Downloaded via the EU tax law app / web

Asunto C-401/05

VDP Dental Laboratory NV

contra

Staatssecretaris van Financiën

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden)

«Sexta Directiva IVA — Exenciones — Artículo 13, parte A, apartado 1, letra e) — Alcance de la exención — Fabricación y reparación de prótesis dentales por un intermediario que no tiene la condición de dentista ni de protésico dental — Subcontratación de un protésico dental»

Conclusiones de la Abogado General Sra. J. Kokott, presentadas el 7 de septiembre de 2006

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 14 de diciembre de 2006

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Exenciones previstas en la Sexta Directiva

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte A, ap. 1, letra e)]

El artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 95/7, debe interpretarse en el sentido de que no se aplica a las entregas de prótesis dentales efectuadas por un intermediario que no tenga la condición de dentista o de protésico dental, pero que haya adquirido tales prótesis a un protésico dental.

En efecto, los términos «dentistas» y «protésicos dentales» que figuran en el citado artículo de la Sexta Directiva carecen de ambigüedad y, salvo que se quiera modificar radicalmente el tenor de dicha disposición e invalidar el requisito relativo a la condición del proveedor, es evidente que no puede entenderse que dichos términos incluyan a intermediarios que no sean ni dentistas ni protésicos dentales. Por consiguiente, habida cuenta de que el legislador comunitario no pretendía extender la exención a la que se refiere dicha disposición a las entregas de prótesis dentales que no son realizadas por dentistas o protésicos dentales, ni los objetivos perseguidos por dicha exención ni el principio de neutralidad fiscal pueden imponer una interpretación extensiva del artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva sobre ese punto. Todo lo contrario, teniendo en cuenta la precisa formulación de los requisitos de exención de dicho artículo, cualquier interpretación que amplíe el alcance de esta disposición tendrá que ser considerada incompatible con la finalidad de ésta, tal como la concibió el legislador comunitario.

(véanse los apartados 35 a 37 y 42 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 14 de diciembre de 2006 (*)

«Sexta Directiva IVA – Exenciones – Artículo 13, parte A, apartado 1, letra e) – Alcance de la exención – Fabricación y reparación de prótesis dentales por un intermediario que no tiene la condición de dentista ni de protésico dental – Subcontratación de un protésico dental»

En el asunto C-401/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 11 de noviembre de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de noviembre de 2005, en el procedimiento entre

VDP Dental Laboratory NV

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

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

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de VDP Dental Laboratory NV, por el Sr. R. Oorthuizen, belastingadviseur;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. H.G. Sevenster y M. de Mol, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por los Sres. S. Spyropoulos y K. Boskovits así como por la Sra. O. Patsopoulou, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. D. Triantafyllou y A. Weimar, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de septiembre 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), 17, apartado 3, letra a), 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 modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre VDP Dental Laboratory NV (en lo sucesivo, «VDP») y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) en relación con el derecho de esta empresa a deducir, con respecto a los ejercicios de 1996 a 1998, el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por las entregas de prótesis dentales efectuadas a dentistas establecidos en los Países Bajos y en otros Estados miembros.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva estarán sujetas al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la citada 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».

5 El artículo 17, apartado 2, letra a), de la citada Directiva, en su versión modificada por el artículo 28 *séptimo*, apartado 1, de dicha Directiva, que lleva por título «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», establece lo siguiente:

«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) el [IVA] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo».

Normativa nacional

6 En su versión en vigor antes del 1 de diciembre de 1997, el artículo 11, apartado 1, letra g), de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (*Wet op de omzetbelasting*), de 28 de junio de 1968 (Stb. 1968, nº 329; en lo sucesivo, «Ley de 1968 del IVA»), establecía que están exentos del IVA:

«los suministros y los servicios realizados por los dentistas y por los protésicos dentales [...]».

7 Desde el 1 de diciembre de 1997, el artículo 11, apartado 1, letra g), de la Ley de 1968 del IVA dispone que están exentos del IVA:

«los servicios prestados por los psicólogos y los protésicos dentales; los suministros de prótesis dentales [...]».

