DEBOUCHE

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. GIUSEPPE TESAURO

presentadas el 1 de febrero de 1996 *

1. La presente petición de decisión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia por el Gerechtshof te 's-Gravenhage versa sobre la interpretación del apartado 2 y de la letra a) del apartado 3 del artículo 17 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 [1] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y de la letra b) del artículo 3 y del primer párrafo del artículo 5 de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país [2] (en lo sucesivo, «Octava Directiva»).

2. Para apreciar las razones que impulsaron al Juez nacional a plantear esta cuestión prejudicial es conveniente recordar brevemente las disposiciones comunitarias pertinentes según la redacción en vigor en el momento de los hechos, así como los hechos del asunto principal.

3. El artículo 17 de la Sexta Directiva, en la parte pertinente para el presente asunto, dispone:

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

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

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

a) sea de sus operaciones relacionadas con las actividades económicas que se enun-

* Lengua original: italiano.

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

2 — DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116.

cian en el apartado 2 del artículo 4, efectuadas en el extranjero, que hubieran estado gravadas de haber sido realizadas en el interior del país;

[...]

4. El Consejo procurará adoptar antes del 31 de diciembre de 1977, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, las modalidades de aplicación comunitarias por las que deben efectuarse las devoluciones, conforme al apartado 3, en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el interior del país.»

El Consejo adoptó dichas modalidades mediante la Octava Directiva. El artículo 2 de esta Directiva dispone que «cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan en los artículos siguientes, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país, pero que se halle establecido en otro Estado miembro, el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, "IVA") que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos [...] en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones enunciadas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE [...]».

En cuanto a los requisitos a los que se supedita la devolución, el artículo 3 establece concretamente:

«Para tener derecho a la devolución, todo sujeto pasivo definido en el artículo 2 que no haya efectuado ninguna entrega de bienes o ninguna prestación de servicios que puedan considerarse realizadas en el interior del país estará obligado a:

[...]

b) justificar, mediante certificación expedida por la Administración del Estado en que el sujeto pasivo esté establecido, que está sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho Estado. No obstante, cuando el servicio competente a que se refiere el párrafo primero del artículo 9, se halle ya en posesión de esta justificación, el sujeto pasivo no estará obligado a proporcionar una nueva durante un período de un año, a contar de la fecha de expedición de la primera certificación de la Administración del Estado en que se halle establecido. Los Estados miembros no expedirán certificación a los sujetos pasivos que gocen de franquicia del impuesto en virtud del apartado 2 del artículo 24 de la Directiva 77/388/CEE [que establece un régimen transitorio a favor de las pequeñas empresas];

c) declarar por escrito que no ha efectuado ninguna entrega de bienes o ninguna prestación de servicios, que puedan considerarse realizadas en el interior del país [...]»

El párrafo primero del artículo 5 establece que «a efectos de la presente Directiva, el derecho a la devolución del impuesto se determina, de conformidad con el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución».

4. Y pasamos a los hechos que originaron el presente procedimiento. El Sr. Debouche, Abogado establecido en Bélgica y demandante en el procedimiento principal, alquiló un automóvil a una sociedad de arrendamiento financiero de los Países Bajos, que utilizaba exclusivamente para su actividad profesional en Bélgica. En enero de 1991, el Sr. Debouche presentó a la Administración neerlandesa una solicitud de devolución del IVA que le había sido liquidado sobre el precio de alquiler del vehículo para el período de 1 de enero a 31 de octubre de 1990. Adjuntó a dicha solicitud, presentada con arreglo a los artículos 17 y 33 de la Wet op de omzetbelasting (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios) de 1968, artículos que han adaptado el ordenamiento jurídico neerlandés a lo dispuesto en la Octava Directiva, la certificación justificativa de que estaba sometido al impuesto retenido por la Administración belga, de conformidad con lo exigido por la propia Directiva. Según dicha certificación, el demandante «en Bélgica no está sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido porque efectúa prestaciones de servicios exentas con arreglo a la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y del Anexo F de la Directiva 77/388/CEE Sexta Directiva en materia de IVA, de 17 de mayo de 1977». [3]

3 — En realidad, Bélgica ejerció la facultad, reconocida a los Estados miembros durante el período transitorio por el apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva, de mantener la exención de una serie de operaciones enumeradas en el Anexo F de la Directiva; especialmente, en lo que tiene relevancia para el presente procedimiento y, como prevé expresamente el punto 2 del Anexo, las prestaciones realizadas por los Abogados.

