercer argumento: El principio de neutralidad fiscal

El principio de neutralidad fiscal se vería conculcado si las operaciones controvertidas no dieran derecho a deducción cuando revistiesen carácter interno, y sí en cambio cuando fueran de índole intracomunitaria (en palabras del Tribunal de Justicia, «los sujetos pasivos que efectúen una operación intracomunitaria se encontrarían en una

tedesca (difforme): in base a quest'ultima, l'esonzione che pure riguarda le operazioni afferenti l'attività di dentista non risulta applicabile alle cessioni o alle riparazioni di protesi dentarie ed apparecchi ortodontici./ La società che ha innescato il contenzioso comunitario -Eurodental Sàrl- è ubicata in Lussemburgo, ma fornisce i propri prodotti -protesi dentarie- a clienti tedeschi./ Chiaramente, tali cessioni erano gravate, nei confronti dei clienti, dall'IVA tedesca (pur con aliquota agevolata)» (CARRIROLO, F., Nota a sentenza (Corte di Giustizia UE 7 dicembre 2006, causa C. -240/05), cit.

situación más ventajosa con respecto a los sujetos pasivos que lleven a cabo una operación interna») -§ 47-.

Como recoge la Sentencia, según el Gobierno alemán, y puesto que la República Federal de Alemania puede seguir gravando, transitoriamente, las operaciones a las que se refiere la controversia, éstas sufrirían un doble gravamen («no cabe deducir el IVA soportado en Luxemburgo»), y por tanto los sujetos pasivos establecidos en Alemania estarían en una situación ventajosa por lo que respecta a sus competidores establecidos en Luxemburgo. Esta idea, en principio, no carece de lógica. Efectivamente, para los sujetos pasivos en Luxemburgo el IVA soportado es un coste y, consiguientemente, ello incidiría en su competitividad respecto al sujeto pasivo alemán (§ 48). Sin embargo, el Tribunal de Luxemburgo no admite esta alegación («rechazada por la Comisión y la autoridad fiscal competente») -§ 49-:

-En primer lugar, «la situación particular que invoca el Gobierno alemán en el caso de autos para justificar la deducción del IVA soportado en Luxemburgo [...] 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» (§ 53). Sin embargo, dicho régimen excepcional transitorio por el que hayan optado determinados Estados miembros (Alemania, en el litigio que nos ocupa) no puede extenderse a otros Estados de la Unión (como es el caso de Luxemburgo en la controversia de que se trata) -sobre todo considerando que se persigue la supresión del mencionado régimen excepcional²¹- (§ 54). Lo cierto es que, como el Gobierno alemán, el Tribunal de Justicia invoca la necesidad de que no se vea distorsionada la competencia, pero el Tribunal realiza dicha invocación desde

²¹ El propio Tribunal señala más adelante (§ 55) que «nada impide» a la República Federal de Alemania que, de conformidad con ese objetivo, decida también considerar exenta la operación en cuestión, con la finalidad de que la competencia no se vea distorsionada.

un punto de vista diferente; y es que, si «Eurodental» estuviera autorizada a deducir el IVA en Luxemburgo por lo que respecta a las entregas de bienes y prestaciones de servicios a clientes en Alemania, las operaciones realizadas en el interior de aquél Estado miembro (Luxemburgo), «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» (§ 56).

-Además, un Estado (Luxemburgo, en este litigio) que, «de conformidad con el régimen armonizado» declare exenta la operación de que se trate, no es posible que «introduzca o vuelva a introducir un régimen de tributación para esta operación, reconociendo así el derecho a la deducción del IVA soportado» (§ 55).

La Sentencia que comentamos lleva a preguntarse acerca de la legalidad de las situaciones de doble imposición y discriminación en materia de IVA. Se ha escrito que el Tribunal de Justicia de Luxemburgo tiene, «respecto de las normas de IVA, un papel fundamental para intentar evitar que se produzcan estos tipos de situaciones», y que precisamente en esta Sentencia «ha considerado, de manera sorprendente a la vista de su corriente jurisprudencial en materia de impuestos directos, que las situaciones de doble tributación y de discriminación que existían en el caso concreto son admisibles en materia de IVA dado que, en relación con dicho impuesto sólo existe una armonización fiscal con carácter meramente parcial a través de las Directivas». En definitiva, a la vista del pronunciamiento que comentamos, cabe entender que el Tribunal de Justicia «no se opone a la existencia de determinados casos de doble tributación y/o discriminación que deriven de la implementación de regímenes específicos y transitorios a favor de un determinado país [...] Frente a estas situaciones, no existiría, por lo tanto, posibilidad alguna de solución del problema, lo que chocaría frontalmente con el principio de neutralidad del IVA»²².