8 El artículo 15, apartado 2, de la citada Ley establece:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las prestaciones a que se refiere [el artículo] 11 [...], sólo existe un derecho a deducción respecto a las prestaciones indicadas en el artículo [11] citado, letras i), j), y k), siempre que el destinatario de dichas prestaciones tenga su domicilio o esté establecido fuera de la Comunidad o que estas prestaciones estén directamente relacionadas con bienes que se destinan a ser exportados fuera de la Comunidad.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 VDP es una empresa establecida en los Países Bajos, cuya actividad consiste en efectuar, por encargo de odontólogos establecidos en ese mismo Estado miembro, en otros Estados miembros y en terceros países, trabajos de técnica dental, como coronas, implantes y puentes. Tras examinar si las impresiones en escayola de la dentadura realizadas por los odontólogos sirven para fabricar una prótesis dental, VDP envía estas impresiones a un laboratorio situado en la mayor parte de los casos fuera de la Comunidad, al que se pide que fabrique una prótesis dental a partir de ellas. Una vez acabada la prótesis, el laboratorio la envía a VDP, que le abona el precio y, en su caso, la importa a la Comunidad. Acto seguido, VDP entrega dicha prótesis, contra pago de una remuneración, al odontólogo que la encargó. VDP no tiene en plantilla ningún protésico dental u odontólogo.

10 En sus declaraciones del IVA correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero de 1996 y el 31 de diciembre de 1998, VDP consideró que las entregas realizadas a odontólogos establecidos en los Países Bajos estaban exentas del IVA y, por lo tanto, con arreglo al artículo 15, apartado 2, de la Ley de 1968 del IVA, no dedujo el IVA soportado por dichas entregas, salvo el que se refiere a las entregas realizadas a odontólogos establecidos fuera de los Países Bajos.

11 Se remitieron a VDP liquidaciones complementarias relativas a ese período. Según el inspector del servicio de impuestos, dado que VDP sólo realiza las prestaciones a las que se refiere el artículo 11 de la Ley de 1968 de IVA, no puede deducir dicho impuesto, ni siquiera en relación con las entregas efectuadas a odontólogos establecidos fuera de los Países Bajos, salvo cuando la ausencia de deducción lleve a una doble imposición, es decir, por un lado, cuando se exporten los productos a un país tercero y, por otro, en caso de entrega intracomunitaria, siempre que VDP consigne el código de identificación IVA del comprador y declare las entregas intracomunitarias. No obstante, en el presente caso no se cumplían estos últimos requisitos.

12 Mediante sentencia de 13 de enero de 2003, el Gerechtshof te Amsterdam (Tribunal de apelación de Amsterdam) declaró, contrariamente a lo que el inspector del servicio de impuestos había considerado, que las prestaciones de VDP relativas al período comprendido entre el 1 de enero de 1996 y el 30 de noviembre de 1997 no estaban exentas con arreglo al artículo 11, apartado 1, letra g), de la Ley de 1968 del IVA en su versión en vigor hasta el 1 de diciembre de 1997, por lo que no estaban justificadas en relación con dicho período las liquidaciones complementarias remitidas a VDP.

13 En cambio, por lo que se refiere al período comprendido entre el 1 de diciembre de 1997 y el 31 de enero de 1998, el Gerechtshof te Amsterdam consideró que las actividades de VDP cumplían ciertamente los requisitos previstos en dicha disposición en su versión en vigor desde el 1 de diciembre de 1997. Aunque las actividades de VDP no puedan considerarse una entrega de prótesis dental por parte de un protésico dental en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva, puesto que ninguna de las personas empleadas por VDP está en posesión de un título de protésico dental y VDP se limita a recibir el pedido, examinar la impresión en escayola, transmitir la orden de fabricación de la prótesis dental a un tercero y entregar ésta al cliente, no es menos cierto, según dicho órgano jurisdiccional, que el artículo 11, apartado 1, letra g), de la Ley de 1968 del IVA, contrariamente a la citada disposición de la Sexta Directiva, no impone requisito alguno en cuanto a la condición del proveedor que realiza la entrega. Por consiguiente, el Gerechtshof te Amsterdam invalidó las deducciones realizadas por VDP en relación con dicho período, por considerar que, al estar la aplicación del artículo 11, apartado 1, letra g), de la Ley de 1968 del IVA vinculada indisolublemente a la exclusión del derecho a deducir el IVA, VDP no podía invocar simultáneamente la exención prevista en ese artículo y, a efectos de la deducción del IVA, la disposición de la Sexta Directiva con arreglo a la cual sus prestaciones no están exentas.

