

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. ELEANOR SHARPSTON

presentadas el 11 de diciembre de 2008¹

1. De conformidad con la normativa comunitaria sobre el IVA, según su interpretación por el Tribunal de Justicia, una persona que construye una casa destinada en parte a los fines de una actividad empresarial gravada y en parte a fines privados, está facultada para afectar el inmueble en su totalidad a su empresa, de forma que obtiene un derecho inmediato a deducir plenamente el impuesto soportado respecto a los costes de construcción. En tal caso dicha persona tiene que considerar su uso privado de la casa como una operación realizada a título oneroso, gravada por el impuesto devengado. Incluso así, esa modalidad puede conferirle una ventaja financiera en comparación con una persona que construye un edificio similar sin proponerse ningún uso empresarial gravado de dicho inmueble, y respecto al cual por tanto no se origina derecho a deducir el impuesto soportado.

2. En la presente remisión prejudicial el Verwaltungsgerichtshof austriaco (Tribunal supremo de lo contencioso-administrativo), pregunta si dicha ventaja es compatible con el principio de igualdad de trato o con las reglas comunitarias sobre ayudas de Estado. También plantea cuestiones acerca de la validez de una exclusión del derecho a deducir según el Derecho nacional, con anterioridad a la entrada en vigor de la normativa comunitaria del IVA, exclusión modificada

sin embargo con posterioridad a causa de una errónea interpretación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

El Derecho comunitario relevante

Las disposiciones básicas

3. El litigio ante el tribunal nacional se refiere a un edificio construido entre 2002 y 2004, por lo que la normativa comunitaria relevante es la Sexta Directiva del IVA.²

2 — 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, modificada en numerosas ocasiones; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Ha sido sustituida, con efectos desde el 1 de enero de 2007, por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), cuya finalidad es presentar las disposiciones aplicables de forma clara y racional reorganizando la estructura y la redacción sin realizar no obstante cambios sustanciales en la normativa existente. Las referencias en lo sucesivo a las correspondientes disposiciones de la Directiva 2006/112 no implican por tanto la identidad de su texto con las disposiciones equivalentes de la Sexta Directiva.

1 — Lengua original: inglés.

4. Conforme al artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva,³ «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» estarán sujetas al IVA. Con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a),⁴ la base imponible está constituida, como regla general, por la totalidad de la contraprestación percibida.

se utilizan para las necesidades de operaciones exentas, es decir, las enumeradas, en particular, en el artículo 13 de la Sexta Directiva,⁷ o para las necesidades de operaciones que están totalmente excluidas del ámbito de aplicación del IVA, como las que no se realizan a título oneroso o no son realizadas por un sujeto pasivo que actúe como tal.

5. No obstante, en virtud del artículo 17, apartado 2,⁵ el sujeto pasivo está autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas («impuesto repercutido») las cuotas devengadas o ingresadas por los bienes o por los servicios que le sean entregados o prestados por otro sujeto pasivo («impuesto soportado»), en la medida en que esos bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. Conforme al artículo 17, apartado 1,⁶ el derecho a deducir el impuesto soportado nace en el momento en que es exigible dicho impuesto deducible (es decir, en esencia cuando el sujeto pasivo adquiere o recibe bienes o servicios, no cuando el mismo sujeto realiza entregas o prestaciones).

Los problemas del uso mixto

7. Varias disposiciones abordan aspectos relativos a las dificultades que podrían derivarse del hecho de que, por cualquier motivo, las entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas efectuadas a un sujeto pasivo se utilicen en parte para entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas y en parte con otros fines. Es evidente que, en tales situaciones, es importante mantener la distinción entre operaciones gravadas y de otro tipo, así como la correspondencia entre las deducciones del impuesto soportado y la facturación del impuesto repercutido.

6. Dado que el derecho a deducir se origina únicamente respecto de los bienes o servicios utilizados para las necesidades de las operaciones gravadas, no existe tal derecho si éstos

8. Se abordan dos tipos de uso mixto. Por un lado, hay situaciones en las que un sujeto pasivo adquiere bienes en el tráfico ordinario y

3 — Véase el artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112.

4 — Véase el artículo 73 de la Directiva 2006/112.