Ahora bien, para que una discriminación, como la que se produce en el supuesto enjuiciado, «sea lícita conforme al Derecho comunitario no basta con que lo sea el fin que

²² BARRIÈRE, B., en CMS Albiñana & Suárez de Lezo, *Boletín Tributario*, núm. 46, 2007, pág. 3 (<http://www.dasl.es/repositorio/46-BOLETINENERO07.pdf>).

con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal discriminación sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin»²³. En el supuesto sometido en esta ocasión al Tribunal, cabe afirmar que ese fin es hacer posible la armonización de las legislaciones nacionales, del único modo en que ésta resulta viable, es decir, con carácter progresivo y, por tanto, parcial hasta la consecución del objetivo último, esto es, la total armonización del IVA²⁴. Y puede afirmarse también que la medida discriminatoria apuntada (los sujetos pasivos establecidos en Alemania estarían en una situación ventajosa por lo que respecta a sus competidores establecidos en Luxemburgo) se justificaría en la inadmisibilidad de «pasos atrás» (si se nos permite la expresión), y precisamente como «paso atrás» podría interpretarse que la no deducción del IVA soportado en las actividades exentas a las que se refiere la controversia «pueda verse afectada por la decisión de otro Estado miembro [Alemania] de optar por un régimen excepcional y transitorio, máxime cuando la supresión de este régimen constituye el objetivo perseguido» (§ 54)²⁵. Los «pasos atrás» resultan especialmente trascendentes en materia de fiscalidad indirecta, como es el caso, pues, al recaer sobre el consumo, dicha

²³ MIRANDA PÉREZ, A., *La no discriminación fiscal en los ámbitos internacional y comunitario*, Editorial México Universitario - J.M. Bosch Editor, México - Barcelona, 2005, pág. 325. Este autor enumera «las excepciones admitidas por el TJCE y elaboradas por la doctrina española, que limitan el alcance de las exigencias de la no discriminación y que son: / A) eficacia de los controles fiscales; / B) la lealtad en las transacciones comerciales; / C) la salud pública; / D) la instauración de un sistema tributario coherente; / E) la protección de un interés legítimo; / F) la protección de la propiedad intelectual; / G) la protección de los trabajadores y consumidores; / H) la conservación de los tesoros históricos y artísticos; e/ I) las que resultan del reparto de la competencia fiscal en los convenios de doble imposición entre dos Estados miembros» (págs. 325-326).

²⁴ «... 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» (§ 57).

²⁵ Ahora bien, considerando el pensamiento de IBÁÑEZ GARCÍA (que apoya sus reflexiones en sólidas citas doctrinales), quizá lo que resulte en último término criticable sea el instituto mismo de la exención (IBÁÑEZ GARCÍA, I., «Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 226, 2003, págs. 103 y ss.).

fiscalidad tiene una incidencia decisiva sobre el funcionamiento del mercado interior. Lo cierto es que cuando, en supuestos como el que comentamos, se afirma que la discriminación, para que resulte conforme al Derecho comunitario, ha de ir acompañada de una causa objetiva y razonablemente justificada, con ello se alude «a una manifestación del llamado *criterio o principio de razonabilidad*, o exigencia de *motivación objetiva* de los actos restrictivos de derechos individuales. Tal motivación objetiva, fundada en el principio de razonabilidad, debe tener en cuenta, como ha destacado el Tribunal, lo que en la doctrina francesa se ha llamado *balance des intérêts en présence*, lo cual equivale a decir que *se requiere una valoración de todos los intereses públicos nacionales y comunitarios concurrentes*»²⁶; en resumidas cuentas, esta argumentación podría justificar el pronunciamiento de la Corte en el asunto «Eurodental».

