

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 4 de septiembre de 2014 (1)

Asuntos acumulados C-144/13, C-154/13 y C-160/13

VDP Dental Laboratory NV

contra

Staatssecretaris van Financiën,

Staatssecretaris van Financiën

contra

X BV

y

Staatssecretaris van Financiën

contra

Nobel Biocare Nederland BV

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Reino de los Países Bajos))

«Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido — Exención fiscal para las adquisiciones intracomunitarias de bienes — Artículo 140, letras a) y b), de la Directiva 2006/112/CE — Exención fiscal para las importaciones de bienes — Artículo 143, letra a), de la Directiva 2006/112/CE — Aplicabilidad de las exenciones fiscales en caso de entregas de prótesis dentales, exentas con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112/CE — Deducción del impuesto soportado — Artículo 17, apartado 2, letra a), en la versión del artículo 28 séptimo, número 1, de la Sexta Directiva 77/388/CEE — Efecto directo — Derecho a deducir el impuesto soportado en operaciones exentas por el Derecho nacional en contra del Derecho de la Unión»

I. Introducción

1. El Tribunal de Justicia debe ocuparse una vez más (2) de la sujeción al IVA de las prótesis dentales. La particularidad de esta tributación reside en que las entregas de prótesis dentales están exentas en determinados casos, pero, a causa de una normativa transitoria, sigue habiendo Estados miembros en que tributan todas las entregas de prótesis dentales.

2. El Tribunal de Justicia ya se ocupó, en la sentencia Eurodental, (3) de las repercusiones que esta particularidad tiene sobre la deducción del IVA soportado y sobre las condiciones de competencia de los proveedores de prótesis dentales en los distintos Estados miembros. También en la presente petición de decisión prejudicial se trata de nuevo de dichas condiciones de competencia, pero esta vez en relación con las exenciones fiscales para las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones desde países terceros. Aún no ha sido aclarada su aplicabilidad a las prótesis dentales.

3. Además, justo después de su primera sentencia VDP Dental Laboratory, (4) el Tribunal de Justicia debe analizar nuevamente las consecuencias que para la deducción del impuesto soportado tiene una exención concedida en contra del Derecho de la Unión. Sin embargo, a este respecto es posible que la reciente sentencia MDDP (5) haya resuelto ya todas las cuestiones.

II. Marco legal

A. Derecho de la Unión

4. El procedimiento principal versa sobre la recaudación del IVA correspondiente a los años 2006 y 2008. Por eso, en el presente caso son relevantes tanto la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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, (6) en su versión vigente en el año 2006 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), como la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, (7) que entró en vigor el 1 de enero de 2007, en su versión vigente en el año 2008 (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). Por lo tanto, en lo sucesivo se reproducirán las disposiciones bien en la versión de la Directiva del IVA, bien en la de la Sexta Directiva, en función del período impositivo para el que sea precisa su interpretación.

Hechos imponibles

5. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA, están sujetas al IVA las operaciones siguientes:

«a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro:

i) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal [...], cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal [...];

[...]

c) [...]

d) las importaciones de bienes.»

6. El artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA define la «entrega de bienes» como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

7. El artículo 20, párrafo primero, de la misma Directiva define la «adquisición intracomunitaria de bienes» como «la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien».

8. Por «importación de bienes», con arreglo al artículo 30, párrafo primero, de la Directiva del IVA, se entiende «la introducción en la Comunidad de un bien que no esté en libre práctica a efectos de lo dispuesto en el artículo 24 del Tratado».

Exención para las prótesis dentales

9. Con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, los Estados miembros eximirán las siguientes operaciones:

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

10. Sin embargo, existe una excepción a esta exención con el título de «Excepciones aplicables hasta la introducción del régimen definitivo» en el capítulo 1 del título XIII de la Directiva del IVA, en su sección 1 («Excepciones para los Estados que eran miembros de la Comunidad el 1 de enero de 1978»). Su artículo 370 establece:

«Los Estados miembros que, el 1 de enero de 1978, gravaban las operaciones cuya lista figura en la parte A del anexo X, podrán seguir gravándolas.»

11. El anexo X, parte A, en su punto 1, menciona las «prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su profesión por los protésicos dentales, así como las entregas de prótesis dentales realizadas por los dentistas y por los protésicos dentales».

Exenciones para las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes

12. Con arreglo al artículo 140 de la Directiva del IVA, los Estados miembros deben eximir, además, las operaciones siguientes:

«a) las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega efectuada por sujetos pasivos esté, en todo caso, exenta en su territorio respectivo;

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación esté, en todo caso, exenta en virtud de las disposiciones de las letras a), b), c) y e) a l) del artículo 143;

[...]»

13. En la importación desde países terceros, los Estados miembros deben eximir, con arreglo al artículo 143, letra a), las operaciones siguientes:

«las importaciones definitivas de bienes cuya entrega por los sujetos pasivos del impuesto esté

exenta en cualquier caso en su territorio respectivo».

Exenciones para las entregas intracomunitarias de bienes y para las exportaciones

14. Para las entregas transfronterizas en el seno de la Unión, que se corresponden con las adquisiciones intracomunitarias, el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone la siguiente exención:

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.»

15. De modo análogo, el artículo 146 de la Directiva del IVA establece, para las exportaciones:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad, por el propio vendedor o por cuenta de éste;

b) las entregas de bienes expedidos o transportados por el adquirente que no se halle establecido en su territorio respectivo, o por su cuenta, fuera de la Comunidad [...]

[...]»

Derecho a deducción

16. El derecho del sujeto pasivo a deducir el impuesto soportado por los bienes o servicios por él adquiridos (en lo sucesivo, «operaciones por las que soporta el IVA») se regula, para el período impositivo de 2006, en el artículo 17, apartados 1 y 2, en su versión del artículo 28 séptimo, número 1, de la Sexta Directiva, del modo siguiente:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

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

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

b) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado por los bienes importados en el interior del país;

c) [...]

d) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido conforme al artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a).