Sobre la base de esta certificación, la Administración tributaria neerlandesa denegó la solicitud de devolución.

5. En el recurso posteriormente presentado ante el Gerechtshof te 's-Gravenhage, el Sr. Debouche se opuso a dicha decisión alegando que, según la letra b) del artículo 3 de la Octava Directiva, deben considerarse, sometidos al IVA y, por lo tanto, titulares del derecho al reembolso, todos aquellos que, con arreglo al apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto en el país en el que están establecidos, es decir, todos aquellos que ejercen en él una actividad económica independiente. En cambio, es irrelevante la circunstancia de que los interesados realicen operaciones sujetas a gravamen en el país en el que están establecidos y que, concretamente, deban abonar la cuota del impuesto.

Además, el Sr. Debouche sostuvo que la remisión que hace el artículo 5 de la Octava Directiva al artículo 17 de la Sexta, «tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución», para la determinación del contenido concreto del derecho a la devolución, sólo puede entenderse en el sentido de que se debe proceder a la devolución de las cuotas del impuesto en todos los casos en que la actividad del solicitante le atribuya el derecho a deducir el impuesto soportado, en el caso de que dicha actividad se desarrolle en el país en que se solicita la devolución. Por lo tanto, en modo alguno deben tenerse en cuenta los posibles regímenes especiales de exclusión o de exención del impuesto establecidos por la legislación del Estado de residencia del interesado. Consecuentemente, puesto que las prestaciones de servicios de

los Abogados están sujetas al IVA en los Países Bajos, la Administración neerlandesa debe conceder al Abogado belga la devolución del impuesto que grava los servicios prestados en el interior del país y utilizados para operaciones realizadas en Bélgica en la medida en que se reconozca el derecho a la deducción si las mismas operaciones se realizan en los Países Bajos.

6. En tales circunstancias, por considerar que la solución del litigio depende de la interpretación de las mencionadas disposiciones de las Directivas Sexta y Octava en materia de IVA en su relación recíproca, el Gerechtshof te 's-Gravenhage decidió suspender el procedimiento que pende ante él y solicitar al Tribunal de Justicia que sustancialmente precise los requisitos a los que está supeditado el derecho a la devolución del IVA ingresado en un Estado miembro distinto de aquel en el que el interesado haya fijado su propia residencia. En particular, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, sobre la base de la Octava Directiva, un sujeto pasivo tiene derecho a obtener la devolución del IVA ingresado en un Estado miembro distinto del Estado de residencia, aunque no tenga ningún derecho a la deducción o a la devolución del impuesto en el Estado miembro de residencia por el hecho de realizar operaciones exentas con arreglo a la legislación nacional vigente.

7. Para responder a la cuestión procede precisar, en primer lugar, la relación existente entre las Directivas Sexta y Octava en materia de IVA, así como los objetivos perseguidos por la normativa de que se trata.

Ahora bien, con el fin de garantizar la efectiva neutralidad del IVA en los intercambios intracomunitarios de bienes y servicios y, de este modo, contribuir a la integración económica de los Estados miembros, el artículo 17 de la Sexta Directiva reconoce, en particular, a un sujeto pasivo, por un lado, el derecho a la devolución del impuesto soportado por bienes y servicios utilizados en operaciones realizadas en el extranjero que darían derecho a deducción si se efectuaran en el interior del país y, por otro, el derecho a la devolución de las cuotas del impuesto ingresadas en un país distinto del de residencia. Sin embargo, en relación con este segundo supuesto, el apartado 4 del artículo 17 dejó para un acto posterior la armonización a escala comunitaria de las modalidades de devolución y, hasta la fecha de entrada en vigor de dicha normativa, autorizó a los Estados miembros a establecer por sí mismos, las condiciones y límites.