5 — Véase el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112.

6 — Véase el artículo 167 de la Directiva 2006/112.

7 — Véanse los artículos 131 a 137 de la Directiva 2006/112. En particular, el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva exime el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles; sin embargo el artículo 13, parte C, letra a), autoriza a los Estados miembros para conceder a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento y del alquiler de dichos bienes (artículos 135, apartado 1, punto 1, y 137, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112).

los utiliza en parte con fines empresariales y en parte para sus necesidades privadas. Por otro, hay situaciones en que una empresa realiza tanto operaciones gravadas como no gravadas.

pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido;

9. Por tanto, en primer lugar, respecto al uso particular de bienes afectados a una empresa y a situaciones comparables, el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva⁸ dispone: «se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas o las del personal de la propia empresa, o su transmisión a tercero a título gratuito, o más generalmente su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

- b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

10. De forma semejante, respecto a los servicios, el artículo 6, apartado 2,⁹ establece:

Los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.»

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

- a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto

11. Por consiguiente, sin perjuicio de la posibilidad de que se establezca una excepción en virtud de lo dispuesto en el artículo 6, apartado 2, estas dos disposiciones significan que, cuando un sujeto pasivo se realice a sí mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios que procedan de su empresa pero se utilicen para necesidades particulares y haya deducido el impuesto soportado sobre los bienes o servicios que haya adquirido a tal fin, debe facturarse efectivamente el IVA sobre la operación.

8 — Véase el artículo 16 de la Directiva 2006/112.

9 — Véase el artículo 26 de la Directiva 2006/112.

12. La base imponible en tales supuestos se determina con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letras b) y c),¹⁰ que dispone que ésta estará constituida: [...]»

«[...]

b) en las operaciones enunciadas en el apartado 6 del artículo 5, por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen;

c) en las operaciones enunciadas en el apartado 2 del artículo 6, por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios;

13. En segundo lugar, el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva,¹¹ aborda las situaciones en que un sujeto pasivo utiliza bienes o servicios para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho. En tales supuestos, con arreglo al párrafo primero, «sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.»

14. A tenor del párrafo segundo, esta prorrata se aplicará, en principio, conforme a las disposiciones del artículo 19,¹² que la define básicamente como una fracción equivalente al volumen de negocios relativo a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción dividido por el volumen de negocios total.¹³

11 — Véase el artículo 173 de la Directiva 2006/112.

12 — Véanse los artículos 174 y 175 de la Directiva 2006/112.

13 — No obstante, el artículo 17, apartado 5, también autoriza a los Estados miembros para modificar esa regla dentro de ciertos límites. En particular existe la opción de llevar una contabilidad separada de los sectores de la actividad empresarial gravada y no gravada, y una opción de determinar la proporción deducible del impuesto soportado en función de la afectación real de los bienes y servicios — por ejemplo, sería deducible la mitad del impuesto soportado en relación con bienes que en igual proporción se usaron para operaciones gravadas y para operaciones no gravadas, con independencia del valor relativo de ambas categorías de operaciones.

10 — Véanse los artículos 74 y 75 de la Directiva 2006/112.

15. Además, el artículo 20, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva,¹⁴ establece que el importe de las deducciones del impuesto soportado debe regularizarse cuando proceda:

función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.

«1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto:

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización del bien.

a) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar;

En lo que concierne a los bienes de inversión inmobiliarios la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá aumentarse hasta veinte años.»

b) cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones [...]

2. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. Tal regularización se efectuará en

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el uso mixto de bienes de inversión

16. El Tribunal de Justicia ha interpretado en diversas ocasiones las disposiciones de la Sexta Directiva antes expuestas en relación

14 — Véanse los artículos 184 a 192 de la Directiva 2006/112.

con el uso mixto de bienes de inversión, en particular los edificios, recientemente en la sentencia Wollny. Otras sentencias significativas son Lennartz, Armbrecht, Bakcsi, Seeling y Charles.¹⁵

17. En la sentencia Lennartz, el Tribunal de Justicia estableció el principio de que todo sujeto pasivo que utilice bienes para una actividad económica tiene derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición, de conformidad con el artículo 17, por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales.¹⁶