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

[...]

b) de sus operaciones exentas conforme [...] al artículo 15 [...] y al artículo 28 *quater*, partes A y C;

[...]»

17. El artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva establece el devengo de la adquisición intracomunitaria de forma análoga al artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de la Directiva del IVA. (8) El artículo 15 de la Sexta Directiva regulaba las exenciones para la exportación, ahora contenidas en el artículo 146 de la Directiva del IVA. (9) En el artículo 28 *quater*, parte A, se recogía en la Sexta Directiva la exención para las entregas intracomunitarias que ahora se encuentran en el artículo 138 de la Directiva del IVA. (10)

18. Las disposiciones sobre la deducción del impuesto soportado del artículo 17, apartados 1 a 3, en la versión del artículo 28 séptimo, número 1, de la Sexta Directiva se corresponden con los artículos 167 y 168 de la Directiva del IVA.

B. *Derecho nacional*

19. El Derecho neerlandés contiene, en principio, disposiciones análogas a las mencionadas del Derecho de la Unión.

20. No obstante, la exención para las prótesis dentales del artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, en el año 2006, aún estaba transpuesta, en contra del Derecho de la Unión, (11) en el artículo 11, apartado 1, letra g), 1º, de la Ley del IVA neerlandesa (*Wet op de omzetbelasting 1968*), de tal manera que los proveedores de prótesis dentales no tenían que ser necesariamente dentistas ni protésicos dentales.

III. Procedimiento principal

21. Los tres procedimientos principales se refieren a sujetos pasivos neerlandeses que encargan la fabricación de prótesis dentales en el extranjero para, posteriormente, bien revenderlas como comerciantes, o bien utilizarlas ellos mismos en su actividad de dentistas. En todos los litigios se debate si la adquisición de prótesis dentales en el extranjero está exenta del IVA.

A. *Asunto C-144/13 (VDP Dental Laboratory)*

22. El asunto C-144/13 se refiere a la sociedad neerlandesa VDP Dental Laboratory NV (en lo sucesivo, «VDP»). Bajo pedido de dentistas, ésta encargaba la fabricación de prótesis dentales a laboratorios protésicos dentales extranjeros, tanto de la Unión Europea como de fuera de ella. El litigio principal versa sobre el IVA adeudado por VDP en los Países Bajos en el primer trimestre de 2006 y en el tercero de 2008.

23. Según informa el órgano jurisdiccional remitente, en el año 2006 VDP aún no tenía la consideración de protésico dental a efectos de la exención del artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA. Sin embargo, realizó sus entregas tratándolas como exentas, acogiéndose al artículo 11, apartado 1, letra g), 1º, de la Ley del IVA neerlandesa. Al mismo tiempo, sin embargo, ejerció el derecho a deducción relativo a las operaciones por las que soportaba el IVA, invocando entonces el Derecho de la Unión. Pero la Administración tributaria neerlandesa le denegó el derecho a tal deducción.

24. Según expone el órgano jurisdiccional remitente, desde el año 2008 VDP sí que es protésico dental a efectos de la exención del artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del

IVA. VDP trató sus entregas de prótesis dentales como exentas y no ejerció ninguna deducción del impuesto soportado. No obstante, pretende que las prótesis dentales que adquiere en el extranjero tributen también como adquisición intracomunitaria o como importación desde países terceros. En su opinión, le asiste a este respecto la exención del artículo 140, letra a), o del artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA.

B. *Asunto C-154/13 (X)*

25. El litigio principal del asunto C-154/13 versa sobre el IVA que debe pagar X en los Países Bajos por los tres primeros trimestres de 2008. Durante este período, X gestionó una consulta odontológica en la que realizaba operaciones exentas con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, de manera que no tenía ningún derecho a deducción.

26. Para su actividad, X compraba prótesis dentales a un protésico dental establecido en Alemania. X considera que por dichas adquisiciones intracomunitarias no debe pagar IVA alguno en virtud de la exención que establece el artículo 140 de la Directiva del IVA. Pero la Administración tributaria neerlandesa cree que no le es aplicable dicha deducción, porque en Alemania, a diferencia de los Países Bajos, la entrega de prótesis dentales no está exenta del IVA de conformidad con el artículo 370 en relación con el anexo X, parte A, punto 1.

C. *Asunto C-160/13 (Nobel Biocare Nederland)*

27. El tercer asunto parte de un litigio sobre el IVA que adeuda la sociedad neerlandesa Nobel Biocare Nederland BV (en lo sucesivo, «Nobel») correspondiente al mes de diciembre de 2008. En ese período, Nobel entregó prótesis dentales a laboratorios protésicos situados en los Países Bajos, prótesis cuya fabricación encargaba Nobel a su sociedad matriz, situada en Suecia.

28. La Administración tributaria neerlandesa percibió el IVA, como adquisición intracomunitaria, por las prótesis dentales compradas por Nobel en Suecia. Sin embargo, Nobel considera que en este caso es aplicable la exención prevista en el artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA.

IV. **Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

29. El Hoge Raad der Nederlanden, que conoce de los procedimientos principales, remitió al Tribunal de Justicia, conforme al artículo 267 TFUE, tres peticiones de decisión prejudicial los días 21, 27 y 28 de marzo de 2013, con un total de cinco cuestiones prejudiciales, relativas a dos ámbitos diferentes.

30. En primer lugar, en el asunto C-144/13 (VDP Dental Laboratory), el órgano jurisdiccional remitente plantea una cuestión relativa al derecho a deducción correspondiente al período tributario de 2006:

«¿Debe interpretarse el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva en el sentido de que el sujeto pasivo tiene derecho a deducción invocando el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva cuando una disposición normativa nacional opuesta a la Directiva establece una exención (por lo que se excluye el derecho a deducción)?»