14 En su recurso de casación interpuesto ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Superior de los Países Bajos), VDP sostiene que tenía derecho a deducir el IVA en relación con las entregas efectuadas en Francia y en Italia. Habida cuenta de que, según las legislaciones nacionales sobre el IVA de estos dos Estados miembros, las entregas de trabajos dentales realizadas por VDP en dichos países no pueden acogerse a la exención, los productos y servicios adquiridos por ésta para suministrar prótesis dentales a odontólogos establecidos en estos Estados miembros se utilizan, en efecto, en el marco de entregas gravadas con arreglo a la Sexta Directiva. Por lo tanto, el artículo 17, apartado 2, de dicha Directiva supone que VDP puede, en esa medida, deducir el IVA.

15 En su resolución de remisión, el Hoge Raad der Nederlanden señala que ni del tenor del artículo 11, apartado 1, letra g), de la Ley de 1968 del IVA, en su versión en vigor desde el 1 de diciembre de 1997, ni del origen de ésta, puede deducirse que la aplicación de la exención esté supeditada al requisito de que el proveedor tenga una condición determinada. El citado órgano jurisdiccional se pregunta, sin embargo, si dicha conclusión constituye una aplicación correcta del artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva. Por una parte, el objetivo de reducción de los costes de los servicios de asistencia sanitaria podría abogar en favor de la exención de las prestaciones controvertidas (véase, en ese sentido, la sentencia de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia, C-76/99, Rec. p. I-249, apartado 23). Sin embargo, por otra parte, una interpretación más estricta podría llevar a decidir que los términos «suministros de prótesis dentales por protésicos dentales» hacen referencia únicamente al suministro por el protésico dental que actúa como tal.

16 Pues bien, el Hoge Raad der Nederlanden se pregunta si, cuando se produce un suministro de prótesis dentales a partir de un Estado miembro que exime, en virtud de la Sexta Directiva,

dicha entrega hacia otros Estados miembros, como la República Francesa y la República Italiana, en los que la entrega se grava con arreglo al artículo 28, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, en relación con el anexo E, número 2, de ésta, el artículo 17, apartado 3, letra a), de dicha Directiva se opone a la deducción del IVA o si el principio de neutralidad fiscal obliga al Estado miembro de expedición a autorizar dicha deducción. A este respecto, dicho órgano jurisdiccional señala que, si bien el artículo 17, apartado 1, de la citada Directiva no vincula el derecho a la deducción del IVA a la exención prevista en el artículo 13 de ésta, el artículo 17, apartado 3, letra b), de esa misma Directiva confiere claramente un derecho a la deducción en favor de la exención prevista en el artículo 28 *quater* en relación con las entregas intracomunitarias.

17 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 y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

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

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva en el sentido de que un Estado miembro que ha eximido del IVA las entregas antes mencionadas debe vincular el derecho a deducir el impuesto soportado con estas entregas si las mismas [en particular, en virtud del artículo 28 *ter*, parte B, apartado 1, primer guión, de la Sexta Directiva] se realizan en otro Estado miembro que ha excluido dichas entregas de la exención conforme al artículo 28, apartado 3, letra a), en relación con el anexo E, número 2, de la Sexta Directiva?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

18 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva se aplica a las entregas de prótesis dentales realizadas por un proveedor que ha delegado su fabricación a protésicos dentales.

19 De la resolución de remisión resulta que esta cuestión se plantea con respecto a las entregas realizadas por un proveedor, VDP, 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.

20 Por lo tanto, es preciso examinar si las entregas de prótesis dentales efectuadas por dicho intermediario comercial que no tiene la condición de dentista o de protésico dental se hallan comprendidas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva.

21 Según el Gobierno neerlandés, todos los suministros de prótesis dentales fabricadas por protésicos dentales se enmarcan dentro de la exención prevista en esta disposición, con independencia de que dichas prótesis sean suministradas directamente por protésicos dentales o indirectamente por un intermediario. En cambio, VDP, el Gobierno helénico y la Comisión de las Comunidades Europeas sostienen que dicha exención no es aplicable.

22 A este respecto, procede recordar que la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, que comprende todas las actividades económicas del productor, el

comerciante o el prestador de servicios (véase, en particular, la sentencia de 15 de junio de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, Rec. p. I?1737, apartado 10).