De la disposición objeto de examen resulta claramente que la devolución del IVA a favor de los sujetos pasivos no residentes en el interior del país responde a la misma lógica y, por lo tanto, debe regirse por las mismas normas aplicables a la deducción que realiza el sujeto pasivo que reside en el país. Como es bien sabido, el mecanismo del IVA permite a cada sujeto pasivo deducir del impuesto que adeuda, y que repercute al propio cesionario, el impuesto que a él haya repercutido el suministrador: de este modo, la aplicación del impuesto que, en definitiva, recae sobre el consumidor final, el cual no puede repercutirlo posteriormente, resulta del todo indiferente para los sujetos que intervienen en el proceso de producción y de distribución, en la medida en que cada uno de ellos recupera, repercutiéndola al adquirente, la cuota íntegra del impuesto que en

parte haya pagado a su suministrador y en parte haya ingresado en la Administración tributaria. Obedece al mismo principio, es decir, al de la neutralidad competitiva del impuesto, [4] el mecanismo de devolución previsto en el apartado 4 del artículo 17 cuyo objetivo, en el marco del establecimiento del mercado interior, es impedir que el impuesto soportado vaya a cargo del sujeto pasivo si éste consigue los bienes o servicios necesarios para el ejercicio de su actividad en un país distinto de aquel en el que está establecido. Por lo tanto, resulta patente que en la lógica del sistema ambos mecanismos, el de la deducción y el de la devolución del impuesto, son equivalentes entre sí.

8. Como ya se ha dicho, las disposiciones de desarrollo del apartado 4 del artículo 17 se adoptaron mediante la Octava Directiva, cuya base jurídica es precisamente dicha norma. De la exposición de motivos, especialmente de los considerandos segundo y tercero, se deduce que el objeto de dicha Directiva es «poner fin a las divergencias entre las disposiciones [...] vigentes en los Estados miembros, y que en determinadas ocasiones son origen de desviaciones del tráfico comercial y de distorsiones en la competencia», y «evitar que un sujeto pasivo establecido en el interior de un Estado miembro soporte definitivamente el impuesto que se le haya liquidado en otro Estado miembro [...] hallándose por tanto sometido a una doble imposición».

4 — Véase, al respecto, la sentencia de 12 de junio de 1979, Nederlandse Spoorwegen (126/78, Rec. p. 2041), especialmente los apartados 6 y 7; véanse, además, como una reafirmación reciente del principio, las sentencias de 22 de junio de 1993, Sofitam (C-333/91, Rec. p. I-3513), especialmente el apartado 10; de 2 de agosto de 1993, Lange (C-111/92, Rec. p. I-4677), especialmente los apartados 16 y 17, y de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), especialmente el apartado 26.

Por consiguiente, en atención a la finalidad de la Octava Directiva, o sea, la de completar la regulación que hace la Sexta Directiva con la armonización de las modalidades de devolución del IVA a favor de los sujetos pasivos no residentes con el fin de eliminar el problema de la doble imposición en el interior de la Comunidad, las normas que contiene, como han sostenido la Comisión y los Gobiernos neerlandés y portugués durante el procedimiento, sólo pueden interpretarse a la luz de los principios del sistema comunitario del IVA que consagra la Sexta Directiva.

9. Ahora bien, con arreglo al apartado 2 del artículo 17, al cual remite indirectamente el apartado 4 del mismo artículo a través del apartado 3, un sujeto pasivo está autorizado a deducir de las cuotas impositivas por él devengadas las cuotas del IVA devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otros sujetos pasivos, únicamente y en la medida en que los bienes o servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. En otros términos, el impuesto soportado puede ser deducido sólo en la medida en que los bienes y servicios que haya gravado constituyan «elementos del precio» de una operación sujeta a gravamen.

Ni la letra de la norma ni la lógica del sistema dejan lugar a dudas acerca del hecho de que no puede tener derecho a deducir el sujeto que, en principio, se reputa pasivo, en la medida en que desarrolla una actividad económica en el sentido del artículo 4 de la misma Directiva, pero cuyas operaciones se hallan exentas con arreglo a la legislación

comunitaria. Dicho *sujeto pasivo exento* aparece en realidad como un consumidor final, dado que no tiene la posibilidad de repercutir el IVA a terceros. [5]

10. Procede referirse a los mismos principios para determinar si un sujeto tiene derecho a obtener el reembolso del IVA, dada la equivalencia que existe entre ambas hipótesis. Considero que ello lo confirma el propio texto de la Octava Directiva que, en la letra b) del artículo 3, supedita el derecho a devolución a la presentación por parte del sujeto pasivo de una «certificación expedida por la Administración del Estado en que el sujeto pasivo esté establecido [que justifique] que está sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho Estado».