31. En segundo lugar, de los tres litigios se desprende la siguiente cuestión relativa a la exención para las adquisiciones intracomunitarias:

«¿Debe interpretarse el artículo 140, letras a) y b), de la Directiva del IVA en el sentido de que la exención del IVA establecida en esta disposición no se aplica a la adquisición intracomunitaria de prótesis dentales? En caso de respuesta negativa, ¿es un requisito para la aplicación de la exención que las prótesis dentales procedentes del extranjero sean entregadas por dentistas o

protésicos dentales y/o que sean entregadas a dentistas o protésicos dentales?»

32. Esta cuestión prejudicial se extiende en el asunto C-144/13 (VDP Dental Laboratory) a la interpretación del artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA, relativa a la exención para la importación desde países terceros.

33. Asimismo, en el asunto C-154/13 (X) esta cuestión se amplía de la siguiente forma:

«Si la exención del IVA establecida en el artículo 140, letras a) y b), de la Directiva del IVA (con sujeción o no a los requisitos mencionados en la primera cuestión) se aplica a la adquisición intracomunitaria de prótesis dentales, ¿se aplica también la exención en Estados miembros como el Reino de los Países Bajos, que han cumplido con la exención establecida en el artículo 132 de la Directiva del IVA, a la adquisición intracomunitaria de prótesis dentales procedentes de un Estado miembro que ha hecho uso del régimen excepcional y transitorio del artículo 370 de la Directiva del IVA?»

34. Tras acumularse los asuntos a efectos de un procedimiento común y para su decisión conjunta, han presentado observaciones por escrito VDP, Nobel, la República de Estonia, el Reino de los Países Bajos y la Comisión Europea. En la vista oral celebrada el 19 de mayo de 2014 han intervenido Nobel, el Reino de los Países Bajos y la Comisión.

V. **Apreciación jurídica**

A. *Sobre el derecho a deducción*

35. Tal como se desprende de la motivación de la petición de decisión prejudicial en el asunto C-144/13, el órgano jurisdiccional remitente desea saber esencialmente, con su cuestión prejudicial sobre el derecho a deducción, si un sujeto pasivo puede ejercer ese derecho invocando el artículo 17 en su versión del artículo 28 séptimo, número 1, de la Sexta Directiva aun cuando no ha tributado por sus operaciones porque el Derecho nacional, en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión, establece una exención al respecto.

36. Esta cuestión ya fue objeto del asunto C-319/12 (MDDP) en relación con la interpretación de la Directiva del IVA, asunto que sólo se resolvió cuando ya había sido planteada la presente petición de decisión prejudicial.

37. En la sentencia MDDP, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 168 de la Directiva del IVA no permite a un sujeto pasivo acogerse a una exención prevista en el Derecho nacional pero incompatible con la Directiva del IVA y, a la vez, reclamar el derecho a deducción. (12) En una situación así, por tanto, el sujeto pasivo sólo puede elegir entre acogerse a la exención nacional, lo que le impide ejercer el derecho a deducción, o sujetar sus operaciones al IVA invocando el Derecho de la Unión, y así poder beneficiarse del derecho a deducción del impuesto soportado.

38. Puesto que ninguno de los intervinientes en el presente procedimiento ha aportado argumentos que no hayan sido ya debatidos en el asunto MDDP, (13) no hay razón para cuestionar la resolución de la sentencia MDDP.

39. A esto tampoco obsta el hecho de que la Comisión alegase en la vista oral que los hechos del presente asunto se diferencian de los del asunto MDDP en que VDP debe ejercer *a posteriori* su derecho a deducción. Aunque es cierto que, como dice la Comisión, VDP se encuentra con el problema de tener que reclamar ahora a sus compradores un precio mayor por el incremento que representa el IVA, ya que para ejercer el derecho a deducción previamente debió haber sujetado al IVA las operaciones que trató como exentas, ya señalé con motivo del asunto MDDP que, en

determinadas circunstancias, un sujeto pasivo tiene derecho a exigir al Estado miembro de que se trate una indemnización en la medida en que ya no pueda repercutir a sus clientes el IVA recaudado *a posteriori*. (14)

40. Por lo tanto, procede responder a la primera cuestión en el sentido de que del artículo 17 en su versión del artículo 28 séptimo, número 1, de la Sexta Directiva no se deduce ningún derecho a deducción a favor del sujeto pasivo que no ha tributado por sus operaciones porque el Derecho nacional, en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión, establece una exención al respecto.

B. *Sobre las exenciones de los artículos 140, letras a) y b), y 143, letra a), de la Directiva del IVA*

41. En cuanto a la exención fiscal para las adquisiciones intracomunitarias de bienes que prevé el artículo 140, letras a) y b), y para las importaciones de bienes desde países terceros con arreglo al artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si las exenciones fiscales son aplicables a las prótesis dentales y, si es así, en qué condiciones, pues ambas disposiciones supeditan la exención a que exista también la exención en caso de que la entrega del bien se efectúe en el interior del país.

42. La entrega de prótesis dentales dentro del país está exenta con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA. No obstante, esta exención se somete a la condición de que la entrega la realice un dentista o un protésico dental. Pero los artículos 140, letras a) y b), y 143, letra a), de la Directiva del IVA exigen, para que estén exentas la adquisición intracomunitaria o la importación de bienes desde países terceros, que la entrega esté exenta «en todo/cualquier caso» en el interior del país. Por eso, el Reino de los Países Bajos (en contra de las demás partes del procedimiento) sostiene que los artículos 140, letras a) y b), y 143, letra a), de la Directiva del IVA no se aplican a las prótesis dentales.