23 No obstante, el artículo 13 de la citada Directiva exime del IVA determinadas actividades. Según la jurisprudencia, los términos empleados para designar esas exenciones se han de interpretar, sin embargo, restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada suministro de bienes o prestación de servicios efectuados a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de diciembre de 2005, *Ygeia*, C?394/04 y C?395/04, Rec. p. I?10373, apartado 15; de 9 de febrero de 2006, *Stichting Zinderopvang Enschede*, C?415/04, Rec. p. I?1385, apartado 13, y de 8 de junio de 2006, *L.u.P.*, C?106/05, Rec. p. I?0000, apartado 24).

24 El artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva no exime del IVA todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen en dicho artículo de manera muy detallada (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de noviembre de 1998, *Institute of the Motor Industry*, C?149/97, Rec. p. I?7053, apartado 18, y de 20 de noviembre de 2003, *Unterpertinger*, C?212/01, Rec. p. I?13859, apartado 36).

25 Además, si bien es cierto que estas exenciones benefician a actividades que persiguen determinados objetivos, la mayor parte de las disposiciones del artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva indican también los operadores económicos autorizados a realizar las prestaciones exentas y, por tanto, estas prestaciones no se definen por referencia a conceptos puramente materiales y funcionales (sentencias de 11 de julio de 1985, *Comisión/Alemania*, 107/84, Rec. p. 2655, apartado 13; *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, antes citada, apartado 12, y de 7 de septiembre de 1999, *Gregg* C?216/97, Rec. p. I?4947, apartado 13).

26 A este respecto, procede recordar que, según la jurisprudencia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario y, en consecuencia, deben definirse para toda la Comunidad. Este principio también debe aplicarse a los requisitos específicos exigidos para disfrutar de estas exenciones y, en particular, a los que se refieren a la condición o a la identidad del operador económico que realiza las prestaciones cubiertas por la exención. En efecto, aunque en virtud de la frase introductoria del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, los Estados miembros fijarán las condiciones de las exenciones a fin de asegurar su aplicación correcta y simple y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso, dichas condiciones no pueden afectar a la definición del contenido de las exenciones previstas (véase, en particular, la sentencia de 26 de mayo de 2005, *Kingscrest Associates y Montecello*, C?498/03, Rec. p. I?4427, apartados 22 a 24, y la jurisprudencia citada).

27 Pues bien, por lo que se refiere a la exención controvertida en el litigio principal, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva prevé, según los propios términos de la segunda parte de su frase, la exención «del suministro de prótesis dentales realizado por los dentistas y por los protésicos dentales».

28 A semejanza de la mayor parte de las exenciones previstas en el artículo 13, parte A, de la citada Directiva, y contrariamente a la mayor parte de las previstas en el artículo 13, parte B, de ésta (véanse, en particular, las sentencias de 26 de junio de 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C?305/01, Rec. p. I?6729, apartado 64, y de 4 de mayo de 2006, *Abbey National*, C?169/04, Rec. p. I?4027, apartado 66), dicha exención no se define sólo en función de la naturaleza de los bienes suministrados, sino también en función de la condición del proveedor.

29 Esta restricción del ámbito de aplicación de la exención se deriva explícitamente de todas las versiones lingüísticas del artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva (véanse, además de la versión francesa, por ejemplo, las versiones danesa, «*tandlaegers og*

tandteknikeres levering af tandproteser»; alemana, «die Lieferung von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker»; inglesa, «dental prostheses supplied by dentists and dental technicians»; italiana, «le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici», y neerlandesa, «het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici»).

30 La citada restricción viene igualmente corroborada por el hecho de que la primera parte de la frase de la letra e) del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva exime, por su parte, las prestaciones de servicios realizadas por los propios protésicos dentales en el ejercicio de su profesión, por lo que dicha exención se aplica a todas las actividades que constituyen el objeto específico de esta profesión.

31 Así pues, del tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva se deduce claramente que esta disposición no exime del IVA todas las entregas de prótesis dentales, sino únicamente las efectuadas por los miembros de dos profesiones determinadas: la de «dentista» y la de «protésico dental».

32 Por lo tanto, las entregas de prótesis dentales efectuadas por un intermediario que no tenga la condición de dentista o de protésico dental no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la exención prevista en dicha disposición.