18. En la sentencia Seeling, el Tribunal de Justicia resolvió que la utilización por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas de una parte de un edificio afectado en su totalidad a su empresa debe asimilarse a una prestación de servicios gravada (conforme al artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva), y no puede considerarse como arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles [que estaría exento con arreglo al artículo 13, parte B, letra b)].¹⁷

19. En la sentencia Charles, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) confirmó esa jurisprudencia, al declarar en particular que, en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre i) incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, o ii) conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o iii) integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva. En ese contexto, el Tribunal de Justicia declaró que los artículos 6, apartado 2, y 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva se oponen a una normativa nacional que no permite que un sujeto pasivo afecte a su empresa la totalidad de dicho bien de inversión ni que, en su caso, deduzca íntegra e inmediatamente el IVA soportado por la adquisición de dicho bien.¹⁸

20. Por último, en la sentencia Wollny, el Tribunal de Justicia consideró que, cuando una parte de un inmueble afectado en su totalidad por el sujeto pasivo a su empresa se destina al uso privado, la base imponible de la prestación de servicios a la que se asimila este último conforme al artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, puede fijarse en efecto en una fracción de los costes de adquisición o de construcción del inmueble, que represente la parte destinada al uso privado, escalonada a lo largo del período de regularización de las deducciones conforme al artículo 20 de la Sexta Directiva. Dicha solución, señaló el Tribunal de Justicia, favorece la igualdad entre los sujetos pasivos y los consumidores finales, al evitar determinadas situaciones de consumo final no gravado.¹⁹

15 — Sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795); de 4 de diciembre de 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775); de 8 de marzo de 2001, Bakcsi (C-415/98, Rec. p. I-1831); de 8 de mayo de 2003, Seeling (C-269/00, Rec. p. I-4101); de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens (C-434/03, Rec. p. I-7037), y de 14 de septiembre de 2006, Wollny (C-72/05, Rec. p. I-8297).

16 — En particular en los apartados 26 a 28 y 35 de la sentencia.

17 — Apartados 40 a 56 de la sentencia.

18 — Apartados 23 y 36 de la sentencia.

19 — Apartados 20 a 53 de la sentencia, en particular los apartados 48 y 53.

21. No obstante, puede señalarse que la Comisión ha propuesto al Consejo introducir un nuevo artículo 168 *bis* en la Directiva 2006/112,²⁰ con el siguiente texto:

«En caso de adquisición, construcción, renovación o transformación sustancial de un bien inmueble, el ejercicio inicial del derecho a deducción causado en el momento en que el impuesto es exigible se limitará al porcentaje de su utilización efectiva para operaciones causantes de derecho a deducción.

Sin perjuicio del artículo 26,^[21] los cambios relativos al porcentaje de utilización de un bien inmueble a que se refiere el párrafo primero se tendrán en cuenta, en las condiciones previstas en los artículos 187, 188, 190 y 192^[22] para la rectificación del ejercicio inicial del derecho a deducción.

Los cambios contemplados en el párrafo segundo se tendrán en cuenta durante el período determinado por los Estados miembros, en virtud del artículo 187, apartado 1,^[23] para los bienes de inversión inmobiliaria.»

22. La exposición de motivos indica que el objetivo de la nueva disposición propuesta es clarificar el ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición o la construcción de un bien inmobiliario destinado, al mismo tiempo, a uso profesional y no profesional, o en operaciones económicamente equiparables relativas a esos bienes. La deducción inicial se limitaría a la utilización efectiva del bien para operaciones que causen derecho a deducción en el momento en que el impuesto es devengable. En caso de utilización mixta, ya no sería posible la deducción total inmediata, pero un sistema de rectificación tendría en cuenta tanto los aumentos como las disminuciones del uso profesional. Ese sistema sustituiría a la imposición del uso no profesional con arreglo al artículo 26 de la Directiva 2006/112 (equivalente al artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva) durante el período de rectificación, y funcionaría de forma parecida, y se aplicaría paralelamente, al sistema ya existente de regularización de las deducciones en el caso de la variación del porcentaje de las operaciones gravadas y exentas.