43. A mi parecer, se ha de responder de forma diferenciada a esta cuestión. Según voy a exponer, la exención del artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA no se aplica a la importación de prótesis dentales desde países terceros (a continuación, número 1). Lo mismo puede decirse con respecto al artículo 140, letra b), de la Directiva del IVA (a continuación, número 2). Otra cosa sucede con la exención del artículo 140, letra a), que, en las condiciones del artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, se aplica también a las adquisiciones intracomunitarias de prótesis dentales (número 3). A ello no se opone tampoco el hecho de que el Estado miembro de origen de los productos no aplique la exención del artículo 132, apartado 1, letra e), en virtud de la disposición transitoria del artículo 370 en relación con el anexo X, parte A, punto 1, de la Directiva del IVA (número 4).

1. Exención a las importaciones de bienes con arreglo al artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA

44. Con arreglo al artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA, los Estados miembros eximirán las importaciones definitivas de bienes «cuya entrega por los sujetos pasivos del impuesto esté exenta en cualquier caso en su territorio respectivo».

45. La fórmula «en su territorio respectivo» se refiere al Estado miembro de importación, según se desprende de la comparación con otras disposiciones que contienen la misma fórmula, como las de los artículos 88, 207 o 214, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA. Por eso, tal y como acertadamente ha subrayado VDP, la entrega de bienes debe estar exenta del impuesto en el Estado miembro de destino, es decir, aquel en que se realiza la importación del bien.

46. Al usar la fórmula «en cualquier caso», el artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA da a entender que la entrega de bienes importados debe estar exenta siempre, es decir, sin ninguna otra condición. En cambio, si la exención de la entrega de un bien impone condiciones añadidas, como en el presente caso el artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA en cuanto a las características del proveedor, la entrega de dicho bien precisamente no estará exenta «en cualquier caso».

47. Los antecedentes del artículo 134, letra a), de la Directiva del IVA confirman la interpretación literal: dicha disposición de la Directiva del IVA se corresponde con el anterior artículo 14, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, con arreglo al cual estaba exenta la importación de bienes «cuya entrega por los sujetos pasivos del impuesto esté exenta en cualquier caso en el interior del país». Por su parte el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva se basa en el artículo 15, número 1, de la propuesta de la Comisión. (15) A diferencia del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva posteriormente aprobado por el Consejo, el artículo 15, número 1, de la propuesta de la Comisión aún se remitía expresamente a las exenciones nacionales concretas. Esta remisión comprendía exenciones que, salvo una excepción, (16) dependían únicamente del objeto de la entrega y debían aplicarse sin ninguna otra condición. No se hacía remisión a la exención de las entregas de prótesis dentales por dentistas y protésicos dentales. (17)

48. Dada esta situación, y para explicar por qué finalmente se redactó de otra manera la exención del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, cabe señalar que la única exención a la que se remitía el artículo 15, número 1, de la Propuesta de la Comisión que se sometía a más condiciones que la del simple objeto de la entrega no fue recogida en la Directiva. Por eso, era lógico resumir con la frase «en todo/cualquier caso» la remisión a exenciones, todas las cuales se aplicarían ya sin ningún otro requisito.

49. A la misma conclusión se llega con una interpretación sistemática. El artículo 143 contiene, en su letra k), la exención para «las importaciones de oro efectuadas por los Bancos centrales», y el artículo 152 exime del impuesto «las entregas de oro a los Bancos centrales». Por lo tanto, se trata de una exención que no afecta a las entregas de oro en cualquier caso, sino sólo cuando se efectúan a un determinado destinatario: un Banco central. Pero si ahora se interpretase la exención del artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA, en el sentido de que se ha de aplicar a todas las exenciones para entregas de bienes cuando se cumplan sus requisitos, con arreglo a dicha disposición en relación con el artículo 152 de la Directiva del IVA ya estaría exenta la importación de oro por los Bancos centrales, de manera que resultaría superfluo el artículo 143, letra k), de la Directiva del IVA, que prevé precisamente esta exención.

50. Por último, de la finalidad perseguida por la exención del artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA no se extraen argumentos favorables a una interpretación extensiva de su ámbito de aplicación.

51. Después de que la Comisión, en la misma Propuesta de la Sexta Directiva, declarase que dicha exención no precisaba de «ninguna aclaración especial», (18) en el presente procedimiento ha explicado que su finalidad consiste en lograr la igualdad de trato de las operaciones transfronterizas e interiores. Esto, en principio, suena esclarecedor, pero si se tienen en cuenta las repercusiones de la deducción del impuesto soportado, en definitiva ya no resulta posible hablar de igualdad de trato en la cadena de entregas.

52. Sin considerar la deducción del impuesto soportado en la cadena de entregas, la aplicación extensiva de la exención del artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA implica que al adquirir un bien no se produzca carga tributaria por el IVA, independientemente de si se adquiere en el

territorio nacional o en el extranjero. Esto se consigue extendiendo a la importación desde países terceros la exención que rige para las entregas interiores.

53. Pero si se tiene en cuenta la deducción del impuesto soportado en la cadena de entregas el panorama cambia. En efecto, si se eximen las entregas comunitarias de un bien, eso tiene como consecuencia que, con arreglo al artículo 168 de la Directiva del IVA, (19) el proveedor tampoco tiene derecho a deducción por las prestaciones adquiridas para producir dicho bien. Por lo tanto, el IVA no deducible que se aplica a dichas operaciones previas grava definitivamente la entrega exenta del bien, al incrementar los costes de su producción.