No obstante, el Sr. Debouche ha invocado también esta disposición, en particular su versión inglesa, según la cual el interesado debe «produce evidence [...] that he is a taxable person for the purposes of value added tax in that State», como apoyo de la tesis según la cual, para la devolución basta con demostrar la condición de sujeto pasivo del impuesto en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva. Ahora bien, es cierto que la redacción de la letra b) del artículo 3 no es unívoca en todas las versiones lingüísticas de la Directiva: si bien, en realidad, la utilización del participio pasado en la mayor parte de éstas, por ejemplo, en la francesa («tout assujetti [...] doit [...] justifier [...] qu'il est *assujetti* à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet Etat»); en la italiana («ogni soggetto passivo [...] deve [...] comprovare [...] che egli è *assoggettato* all'imposta sul valore aggiunto in tale Stato»); en la neerlandesa («een belastingsplichtige [...] moet [...] aantonen dat hij in die Staat *onderworpen* is aan de belasting over de toegevoegde waarde»), y en la española («todo sujeto pasivo [...] estará obligado a [...] justificar [...] que está *sometido* al Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho Estado»), pone de relieve la intención de supeditar el nacimiento del derecho a devolución del sujeto pasivo a la realización de operaciones sujetas a gravamen en el país de residencia, sin embargo, debe aceptarse que otras versiones lingüísticas como la inglesa en particular, pero también la alemana, según la cual el interesado debe probar «daß er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates ist», se prestan a cierta ambigüedad interpretativa.

Ahora bien, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en caso de divergencia entre las diferentes versiones lingüísticas de una disposición comunitaria, la exigencia de que ésta se aplique de manera uniforme excluye la posibilidad de que pueda considerarse aisladamente una de las versiones y hace necesaria una interpretación que tenga en cuenta la verdadera voluntad del legislador y las finalidades que éste pretende alcanzar. [6] A la luz de las consideraciones que se acaban de exponer, se puede, sin más, considerar como más acorde con la lógica del sistema del IVA comunitario y con los objetivos específicos de la Octava Directiva, en particular, el de evitar distorsiones de la competencia, una interpretación de la letra b) del artículo 3 que condicione el derecho a la

5 — Véanse, a este respecto, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), y BLP Group, citada en la nota 4.

6 — Véanse las sentencias de 12 de noviembre de 1969, Stauder (29/69, Rec. p. 419), especialmente los apartados 3 y 4; de 28 de marzo de 1985, Comisión/Reino Unido (100/84, Rec. p. 1169), especialmente el apartado 17, y de 17 de octubre de 1991, Comisión/Dinamarca (C-100/90, Rec. p. I-5089), especialmente los apartados 7 y 8.

devolución a la efectiva realización de operaciones sujetas a gravamen por parte del sujeto pasivo en el país de residencia. En efecto, si se reconociera dicho derecho en un caso como el que es objeto de examen a favor de un sujeto que efectúa prestaciones exentas, el resultado al que se llegaría en última instancia sería el de aplicar a su actividad el denominado tipo impositivo cero, es decir, la exención con derecho a deducción del impuesto soportado, práctica, en general, prohibida por la Sexta Directiva. [7]

11. No creo que puedan extraerse argumentos, en apoyo de la tesis interpretativa contraria, del último inciso de la letra b) del artículo 3, según el cual «los Estados miembros no expedirán certificación a los sujetos pasivos que gocen de franquicia del Impuesto en virtud del apartado 2 del artículo 24 de la Directiva 77/388/CEE», norma que, como se sabe, establece medidas especiales en favor de las pequeñas empresas. Ahora bien, el demandante en el procedimiento principal sostiene que de dicha disposición debe deducirse *a contrario* que la certificación de que se trata debe ser expedida a todos los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva, pero que gozan de una franquicia sobre la base de disposiciones distintas a la mencionada. También sobre la base de la elaboración de la norma resulta difícil sostener que sea éste el objetivo perseguido por el legislador comunitario.

En realidad, el inciso de que se trata no figuraba en la propuesta de Octava Directiva [8] presentada por la Comisión, la cual, en el informe de acompañamiento, [9] más bien se declaraba favorable a que se reconociera el derecho a la devolución del IVA a las pequeñas empresas exentas con arreglo al apartado 2 del artículo 24 de la Sexta Directiva. A juicio de la Comisión, dicha devolución no habría tenido efectos distorsionadores de la competencia en la medida en que, para que la normativa fuera aplicable, en todo caso, era necesario que el interesado no hubiese efectuado ninguna operación sujeta a gravamen en el país de devolución. Ahora bien, la última frase se insertó en el texto final adoptado por el Consejo precisamente con el fin de evitar dudas acerca de la voluntad de excluir la devolución a favor de todos los sujetos que, de alguna manera, gozasen de una franquicia. [10] Por lo tanto, dicho argumento relativo al texto no puede utilizarse fundadamente para sustentar una tesis interpretativa que contrasta evidentemente con la voluntad manifestada por el legislador comunitario.