Disposiciones «transitorias» relativas a la exclusión de las deducciones

20 — COM(2007) 677 final de 7 de noviembre de 2007, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, artículo 1, apartado 11.

21 — Equivalente al artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

22 — Equivalente al artículo 20, apartados 2, 3, 4 y 6, de la Sexta Directiva.

23 — Equivalente a los párrafos segundo y tercero del apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva.

23. El artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva²⁴ dispone que el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por

24 — Véase el artículo 176 de la Directiva 2006/112.

unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del IVA, si bien precisa que del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

24. Con el fin de regular la situación hasta que el Consejo adoptase su decisión, el párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17 dispone: «Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.»

25. En realidad, dichas normas no han sido adoptadas, de modo que la disposición transitoria sigue siendo aplicable.

La legislación austriaca relevante

26. El tribunal remitente expone que concurren dos disposiciones de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) de 1994 (en lo sucesivo, «UStG»), que excluyen la deducción del IVA soportado en relación con los bienes inmuebles usados para fines privados.

27. Por una parte, el artículo 12, apartado 2, punto 2, letra a), que excluye la deducción del IVA por los gastos correspondientes a la vida privada del sujeto pasivo, que comprenden, entre otros, los gastos relativos a su propia vivienda. Esa disposición ha permanecido inalterada durante todo el período de tiempo relevante.

28. Por otra parte el artículo 12, apartado 2, punto 1, regula las deducciones relativas a los bienes inmuebles. Cuando la Sexta Directiva entró en vigor en Austria en el momento de la adhesión de este país a las Comunidades,²⁵ aquella disposición excluía el derecho a deducción del impuesto soportado respecto a la parte de un inmueble utilizada por un sujeto pasivo como vivienda privada. Como consecuencia de una modificación en 1997, los inmuebles de uso mixto pueden afectarse íntegramente a la actividad empresarial. Sin embargo, conforme al artículo 6, apartado 1, punto 16, interpretado en relación con el artículo 6, apartado 2, y con el artículo 12, apartado 3, de la UStG de 1994, el uso de partes de inmuebles para vivienda privada constituye una operación exenta de IVA (que por tanto excluye el derecho a deducción).

29. Los documentos preparatorios relativos a la modificación manifiestan expresamente que, como consecuencia de la jurisprudencia

25 — Esto es, el 1 de enero de 1995. No se discute que, aunque la UStG 1994 entró formalmente en vigor el mismo día, las disposiciones controvertidas eran sólo una ratificación de disposiciones anteriores que habían permanecido inalteradas desde 1977. En consecuencia no cabe duda de que estuvieron vigentes (durante considerable tiempo) antes de que la Sexta Directiva entrara en vigor en Austria.

del Tribunal de Justicia, los edificios utilizados como vivienda privada de un sujeto pasivo podían disfrutar de una ventaja fiscal, y que la exención se proponía evitar esa ventaja fiscal no deseada en el ámbito privado.

30. Al parecer, las autoridades fiscales consideran que la doctrina de la sentencia *Seeling* (según la cual la utilización para necesidades privadas de un edificio afectado a una empresa no puede considerarse como un arrendamiento o alquiler exento), no afecta a la situación en Austria, puesto que la exclusión de la deducción está amparada por el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

31. Se puede mencionar que, con posterioridad al período de tiempo relevante en el presente asunto, la exención nacional del uso privado como vivienda de inmuebles afectados a fines empresariales, que impide la deducción del impuesto soportado, se ha modificado en dos ocasiones,²⁶ y que el Consejo ha autorizado a Austria, en concepto de excepción al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, para excluir los gastos relativos a bienes y servicios del derecho a deducción del IVA, cuando el porcentaje de su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal, o bien de forma más general para fines ajenos a su empresa, supere el 90 % de su utilización total.²⁷

Los hechos, el procedimiento y las cuestiones prejudiciales

32. La Sra. Sandra Puffer hizo construir una casa con piscina entre noviembre de 2002 y junio de 2004, y comunicó a la Administración tributaria que iba a arrendar una parte de la casa para su uso como oficina, con sujeción al IVA. La parte del inmueble utilizada para fines empresariales representaba cerca del 11 %. La Sra. Puffer había afectado la totalidad de la casa a su actividad empresarial, e, invocando la doctrina de la sentencia *Seeling*, pretendía deducir la totalidad del IVA soportado en relación con la construcción del inmueble. La Administración tributaria denegó toda deducción en relación con la piscina. Respecto a la parte restante sólo admitió una deducción proporcional al uso empresarial del 11 % del inmueble.