54. Otra cosa sucede, sin embargo, con las importaciones de un bien desde países terceros. En tal caso, el proveedor establecido en el país tercero tiene en principio derecho a deducción. Es común a la práctica tributaria internacional eximir de todo gravamen del IVA los bienes que se exportan. En el caso de exportaciones fuera de la Unión, esto se consigue mediante la exención para las exportaciones del artículo 146 y la concesión que al mismo tiempo se hace del derecho a deducción en el artículo 169, letra b), de la Directiva del IVA. (20)

55. Por lo tanto, si por lo general en las operaciones transfronterizas existe el derecho a deducción del proveedor y, en cambio, no lo hay en las operaciones interiores, la exención del artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA normalmente genera una ventaja competitiva para los productos procedentes de países terceros. Por este motivo, el Reino de los Países Bajos señala con acierto que, si el artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA fuese aplicable también a la importación de prótesis dentales desde países terceros, en el presente caso los proveedores de países terceros podrían hacer sus entregas sin sufrir en absoluto el gravamen del IVA, a diferencia de lo que ocurre con los proveedores nacionales.

56. Tales distorsiones de la competencia sólo pueden evitarse si en el país tercero tampoco se concede derecho a deducción por las entregas destinadas al extranjero. Dado que, por lo general, esto no es así, la única posibilidad, aun imperfecta, de corregir esta ventaja competitiva a favor de los proveedores de países terceros es hacer tributar la importación de los bienes, ya que con dicha tributación también se gravan con el IVA los productos procedentes de países terceros. Este gravamen será definitivo si el adquirente no tiene derecho, con arreglo al artículo 168, letra e), de la Directiva del IVA, (21) a deducción por dichas operaciones. Esto sucederá, en particular, cuando el adquirente sea consumidor o cuando el bien se revenda en el interior del país libre de IVA. Esta última es la situación de los tres procedimientos principales. A ninguno de los sujetos pasivos le asiste el derecho a deducción por la adquisición de prótesis dentales, porque las revenden libres de IVA con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA.

57. No obstante, este gravamen del IVA para los bienes procedentes de países terceros normalmente será mayor que el que han de soportar los bienes entregados en el interior del país. Mientras que en este último caso el gravamen depende del valor de las prestaciones anteriores, (22) el gravamen de los bienes cuya tributación nace con la importación está en función del valor del producto terminado. (23) Por lo tanto, al denegarse la exención de la importación con arreglo al artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA, se produce una desventaja competitiva para las prótesis dentales procedentes de países terceros.

58. En definitiva, ni la exención ni la tributación de las importaciones de bienes desde países terceros cuyas entregas estén exentas en el Estado miembro de destino ofrecen una solución neutral para la competencia. De ninguna de las dos maneras se consigue igualdad de condiciones de competencia para los productos nacionales y los de países terceros. La única solución neutral para la competencia escapa a las posibilidades normativas de la Directiva del IVA, ya que sería necesario poder influir en el derecho a deducción del proveedor en un país tercero. (24)

59. En este contexto procede recordar la reiterada jurisprudencia según la cual las exenciones de la Sexta Directiva han de interpretarse restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y cada prestación de servicios efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo. (25) Dicho principio se aplica también a las exenciones a la importación. Además, una interpretación restrictiva en el presente caso tampoco privaría de efecto a la exención del artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA, (26) pues, como hemos visto, teniendo en cuenta las repercusiones de la deducción del impuesto soportado, el objetivo de la igualdad de trato no resulta más fácil de realizar con una interpretación amplia de la disposición.

60. Por último, en contra de una interpretación amplia pueden aducirse también las considerables dificultades prácticas, a las cuales se han referido, con acierto, tanto el Reino de los Países Bajos como la Comisión. En efecto, haciendo una interpretación extensiva de la exención que establece el artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA, en el presente caso, por ejemplo, al traspasarse la frontera habría sido necesario acreditar que el vendedor del país tercero era dentista o protésico dental. Se evitan tales dificultades si la exención del artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA solamente se aplica cuando la entrega del bien importado siempre está exenta, es decir, en virtud de las características mismas del bien. Dichas características normalmente son fáciles de determinar en el momento de traspasar la frontera.

61. En conclusión, con arreglo al artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA sólo están exentas las importaciones de bienes desde países terceros si la entrega de dichos bienes dentro del Estado miembro de destino siempre está exenta del impuesto, es decir, independientemente de otros requisitos. Por lo tanto, procede responder a la cuestión prejudicial sobre el artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA que dicha exención no es aplicable a las importaciones de prótesis dentales.

2. Exención para las adquisiciones intracomunitarias con arreglo al artículo 140, letra b), de la Directiva del IVA

62. A continuación procede analizar la exención que existe para las adquisiciones intracomunitarias de bienes con arreglo al artículo 140, letra b), de la Directiva del IVA. Esta disposición está vinculada a la recién examinada exención para las importaciones de bienes con arreglo al artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA. En efecto, el artículo 140, letra b), de la Directiva del IVA exime del impuesto, en particular, «las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación esté, en todo caso, exenta en virtud de las disposiciones de [la letra a)] del artículo 143».

63. Dado que la exención referida no es aplicable a las importaciones de prótesis dentales, (27) las adquisiciones intracomunitarias de esos productos tampoco están exentas con arreglo al artículo 140, letra b), de la Directiva del IVA.

3. Exención para las adquisiciones intracomunitarias con arreglo al artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA

64. No obstante, la adquisición intracomunitaria de prótesis dentales podría estar exenta bajo las condiciones previstas por el artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA. Dicha exención afecta a las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega esté exenta «en todo caso» en el Estado miembro de destino.

65. Aunque el artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA reproduce claramente en sus términos la exención que para las importaciones de bienes desde países terceros dispone el

artículo 143, letra a), de la misma Directiva, ambas disposiciones no pueden interpretarse de la misma forma. Las adquisiciones intracomunitarias de prótesis dentales están exentas si la entrega la realiza un dentista o un protésico dental. (28) Mi interpretación, diferente de la que corresponde al artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA y compartida por VDP, Nobel, la República de Estonia y la Comisión, se basa en dos razones.