12. En apoyo de esa tesis tampoco procede remitirse al párrafo primero del artículo 5 de la Octava Directiva, según el cual «el derecho a la devolución del impuesto se determina, de conformidad con el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, *tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución*», para deducir que, en los supuestos considerados por la normativa de que se trata, la devolución del IVA está regulada íntegramente por la legislación del Estado miembro en el que

7 — Véase al respecto el apartado 2 del artículo 28 de la Sexta Directiva.

8 — DO 1978, C 26, p. 5.

9 — COM(77) 721 final, de 3 de enero de 1978. Este documento fue publicado en *Intertax — European Tax Review*, 1978, p. 47.

10 — Véase, a este respecto, Terra y Kajus: «A guide to the European VAT Directives; commentary on the value added tax of the European Community», Amsterdam, 1993, cap. XI, pp. 97 y ss.

se devenga, teniendo, por lo tanto, exclusivamente en cuenta los posibles regímenes especiales y de exención que ella establece. Por lo tanto, sobre dicha base debería concederse la devolución en todos los casos en que el interesado tuviera derecho a deducir el impuesto soportado si realizara su actividad en el país de devolución.

No me parece correcta semejante interpretación del párrafo primero del artículo 5. En realidad, la disposición de que se trata, como la regulación de la Octava Directiva en general, debe interpretarse a la luz de los principios establecidos en la Sexta Directiva. Ahora bien, como ya he indicado, el derecho a la deducción o a la devolución del impuesto soportado sólo en los límites en que los bienes y servicios a los que se refiere se utilicen para las necesidades de operaciones sujetas a gravamen del sujeto pasivo constituye una de las bases del sistema comunitario del IVA.

En realidad, como confirma también el informe de acompañamiento de la propuesta de la Comisión, el párrafo primero del artículo 5 [11] tiene un objetivo distinto. A falta de una completa armonización del derecho a la deducción, en realidad, era preciso determinar si un gasto debía incluirse entre los que dan derecho a la devolución del IVA relativo a éste con arreglo al régimen de deducciones en vigor en el Estado de residencia del interesado o, por el contrario, con arreglo al del Estado de devolución. El legislador comunitario optó por esta segunda alternativa con la consecuencia de que el sujeto pasivo no residente no puede obtener la devolución de las cuotas del IVA relativas a gastos excluidos del derecho a la deducción en el país de devolución, aunque se hubiera admitido la deducción en el país en que está establecido. Por lo tanto, el objetivo del artículo 5 es precisar qué importes pueden admitirse para la devolución, pero no influye en modo alguno en los requisitos del nacimiento del derecho establecido en la Sexta Directiva.

13. Por lo demás, no me parece que puedan enervar la conclusión a la que he llegado las objeciones formuladas por el Gobierno alemán acerca de las dificultades a que se enfrentarían las autoridades tributarias de los Estados miembros en el caso de que, antes de efectuar la devolución del IVA tuvieran que verificar si un sujeto pasivo no residente debe abonar cuotas del impuesto en el país en el que está establecido. Ello, teniendo especialmente en cuenta la rápida evolución que caracteriza todos los ordenamientos jurídicos nacionales en este sector y la cantidad de solicitudes de devolución que se presentan cada año. A este respecto debo señalar, por un lado, que la solución de los problemas jurídicos no puede de ningún modo estar condicionada por problemas prácticos y, por otro, que también la certificación prevista en la letra b) del artículo 3 debería, en gran medida, paliar las dificultades relativas a dicha verificación.

14. Por otra parte, ni siquiera interpretando la letra b) del artículo 3 y el párrafo primero del artículo 5 de la Octava Directiva en el sentido expuesto se elimina ciertamente el

11 — Procede señalar que el texto adoptado del párrafo primero del artículo 5 de la Octava Directiva es idéntico al de la propuesta inicial de la Comisión.

riesgo de que, de cualquier modo, se produzcan efectos distorsionadores sobre la competencia o desviaciones del tráfico en los intercambios intracomunitarios. Ello puede comprobarse, particularmente, si se tiene en cuenta que, a la luz de lo previsto en el párrafo primero del artículo 5 y de la todavía parcial armonización de la normativa en materia de derecho a deducción, un sujeto pasivo puede ser inducido a conseguir los bienes y servicios necesarios para su actividad en aquellos países en los que la regulación del derecho a deducción resulte ser más favorable.