33. El Verwaltungsgerichtshof conoce actualmente del recurso de la Sra. Puffer.

34. La Sra. Puffer alega en primer lugar que, en virtud de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, está facultada para afectar la totalidad de su casa a su actividad empresarial, con plena deducción de las cuotas soportadas.

²⁶ — BGBl I n° 134/2003 y BGBl I n° 27/2004.

²⁷ — Decisión 2004/866/CE del Consejo, de 13 de diciembre 2004, por la que se autoriza a la República de Austria para adoptar una medida de inaplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO L 371, p. 47), aplicable hasta el 31 de diciembre de 2009. Francia y Alemania disfrutaban al parecer de excepciones similares.

35. El tribunal remitente señala que, conforme a la sentencia *Seeling*, un sujeto pasivo puede deducir las cuotas del IVA soportadas en relación con la parte de un inmueble que utilice para fines privados, si utiliza la otra parte para actividades empresariales sujetas al impuesto. Si el sujeto pasivo construye una casa para uso privado puede por tanto deducir la totalidad de las cuotas del IVA soportadas si utiliza al menos una habitación de la casa para su actividad empresarial. El uso privado de la vivienda está gravado por el IVA con arreglo al artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, pero el impuesto se fracciona durante un período de diez años. De tal forma el trato fiscal difiere según que la persona interesada sea o no un sujeto pasivo. En ambos casos se trata de un uso final, pero la Sexta Directiva concede a los sujetos pasivos una ventaja que equivale casi al 5 % de los costes de la casa y aproximadamente al 25 % de la totalidad del IVA soportado, en tanto que los demás ciudadanos no pueden disfrutar de tal ventaja respecto a un idéntico uso final.²⁸ Por tanto el tribunal remitente duda si las disposiciones de la Sexta Directiva vulneran el principio comunitario de igualdad de trato. Si el legislador austriaco hubiese adoptado tal disposición, ésta vulneraría probablemente el principio de igualdad de trato consagrado en el artículo 7, apartado 1, de la Constitución federal. Además, incluso dentro del propio grupo de los sujetos pasivos la legislación nacional que adapta el Derecho interno a la Sexta Directiva diferencia entre los inmuebles para uso privado de las personas cuyo volumen de negocios está gravado y de las personas (como los médicos) cuyo volumen

de negocios está exento, de modo tal que distorsiona la competencia, ya que un sujeto pasivo cuyas operaciones estén totalmente exentas no puede deducir el impuesto soportado en relación con su vivienda privada en virtud del uso empresarial de una sola habitación. Ello sería contrario al artículo 87 CE que prohíbe las ayudas de Estado.

36. La Sra. Puffer alega en segundo lugar que en el presente caso Austria no está facultada para mantener una exclusión existente de la deducción, al amparo del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.

37. El tribunal remitente observa que el artículo 12, apartado 2, punto 2, letra a), de la UStG de 1994 ha permanecido inalterado desde que la Sexta Directiva entró en vigor en Austria (por lo que a su juicio está comprendido en la cláusula de *stand still*, recogida en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva). Se ha modificado el artículo 12, apartado 2, punto 1, de la UStG de 1994, pero con la intención de mantener la misma exclusión del derecho a deducir en relación con las partes de los inmuebles destinadas al uso privado. Sólo posteriormente se puso de manifiesto en la sentencia *Seeling* que el uso privado de inmuebles no puede considerarse una operación exenta. Conforme a la sentencia *Holböck*,²⁹ una disposición modificada puede seguir amparada en la cláusula de *stand still*, si es esencialmente idéntica a la legislación anterior. La versión modificada del artículo 12, apartado 2, punto 1, de la UStG de 1994, interpretada en relación con el artículo 6, apartado 1, punto 16, de esa misma ley, es idéntica en sustancia a la versión inicial y está