66. En primer lugar, una interpretación idéntica de ambas disposiciones privaría de contenido propio a la exención para las adquisiciones intracomunitarias del artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA, pues en ese caso no iría más allá del contenido normativo de la exención prevista por la letra b) del artículo 140, ya que ésta, por su parte, se remite a la exención del artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA.

67. En segundo lugar, los artículos 90 CE y 93 CE (actualmente artículos 110 TFUE y 113 TFUE) exigen una interpretación distinta respecto del artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA, pues un acto de la Unión como es dicha Directiva debe interpretarse de conformidad con el Derecho primario en su conjunto. (29)

68. Con arreglo al artículo 90 CE (actualmente artículo 110 TFUE), ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. El objetivo de esta disposición es garantizar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, mediante la eliminación de cualquier forma de protección que pueda derivarse de la aplicación de tributos internos que sean discriminatorios para los productos originarios de otros Estados miembros. (30)

69. Esta garantía de igualdad de condiciones de competencia es también la *ratio legis* del artículo 93 CE (actualmente artículo 113 TFUE), sobre cuya base se adoptó la Directiva del IVA. Por lo tanto, la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios de los Estados miembros debe servir al establecimiento y al funcionamiento del mercado interior, lo que incluye evitar las distorsiones de la competencia.

70. De ambas disposiciones del Tratado se desprende que el artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA debe interpretarse, en la medida de lo posible, de manera que se eviten las distorsiones de la competencia entre los Estados miembros. A este respecto, la situación de competencia intracomunitaria resulta diferente en un doble aspecto a la relación con los países terceros.

71. Por un lado, las exenciones se regulan en la Unión, en principio, de manera uniforme mediante la Directiva del IVA. Por lo tanto, por lo general una exención se aplica por igual tanto en el Estado miembro de origen como en el de destino.

72. Por otro lado, la entrega transfronteriza de un bien que está exento en las operaciones interiores tampoco da derecho a la deducción del impuesto soportado. En efecto, en su sentencia Eurodental, el Tribunal de Justicia resolvió que las operaciones exentas, con arreglo al artículo 13 de la Sexta Directiva, no dan derecho a la deducción del IVA soportado, aun cuando revistan carácter intracomunitario. (31) Por lo tanto, una entrega intracomunitaria exenta con arreglo al artículo 138 de la Directiva del IVA no da derecho a deducción —que sí existe en otros casos en virtud del artículo 169, letra b), de la Directiva del IVA— (32) si tal entrega es objeto de una exención especial, por ejemplo, con arreglo al actual artículo 132 de la Directiva del IVA.

73. De esta manera se llega a la conclusión de que en la Unión, en principio, está garantizada la neutralidad del IVA para la competencia en el comercio de prótesis dentales, pues las condiciones para la deducción del impuesto soportado por el proveedor son las mismas en las

operaciones interiores y en las intracomunitarias. En ambos casos, para las exenciones que rigen de manera uniforme en toda la Unión, no hay derecho a deducción, y por ese motivo las prótesis dentales adquiridas tanto en el interior del país como en otro Estado miembro están gravadas en los mismos casos con el impuesto soportado no deducible de la fabricación. (33) En consecuencia, a diferencia de lo que sucede en el caso de las importaciones desde países terceros, (34) la exención de las adquisiciones intracomunitarias de un bien cuando la entrega interior de ese mismo bien también está exenta del impuesto sí que sirve realmente a la igualdad de trato de las operaciones interiores y transfronterizas.

74. Así las cosas, no sorprende que el Tribunal de Justicia, ya en la sentencia Eurodental, reconociese incidentalmente que la exención del artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA también puede ser aplicable a las prótesis dentales, (35) ni que el Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido ya se hubiese pronunciado anteriormente en este sentido. (36)

75. Dicha exención presupone que el proveedor del Estado miembro de origen sea dentista o protésico dental, porque sólo así puede darse la igualdad de trato entre las entregas interiores y las intracomunitarias. Aunque esto puede entrañar ciertas dificultades prácticas a la hora de comprobar el cumplimiento de los requisitos de la exención, dentro de la Unión tal comprobación es más fácil que en las importaciones desde países terceros. (37) En primer lugar, porque en la Unión rige la asistencia tributaria mutua (38) y, en segundo lugar, porque la inspección no se tiene que hacer necesariamente en la frontera, sino que puede tener lugar dentro del procedimiento fiscal ordinario.

76. Por lo tanto, a diferencia del artículo 143, letra a), el artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA se debe interpretar en el sentido de que es aplicable a las adquisiciones intracomunitarias de prótesis dentales siempre que el proveedor sea un dentista o un protésico dental en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA.

4. Efectos de la excepción del artículo 370 de la Directiva del IVA

77. Por último, procede aclarar la cuestión de si el artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA también es de aplicación cuando la prótesis dental se entrega desde un Estado miembro que no aplica la exención del artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA en virtud del artículo 370 en relación con el anexo X, parte A, punto 1, de la misma Directiva, sino que somete siempre a tributación las entregas de prótesis dentales.

78. A este respecto, el Reino de los Países Bajos considera que al menos en una situación así no puede aplicarse la exención para evitar distorsiones de la competencia.