33 Por consiguiente, la exención prevista en la Ley de 1968 del IVA, que, desde el 1 de diciembre de 1997, se aplica a todas las entregas de prótesis dentales, con independencia de la condición del suministrador de éstas, es contraria al tenor de las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva. La interpretación amplia defendida al respecto por el Gobierno neerlandés es contraria a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, citada en el apartado 23 de la presente sentencia, según la cual las exenciones previstas en el artículo 13 de la citada Directiva, y en particular los términos «dentistas» y «protésicos dentales», deben interpretarse de manera estricta.

34 No obstante, este Gobierno alega que el principio de interpretación estricta de las exenciones no es el único pertinente para definir el ámbito de aplicación de éstas y que se debe tener en cuenta asimismo tanto su objetivo como el principio de neutralidad fiscal. Pues bien, por una parte, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva, a semejanza del apartado 1, letras b) y c), de dicho artículo, tiene por objetivo evitar que los servicios de asistencia sanitaria, en este caso los cuidados dentales, se hagan inaccesibles a causa del aumento de los costes que se produciría si dichos servicios estuvieran sujetos al IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia, C-76/99, Rec. p. I-249, apartado 23, y de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833, apartado 29). Así sucedería, sin embargo, si los suministros de prótesis dentales realizados por los intermediarios no estuvieran exentos ya que los odontólogos, al efectuar ellos mismos operaciones exentas, no podrían deducir el IVA soportado y, por lo tanto, repercutirían ese impuesto sobre sus pacientes. Por otra parte, los intermediarios y los protésicos dentales realizan prestaciones idénticas puesto que, para los odontólogos, es indiferente que el proveedor fabrique él mismo las prótesis dentales o que subcontrate dicha operación con un protésico dental.

35 Sin embargo, hay que señalar a este respecto que los términos «dentistas» y «protésicos dentales» que figuran en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva carecen de ambigüedad y, salvo que se quiera modificar radicalmente el tenor de dicha disposición e invalidar el requisito relativo a la condición del proveedor, es evidente que no puede entenderse que dichos términos incluyan a intermediarios que no sean ni dentistas ni protésicos dentales.

36 Por consiguiente, habida cuenta de que el legislador comunitario no pretendía extender la exención a la que se refiere dicha disposición a las entregas de prótesis dentales que no son realizadas por dentistas o protésicos dentales, ni los objetivos perseguidos por dicha exención ni

el principio de neutralidad fiscal pueden imponer una interpretación extensiva del artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva sobre ese punto.

37 Todo lo contrario, teniendo en cuenta la precisa formulación de los requisitos de exención del artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva, cualquier interpretación que amplíe el alcance de esta disposición tendrá que ser considerada incompatible con la finalidad de ésta, tal como la concibió el legislador comunitario (véase, en este sentido, la sentencia *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, antes citada, apartado 14).

38 Además, la interpretación estricta de la exención prevista en esta disposición no priva a ésta de sus efectos, ya que las entregas efectuadas por un protésico dental a un intermediario como el del litigio principal están exentas del IVA, de modo que éste no debe abonar el IVA por tales entregas.

39 De lo antedicho se desprende que las entregas de prótesis dentales efectuadas por un intermediario que no tenga la condición de dentista o de protésico dental no están comprendidas en la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva y que, por consiguiente, se rigen por la norma general de sujeción al IVA prevista en el artículo 2, apartado 1, de la citada Directiva. En virtud del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, tales entregas confieren, por lo tanto, derecho a la deducción del IVA soportado.

40 A este respecto, de la jurisprudencia resulta que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, interpretado conjuntamente con las disposiciones de los artículos 2 y 13, parte A, apartado 1, letra e), de la misma Directiva, confieren a los particulares derechos que éstos pueden invocar ante un órgano jurisdiccional nacional frente al Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartados 35 y 36, y de 18 de enero de 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, Rec. p. I-493, apartados 32, 33 y 35).

41 Por consiguiente, una empresa como VDP, que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, por considerar que es incompatible con la Sexta Directiva, puede basarse directamente en las disposiciones de ésta para conseguir que las entregas de prótesis dentales de que se trata queden sujetas al IVA y, por lo tanto, deducir el IVA soportado correspondiente a dichas entregas.

42 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que 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.

43 En estas circunstancias, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial.

Costas

44 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:

El artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema

común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que 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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.