28 — El Gobierno austriaco explicó en la vista de qué forma el tribunal remitente podía haber llegado a esas cifras (el 5 % del coste y el 25 % del impuesto soportado), basándose en el tipo de gravamen austriaco del IVA, el 20 %, y en el período de regularización de 10 años, en conjunción con un coste de financiación del 10 % anual, que habría permitido a la persona interesada tomar en préstamo y devolver a lo largo del período de 10 años una cantidad igual al importe del IVA inmediatamente deducido. Es evidente que cada factor básico —y por tanto el resultado concreto— puede variar entre los Estados miembros y a lo largo del tiempo.

29 — Sentencia de 24 de mayo de 2007 (C-157/05, Rec. p. I-4051), apartado 41.

basada en la misma intención del legislador. Pero si la versión modificada no está amparada por la cláusula de standstill surge la cuestión de si la modificación podría también afectar a la validez de las reglas concurrentes, contenidas en el artículo 12, apartado 2, punto 2, letra a).

se utiliza en parte, incluso mínima, para su actividad empresarial, por un precio menor en el 5 %, aproximadamente, en comparación con otros sujetos pasivos que no utilicen siquiera una parte mínima de su vivienda privada para su actividad empresarial?

38. En ese contexto el Verwaltungsgerichtshof pregunta:

- «1) ¿Vulnera la [Sexta Directiva], y en particular su artículo 17, los derechos fundamentales comunitarios (el principio de Derecho comunitario de igualdad de trato), por el hecho de dar lugar a que los sujetos pasivos adquieran la propiedad de inmuebles para su uso privado como vivienda (consumo), por un precio menor en el 5 %, aproximadamente, en comparación con otros ciudadanos de la UE, cuando el valor total de dicha ventaja aumenta ilimitadamente junto con el incremento de los costes de adquisición y construcción del inmueble para vivienda del que se trata? ¿Se produce también dicha vulneración como consecuencia del hecho de que algunos sujetos pasivos puedan adquirir la propiedad de un inmueble para su uso privado como vivienda, si ese inmueble
- 2) ¿Infringe la legislación nacional adoptada para adaptar el Derecho interno a la Sexta Directiva, en particular al artículo 17 de ésta, el artículo 87 CE por el hecho de que, si bien reconoce a los sujetos pasivos que realicen operaciones gravadas la ventaja señalada en la primera cuestión, relativa a los inmuebles que dichos sujetos pasivos usan para fines privados como vivienda, dicha ventaja se deniega a los sujetos pasivos que realicen operaciones exentas?
- 3) ¿Continúa produciendo efectos el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva si el legislador nacional modifica una disposición nacional que excluye el derecho a deducir [a saber, el artículo 12, apartado 2, punto 1, de la (UStG)], que se basaba en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, con la intención expresa de mantener dicha exclusión del derecho a deducir, y de ello resulta ciertamente

que el Derecho nacional mantiene una exclusión del derecho a deducir, pero cuando, debido a una interpretación errónea del Derecho comunitario [en este caso, del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva], que sólo se advirtió con posterioridad, el legislador nacional introdujo una disposición que, considerada aisladamente, permite la deducción conforme al Derecho comunitario [el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, según su interpretación en la sentencia Seeling]?

principal) y la Comisión han presentado observaciones escritas y orales al Tribunal de Justicia. En la vista el Gobierno austriaco apoyó las alegaciones del Unabhängiger Finanzsenat.

- 4) En caso de respuesta negativa a la tercera cuestión, ¿puede afectar a la eficacia de una exclusión del derecho a deducir [el artículo 12, apartado 2, punto 2, letra a), de la UStG de 1994], que se basa en la “cláusula de stand still” del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, el hecho de que el legislador nacional modifique una de las dos disposiciones nacionales que excluyen el derecho a deducir, la cuales son concurrentes [el artículo 12, apartado 2, punto 2, letra a), de la (UStG) y el artículo 12, apartado 2, punto 1, de la (UStG)], y posteriormente deje sin efecto esa modificación por haber incurrido en un error de Derecho?»