79. Tal excepción no puede basarse en los términos de la exención del artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA, pues éstos, como se ha visto, sólo se refieren a la existencia de una exención en el Estado miembro de destino, pero no en el de origen. (39)

80. No obstante, un Estado miembro que, con arreglo al artículo 370 en relación con el anexo X, parte A, punto 1, de la Directiva del IVA somete en todos los casos a tributación las entregas de prótesis dentales se encuentra en la misma situación competitiva que un país tercero. Dado que en ese Estado miembro el proveedor no disfruta de la exención del artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, sino sólo de la que dispone para las entregas intracomunitarias el artículo 138 de la misma Directiva, al hacer entregas a otro Estado miembro con arreglo al artículo 169 letra b), de la Directiva del IVA (40) puede ejercer íntegramente la deducción del IVA soportado por sus adquisiciones. Por lo tanto, las prótesis dentales procedentes de dicho Estado miembro se entregan libres de todo gravamen del IVA, de lo que resulta —al igual que en el caso de las entregas desde países terceros— (41) una ventaja competitiva para los sujetos pasivos

establecidos en dicho Estado miembro.

81. Para compensar, en particular, esta ventaja competitiva, propongo que, al examinar el artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA se haga una interpretación restrictiva de la exención para las importaciones desde países terceros. (42) En cambio, no estimo adecuado trasladar esa interpretación restrictiva a la exención para las adquisiciones intracomunitarias que establece el artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA en el caso de que en el Estado miembro de origen, debido a la excepción del artículo 370 de la misma Directiva, no exista exención alguna para las entregas de prótesis dentales.

82. En primer lugar, hacerlo tendría como consecuencia, en definitiva, un detrimento de la situación competitiva de dicho Estado miembro de origen, puesto que, como ya he expuesto en relación con los países terceros, (43) las prótesis dentales procedentes de ese Estado miembro sufrirían un gravamen del IVA generalmente mayor, con la imposición de la adquisición intracomunitaria, que las prótesis dentales procedentes de otro Estado miembro donde sólo estén gravadas con un impuesto soportado no deducible. Sin embargo, esta desventaja que sufren los productos importados, a diferencia de lo que sucede con los países terceros, plantea dudas en cuanto a la prohibición que a este respecto establece el artículo 90 CE (actualmente artículo 110 TFUE). (44)

83. En segundo lugar, en la sentencia Eurodental el Tribunal de Justicia ya resolvió, en relación con las distorsiones de la competencia que se derivan de los diferentes derechos a deducción, (45) que tal situación era consecuencia de que la armonización del IVA aún no fuera completa. (46) Por lo tanto, las distorsiones de la competencia que, con razón, denuncia el Reino de los Países Bajos son consecuencia de la excepción del artículo 370 de la Directiva del IVA, y no de una interpretación excesivamente amplia de la exención del artículo 90 CE [actualmente artículo 140, letra a)], de la Directiva del IVA.

84. Por consiguiente, si la causa del problema es la excepción del artículo 370 de la Directiva del IVA, la solución sólo puede estar allí mismo. A este respecto me planteo la cuestión de si dicha disposición satisface las exigencias del Derecho primario, en particular las del principio de igualdad de trato. Y esta duda afecta tanto al principio general de igualdad de trato del artículo 20 de la Carta de los Derechos Fundamentales, que rige entre los sujetos pasivos, como al principio específico de igualdad de trato del artículo 4 TUE, apartado 2, aplicable entre los Estados miembros. En efecto, el artículo 370 de la Directiva del IVA no es un caso clásico de armonización progresiva que deje a todos los Estados miembros un margen para diferentes normativas nacionales, pues dicha disposición solamente permite a un número limitado de Estados miembros (47) apartarse de las disposiciones de la Directiva del IVA en materia de exenciones, disposiciones que sí son vinculantes para todos los demás Estados miembros. (48) Esta diferencia de trato entre los Estados miembros y las resultantes diferencias de trato de los sujetos pasivos en ellos establecidos podrían estar justificadas durante un período transitorio, con vistas a alcanzar el objetivo de armonización. (49) Sin embargo, en el presente caso no se ha establecido ningún límite temporal para la excepción del artículo 370, motivo por el cual persisten diferencias en las facultades de los Estados miembros en cuanto a la aplicación de la exención del artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA desde la misma entrada en vigor de la Sexta Directiva, es decir, desde hace más de 36 años. (50)

85. No obstante, la cuestión de la compatibilidad del artículo 370 de la Directiva del IVA con el artículo 20 de la Carta de los Derechos Fundamentales y con el artículo 4 TUE, apartado 2, va más allá del objeto de la presente petición de decisión prejudicial, de modo que sólo podrá ser examinada por el Tribunal de Justicia en el marco de un procedimiento diferente. Al margen de todo ello, en vista de las distorsiones de la competencia denunciadas por el Reino de los Países

Bajos, corresponde al legislador de la Unión satisfacer las exigencias del artículo 113 TFUE adaptando convenientemente la Directiva del IVA.

86. En cuanto a la presente cuestión, procede declarar que el artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA también es de aplicación cuando la prótesis dental se entrega desde un Estado miembro que no aplica la exención del artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA en virtud del artículo 370 en relación con el anexo X, parte A, punto 1, de la misma Directiva.

VI. Conclusión

87. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo responder del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden:

«1) Del artículo 17 en su versión del artículo 28 séptimo, número 1, de la Sexta Directiva no se deduce ningún derecho a deducción a favor del sujeto pasivo que no ha tributado por sus operaciones porque el Derecho nacional, en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión, establece una exención al respecto.

2) La exención del artículo 140, letra a), de la Directiva del IVA es aplicable a las adquisiciones intracomunitarias de prótesis dentales siempre que el proveedor sea un dentista o un protésico dental en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA. Esto es aplicable con independencia de que el Estado miembro de origen haya hecho uso de la excepción del artículo 370 en relación con el anexo X, parte A, punto 1, de la Directiva del IVA.

3) Con arreglo al artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA, las importaciones de prótesis dentales no están exentas en ningún caso.

4) Con arreglo al artículo 140, letra b), en relación con el artículo 143, letra a), de la Directiva del IVA, las adquisiciones intracomunitarias de prótesis dentales no están exentas en ningún caso.»