3. IVA Y MERCADO INTERIOR: ELEMENTOS ADICIONALES DE ANÁLISIS

Para terminar, y teniendo en cuenta que el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de 7 de diciembre de 2006 aborda, por lo que al IVA respecta, determinadas operaciones intracomunitarias en materia protésico-dental, en las que se ven implicados Luxemburgo y Alemania, estimamos interesante para el lector referirnos a continuación a determinados pronunciamientos de nuestra Dirección General de Tributos (DGT), en ese ámbito, por lo que respecta a España y Alemania, pronunciamientos de los que éste podrá extraer sus propias conclusiones, en cuanto al mercado interior.

3.1. DGT 27 de julio de 2000

²⁶ SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J., «Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Revista de Contabilidad y Tributación* (Centro de Estudios Financieros), núm. 186, 1998, pág. 17. Puede consultarse también, de este mismo autor, *La no discriminación fiscal*, EDERSA, Madrid, 2001, pág. 259.

Consulta formulada por una sociedad limitada que se dedica a la realización de prótesis dentales y vende algunas de esas prótesis a dentistas alemanes. Se plantea la calificación de las entregas realizadas a quienes, de entre ellos, carecen de NIF IVA.

En primer lugar, la DGT señala que las entregas estarán sujetas al IVA español si, conforme a lo dispuesto en la Ley, se localizan en territorio de aplicación del Impuesto. Esta Dirección General se remite al artículo 68 de la Ley del IVA, número Dos.1.º y Cuatro. Por regla general, se entienden realizadas en dicho territorio las entregas de bienes muebles corporales objeto de «expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio».

Como excepción, no se localizan en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de dichos bienes objeto de expedición o transporte a otro Estado miembro, cuando concurren las siguientes circunstancias (subrayamos dos, en este caso concreto): 1.º) que la expedición o transporte de dichos bienes se efectúe por el vendedor o por su cuenta; 2.º) que los destinatarios de las entregas sean personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas en los términos previstos al respecto, considerando que el legislador español se remite al artículo 14 de la Ley del IVA, cuyo equivalente alemán (en este caso) sería el §1 a (3) UStG; o que los destinatarios de las entregas sean personas que no tengan la condición de sujeto pasivo²⁷. Se requiere además que el importe total de las entregas, «excluido el impuesto, haya excedido durante el año natural precedente de los límites fijados en dicho Estado a estos efectos»²⁸.

Destacaremos que, según el referido artículo 14 (redacción a fecha de este trabajo), en su apartado Uno, no estarán sujetas al Impuesto las adquisiciones intracomunitarias de

²⁷ Hay una tercera circunstancia: «Que los bienes objeto de entrega no sean medios de transporte nuevos ni bienes objeto de instalación o montaje ni bienes que hayan tributado conforme al régimen especial de bienes usados» (texto literal de la Resolución).

Cfr. Artículo 68 de la Ley del IVA.

²⁸ Señala la Resolución: «Según la información de que dispone este Centro directivo, el límite establecido por Alemania a los efectos de la localización en aquel país de estas operaciones es de 200.000 DM».

bienes efectuadas por «los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto». Destacaremos asimismo que esa no sujeción «sólo se aplicará respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, efectuadas por las personas indicadas, cuando el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros, excluido el Impuesto devengado en dichos Estados, no haya alcanzado en el año natural precedente 10.000 euros». Ahora bien, las operaciones descritas en el apartado Uno (del artículo 14) «quedarán sujetas al impuesto cuando las personas que las realicen opten por la sujeción al mismo»; y «la opción abarcará un período mínimo de dos años».

La DGT pone de manifiesto que el equivalente, en Alemania, del artículo 14 de la Ley española de IVA es el §1 a (3) UStG (ya nos hemos referido a ello), y que, considerando lo dispuesto en él, las entregas a los dentistas alemanes no están sujetas al Impuesto en ese país («y carecen de un NIF IVA emitido por la Administración tributaria» alemana).

Pues bien, «suponiendo que las operaciones objeto de consulta se localizan en territorio de aplicación del Impuesto, es preciso comprobar la posible aplicación de alguna de las exenciones previstas en nuestra Ley».