40. Dejando aparte las respuestas que proponen dar a las cuestiones, las partes difieren significativamente en su criterio básico. La Sra. Puffer y la Comisión aceptan que la Sexta Directiva permite que los sujetos pasivos opten por afectar los bienes de inversión en su totalidad a los fines empresariales, con plena e inmediata deducción del impuesto soportado. En cambio, el Unabhängiger Finanzsenat y el Gobierno austriaco (en lo sucesivo, «autoridades austriacas»), mantienen que la normativa comunitaria no exige que dicha opción sea permitida, sino que sólo autoriza la deducción de la proporción del coste correspondiente al uso empresarial.

Apreciación

39. La Sra. Puffer, el Unabhängiger Finanzsenat (parte demandada en el procedimiento

41. Examinaré por tanto el criterio de las autoridades austriacas antes de considerar las cuestiones tal como se han planteado.

El criterio de las autoridades austriacas

42. El Unabhängiger Finanzsenat alega que la redacción de la Sexta Directiva no necesita aclaración, y que no sustenta la interpretación que el Tribunal de Justicia le ha dado.

43. Conforme al artículo 17, apartado 2, letra a), el impuesto soportado es deducible *en la medida en que los bienes y servicios gravados por aquél se utilicen para las necesidades de las operaciones gravadas que realice el sujeto pasivo*. Según el artículo 6, apartado 2, letra a), el uso de bienes afectados a la empresa para las necesidades privadas se asimilará a una operación gravada *cuando sea deducible el impuesto soportado en relación con dichos bienes*.³⁰ En consecuencia, es necesario en primer lugar determinar la proporción del uso empresarial y del uso privado, que determinará la proporción del impuesto soportado deducible. El uso privado constituirá en ese caso una operación gravada sólo en la medida en que tenga por objeto bienes comprendidos en la proporción atribuida al uso empresarial, respecto a la cual podrá ejercitarse el derecho de deducción.³¹ La afectación a fines empresariales no puede

por sí sola originar el derecho a deducir, porque si fuera así carecería de sentido el requisito expresado en la frase «cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido.» Las autoridades austriacas arguyen por tanto que los bienes de inversión pueden ser plenamente afectados a fines empresariales desde el mismo momento de su adquisición, originando el derecho a deducir respecto a la proporción atribuida en tal momento al uso empresarial gravado (que puede ser incluso el 0 %), con sujeción a la regularización de la deducción inicial conforme al artículo 20 de la Sexta Directiva, a fin de tener en cuenta los cambios en la proporción del uso empresarial y el uso privado durante el período de deducción.

44. Sobre esa base, las autoridades austriacas discrepan de la declaración por el Tribunal de Justicia³² en el sentido de que, cuando un particular utilice un bien en parte para sus operaciones empresariales gravadas y en parte con fines privados y, en el momento de la adquisición del bien, haya deducido total o parcialmente el IVA soportado, se presume que utiliza el bien íntegramente para las necesidades de sus propias operaciones gravadas a las que se refiere el artículo 17, apartado 2, y en consecuencia tiene derecho a la deducción total e inmediata del IVA soportado. Las citadas autoridades estiman que el Tribunal de Justicia ha adoptado una interpretación infundada y circular de la

30 — Las autoridades austriacas señalan que, de las seis lenguas en las que originalmente se adoptó la Sexta Directiva, sólo la inglesa utiliza el presente («is deductible», es deducible). Todas las demás utilizan una formulación que en inglés se traduciría como «has given rise to the right to deduct», ha originado el derecho a deducir, que indica un orden cronológico. Además, en inglés, el artículo 26, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112 se refiere al impuesto soportado que «was», era, deducible.

31 — Las autoridades austriacas se refieren a la sentencia de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99, Rec. p. I-4049), sobre el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, en la que el Tribunal de Justicia consideró, en esencia, en relación con un vehículo que fue adquirido sin deducción del impuesto soportado pero que se había afectado a una actividad empresarial gravada, en el cual se realizaron trabajos con derecho a deducción del IVA, y que fue posteriormente afectado a fines privados del sujeto pasivo, que la base imponible del «autoconsumo» sólo podía ser el valor respecto al que se había generado derecho de deducción.