1 — Lengua original: alemán.

2 — Véanse las anteriores sentencias Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763) y VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

3 — Sentencia Eurodental (EU:C:2006:763).

4 — Sentencia VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).

5 — Sentencia MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778).

6 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

7 — DO L 347, p. 1; corrección de errores DO 2007, L 335, p. 60.

8 — Véase el punto 5 de las presentes conclusiones.

9 — Véase el punto 15 de las presentes conclusiones.

10 — Véase el punto 14 de las presentes conclusiones.

11 — Véase sentencia VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).

12 — Sentencia MDDP (EU:C:2013:778), apartado 45.

13 — Véanse a este respecto mis conclusiones presentadas en el asunto MDDP (EU:C:2013:421), puntos 37 a 51.

14 — Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto MDDP (EU:C:2013:421), punto 72.

15 — Propuesta de la Sexta Directiva del Consejo 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, de 20 de junio de 1973, COM(73) 950 final.

16 — Véase el artículo 14, parte B, letra c), de la Propuesta de la Sexta Directiva, citada en la nota 15, que hacía referencia a las entregas a favor de «organismos encargados de la construcción, la instalación y el mantenimiento de los cementerios, de las sepulturas y de los monumentos conmemorativos de las víctimas de la guerra»; véase a este respecto el actual anexo X, parte B, número 6, de la Directiva del IVA.

17 — Artículo 14, parte A 1, letra e), de la Propuesta de la Sexta Directiva, citada en la nota 15.

18 — Propuesta de la Sexta Directiva, citada en la nota 15, p. 17.

19 — O al artículo 17, apartado 2, en la versión del artículo 28 séptimo, número 1, de la Sexta Directiva.

20 — O en el artículo 17, apartado 3, letra b), en la versión del artículo 28 séptimo, número 1, de la Sexta Directiva.

21 — O del artículo 17, apartado 2, letra b), en la versión del artículo 28 séptimo, número 1, de la Sexta Directiva.

22 — Véase el artículo 73 de la Directiva del IVA.

23 — Véase el artículo 85 de la Directiva del IVA en relación con el artículo 29 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1).

24 — Véanse los puntos 55 y 56 de las presentes conclusiones.

25 — Véanse, por ejemplo, las sentencias *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262), apartado 19, y *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745), apartado 25.

26 — Sobre esta exigencia, véanse, por ejemplo, las sentencias *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595), apartado 42, y *Klinikum Dortmund* (C-366/12, EU:C:2014:143), apartado 27.

27 — Véanse los puntos 44 a 61 de las presentes conclusiones.

28 — Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:537), punto 44.

29 — Véanse las sentencias *Sturgeon y otros* (C-402/07, EU:C:2009:716), apartado 48; *Chatzi* (C-149/10, EU:C:2010:534), apartado 43, y *Comisión/Strack* (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570), apartado 40.

- 30 — Sentencia Stadtgemeinde Frohnleiten y Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657), apartado 30, sobre el artículo 90 CE.
- 31 — Sentencia Eurodental (EU:C:2006:763), apartado 37.
- 32 — O del artículo 17, apartado 3, letra b), en la versión del artículo 28 séptimo, número 1, de la Sexta Directiva.
- 33 — A este respecto sólo existen diferencias en la medida en que el gravamen del impuesto soportado puede variar en función del origen de las prestaciones previas, debido a los distintos tipos impositivos de los Estados miembros, ya que dichos tipos sólo han sido parcialmente armonizados con arreglo a los artículos 96 a 105 de la Directiva del IVA.
- 34 — Véanse los puntos 53 a 55 de las presentes conclusiones.
- 35 — Véase la sentencia Eurodental (EU:C:2006:763), apartado 40, en relación con la disposición precedente del artículo 28 *quater*, parte B, letra a), de la Sexta Directiva.
- 36 — Véanse las conclusiones de la versión nº 56 del Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido de 13 y 14 de octubre de 1988 sobre la versión anterior del artículo 28 *quater*, parte B, letra a), de la Sexta Directiva.
- 37 — Véase el punto 60 de las presentes conclusiones.
- 38 — Véase el Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (refundición) (DO L 268, p. 1).
- 39 — Véase el punto 45 de las presentes conclusiones.
- 40 — O al artículo 17, apartado 3, letra b), en la versión del artículo 28 séptimo, número 1, de la Sexta Directiva.
- 41 — Véase el punto 55 de las presentes conclusiones.
- 42 — Véase el punto 56 de las presentes conclusiones.
- 43 — Véase el punto 57 de las presentes conclusiones.
- 44 — Véase el punto 68 de las presentes conclusiones.
- 45 — Véase el punto 72 de las presentes conclusiones.
- 46 — Sentencia Eurodental (EU:C:2006:763), apartados 48 a 53.
- 47 — Acerca de los estrictos requisitos para acogerse a las excepciones de la Directiva del IVA que afectan a los Estados miembros adheridos más tarde a la Unión, véase la sentencia Comisión Polonia (C-49/09, EU:C:2010:644), apartado 42, en relación con el artículo 115 de la Directiva del IVA.
- 48 — Pasa por alto este hecho la sentencia Jetair y BTW-*eenheid* BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144), apartados 44 a 51, que se ocupó del artículo 370 de la Directiva del IVA en un contexto diferente.

49 — Sobre la diferencia de trato entre operadores económicos, véase, por ejemplo, la sentencia *Arcelor Atlantique et Lorraine y otros* (C-127/07, EU:C:2008:728), apartado 69; a este respecto véase también la sentencia *Eurodental* (EU:C:2006:763), apartado 52.

50 — Véase el artículo 28, apartados 3, letra a), y 4, en relación con el anexo E, número 2, de la Sexta Directiva.