La DGT aborda el análisis de la contemplada en el artículo 25 de la Ley del IVA, y llega a la conclusión de que no resulta aplicable, en el supuesto sometido a su consideración. Subrayamos que están exentas las entregas de bienes (en cuanto a éstas, *vid.* artículo 8 de la Ley) «expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:/ [...] Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España». Según el artículo 25, esta exención «no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas para aquellas personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en el Estado miembro de destino en virtud de los criterios contenidos en el artículo 14, apartados uno y dos de esta Ley». Pues bien, «los dentistas

alemanes destinatarios de las entregas de la consultante no realizan adquisiciones intracomunitarias sujetas en su país, lo que excluye la aplicación de esta exención en las operaciones de entrega de la consultante».

La DGT se ocupa a continuación de la exención prevista en el artículo 20, apartado Uno.5.º de la Ley del IVA. Dicha exención se refiere a «las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares realizadas por los mismos, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen dichas operaciones» (texto literal de la Ley). Concluye la DGT que «estarán exentas del IVA, las entregas de prótesis dentales localizadas en territorio de aplicación del Impuesto, si las mismas se efectúan por protésicos dentales, odontólogos, estomatólogos o mecánicos dentistas, en el ejercicio de sus profesiones, aunque dichos profesionales actúen por medio de una sociedad o entidad y ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos»²⁹.

3.2. DGT 24 de noviembre de 2004

Consulta formulada por cierta sociedad alemana que realiza ventas de productos y artículos de ortodoncia a médicos dentistas residentes en el territorio de aplicación del IVA español. Intervienen como mediadores agentes comerciales españoles, por cuenta de la empresa alemana en cuestión.

La DGT invoca el artículo 68.Tres de la Ley del IVA. Subrayaremos determinados aspectos. Dispone ese artículo que las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro con destino al territorio de aplicación del Impuesto se entienden realizadas en dicho territorio, cuando concurren los siguientes requisitos: «1.º Que la expedición o el transporte de los bienes se efectúe por el vendedor o por su cuenta./ 2.º Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones

²⁹ *Vid.* también (por lo que respecta a Alemania) DGT 22 de julio de 2003.

intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo³⁰ [...] 4.º Que el importe total, excluido el Impuesto, de las entregas efectuadas por el empresario o profesional desde otro Estado miembro con destino al territorio de aplicación del Impuesto, con los requisitos de los números anteriores, haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 35.000 euros./ Lo previsto en este apartado será de aplicación, en todo caso, a las entregas efectuadas durante el año en curso una vez superado el límite cuantitativo indicado en el párrafo anterior./ También se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas efectuadas en las condiciones señaladas en este apartado, aunque no se hubiese superado el límite cuantitativo indicado, cuando los empresarios hubiesen optado por dicho lugar de tributación en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte».

Sintéticamente, en palabras de la DGT, «están sujetas al IVA español las entregas procedentes de ventas a distancia efectuadas por un empresario establecido en otro Estado miembro distinto del Reino de España, en el presente caso Alemania, siempre que el transporte sea por cuenta del vendedor alemán, que los destinatarios sean particulares o personas cuyas adquisiciones intracomunitarias no estén sujetas en virtud de lo previsto en el artículo 14 de la Ley, y que el total de entregas efectuadas en nuestro territorio de aplicación supere el importe de 35.000 euros; o que, sin superarlo, haya optado el empresario alemán, en su país de origen, por la tributación en destino de todas las ventas que realice». Dándose estos requisitos, las entregas estarán sujetas al IVA español, y la

³⁰ Hemos destacado más arriba (en texto) que, según el referido artículo 14, en su apartado Uno, no estarán sujetas al Impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por «los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto». Hemos destacado asimismo que esa no sujeción «sólo se aplicará respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, efectuadas por las personas indicadas, cuando el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros, excluido el Impuesto devengado en dichos Estados, no haya alcanzado en el año natural precedente 10.000 euros». Por último, también hemos destacado que las operaciones descritas en el apartado Uno (del artículo 14) «quedarán sujetas al impuesto cuando las personas que las realicen opten por la sujeción al mismo»; y «la opción abarcará un período mínimo de dos años».

empresa alemana vendedora, que asumirá por ellas la condición de sujeto pasivo de dicho tributo, habrá de cumplir las obligaciones correspondientes (artículo 164 de la Ley del IVA -*Obligaciones de los sujetos pasivos*-).