En realidad, es evidente que la neutralidad del IVA, carácter que ha justificado en gran medida su establecimiento, puede garantizarse perfectamente sólo si no se da ningún tipo de facilidades ni de régimen especial y mediante una completa armonización del derecho a la deducción. Por lo tanto, este resultado sólo se alcanzará plenamente mediante la eliminación de los regímenes transitorios que todavía permite el apartado 3 del artículo 28 en relación con el Anexo F.

15. Por otra parte, no creo que pueda afirmarse, como también se ha hecho durante el procedimiento, que la solución interpretativa propuesta en última instancia acabaría por reservar en los Países Bajos un trato distinto y menos favorable en materia de devolución a los Abogados establecidos en Bélgica con respecto al previsto para los Abogados «nacionales». En efecto, como ya he señalado, para la aplicación de la Octava Directiva se requiere que el sujeto no residente no haya realizado operaciones sujetas a gravamen en el país de la devolución. Si, no obstante, el Abogado belga efectúa prestaciones de servicios en los Países Bajos, como ha expuesto acertadamente la Comisión, se le reconoce tal derecho con arreglo a lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva en relación con la letra b) del artículo 1 y el artículo 2 *in fine*, de la Octava Directiva. La primera norma establece, en realidad, que es deudor del impuesto el destinatario del servicio en el caso de que el prestador sea un sujeto pasivo residente en el extranjero, mientras que las segundas equiparan, en lo que atañe a la devolución, la situación del sujeto pasivo no residente que ha prestado uno de los servicios a que se refiere la letra b) del apartado 1 del citado artículo 21 a la de aquel que no ha realizado ninguna operación sujeta a gravamen en el país de la devolución.

En consecuencia, en todos los casos se reconocería el derecho a la deducción o a la devolución al Abogado belga, así como al neerlandés, sólo en la medida en que el sujeto pasivo hubiera realizado operaciones sujetas a impuesto. Ello está evidentemente en consonancia con los principios establecidos en la Sexta Directiva.

16. Por último, no puedo compartir la objeción, formulada por el demandante en el procedimiento principal y por el Gobierno alemán, de que la tesis interpretativa propuesta contradice el apartado 2 del artículo 3 de la Directiva 86/560/CEE, [12] relativa a la devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, según el cual, «la devolución no podrá

12 — Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad (DO L 326, p. 40).

concederse en condiciones más favorables que las que se apliquen a los sujetos pasivos de la Comunidad». A este respecto se ha subrayado que, para la devolución del IVA, los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad y que, análogamente a lo previsto en la Octava Directiva respecto a los residentes, no hayan realizado operaciones sujetas a gravamen en el país de la devolución, según el apartado 1 del artículo 3 de la Directiva 86/560, deben limitarse a justificar que desarrollan una actividad económica de conformidad con el apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva. Por lo tanto, no se exige que demuestren que están sujetos a un impuesto comparable al IVA en el país en que están establecidos. De ello se deduciría que la consideración respecto a los sujetos comunitarios del sometimiento efectivo al impuesto de que se trata en el país de residencia puede saldarse, como en el caso de autos, con la aplicación de requisitos de devolución más restrictivos y menos favorables en relación con los aplicables en casos análogos a los no comunitarios.

Dicha observación no me parece fundada, ya que en el presente caso no se discuten los requisitos concretos de devolución a los que se refiere el apartado 2 del mencionado artículo 3, sino la titularidad del correspondiente derecho que, en atención a la distinta naturaleza de la relación con la Comunidad que tienen los sujetos residentes y no residentes, debe referirse necesariamente a presupuestos distintos.

17. A la luz de las observaciones que preceden, considero, por tanto, que se debe responder al órgano jurisdiccional nacional en los términos siguientes:

«Lo dispuesto en la letra b) del artículo 3 y en el primer párrafo del artículo 5 de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, en relación con el apartado 2 y la letra a) del apartado 3 del artículo 17 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, debe interpretarse en el sentido de que para gozar del derecho a la devolución del IVA en un Estado miembro distinto de aquel en el que se está establecido, un sujeto pasivo debe ser titular del correspondiente derecho a la deducción del impuesto soportado en el Estado en el que está establecido.»