32 — Se refieren a las sentencias Lennartz, apartado 26, y Seeling, apartado 43, ambas citadas en la anterior nota 15.

normativa, al inferir el derecho a deducir el impuesto soportado de la posterior operación gravada en caso de uso privado.

45. Además, las autoridades austriacas intentan rebatir otros diversos argumentos que, a su juicio, podrían entenderse como fundamento del derecho a la plena deducción en el caso del uso mixto. A su parecer, la explicación comparativa de los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, por una parte, y del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, por otra, expuesta por el Abogado General Jacobs en el asunto Charles,³³ es incoherente y dirigida sólo a eludir las dificultades que nacen de la plena deducción. Su conclusión en el asunto Seeling,³⁴ derivada de la exposición de motivos de la propuesta de Sexta Directiva de la Comisión, según la cual se eligió de forma expresa gravar la fase siguiente, conforme al artículo 6, apartado 2, letra a), como una alternativa a la restricción del derecho de deducción del impuesto soportado, no presta apoyo a la plena deducción respecto a todos los bienes de uso mixto. Y, en el caso del uso mixto de un inmueble por un sujeto pasivo que sólo realice operaciones exentas, el impuesto devengado por el uso privado variaría de un año a otro, en función del volumen de negocios generado por esas operaciones (conforme al sistema de prorata del artículo 17, apartado 5), en lugar de variar según la proporción del uso privado, lo que sería un resultado absurdo.

46. Puedo comprender la referencia de las autoridades austriacas al aparente carácter circular del razonamiento en el apartado 26 de

la sentencia Lennartz. En éste el Tribunal de Justicia declaró que «cuando un particular utilice un bien en parte para operaciones profesionales gravadas y en parte con fines privados y, en el momento de la adquisición del bien, haya deducido total o parcialmente el IVA soportado, se presume que utiliza el bien íntegramente para las necesidades de sus propias operaciones gravadas a que se refiere el apartado 2 del artículo 17. En consecuencia, el referido particular dispone en principio del derecho a la deducción total e inmediata del IVA soportado correspondiente a la adquisición de los bienes.» Sin embargo, esa redacción nunca ha sido reiterada por el Tribunal de Justicia. Las referencias a ella se han parafraseado, con la expresión «si el sujeto pasivo opta por tratar los bienes de inversión utilizados al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados como bienes empresariales, el IVA soportado por la adquisición de dichos bienes es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente.»³⁵ A mi parecer, esto es cuanto el Tribunal de Justicia ha querido afirmar siempre, a pesar de una formulación tal vez desafortunada en la sentencia Lennartz.

47. El problema principal, no obstante, es la diferencia básica de criterios entre la jurisprudencia asentada del Tribunal de Justicia y el análisis alternativo propugnado por las autoridades austriacas, que pretenden ambos solucionar el problema de la conciliación del derecho a la plena e inmediata deducción del impuesto soportado por los bienes que se utilizarán para las necesidades de las operaciones gravadas con el hecho inevitable de que

³³ — En los puntos 59 y 60 de sus conclusiones.

³⁴ — En el punto 41 de sus conclusiones; véase también el punto 59 de sus conclusiones en el asunto Lennartz.

³⁵ — Sentencias Seeling, citada en la nota 15, apartado 41; de 29 de abril de 2004, Sudholz (C-17/01, Rec. p. I-4243), apartado 37; Charles, citada en la nota 15, apartado 24.

algunos bienes serán finalmente utilizados para fines distintos de los pretendidos inicialmente.

48. No considero a este respecto que las disposiciones de la Sexta Directiva sean tan claras que hagan superflua su interpretación por el Tribunal de Justicia. Parece insincero por parte de las autoridades austriacas alegarlo, al mismo tiempo que presentan la propia interpretación que propugnan a lo largo de varias páginas de observaciones escritas cuidadosamente argumentadas. Si existiera tal claridad habría bastado citar las disposiciones mismas.

49. Opino que la diferencia de criterio se basa en una diferente comprensión del concepto de afectación de bienes a fines empresariales. Aunque los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva se refieren ambos a bienes de la empresa, en realidad la normativa no define el concepto de *afectación* de bienes a la empresa. El concepto se ha desarrollado en la jurisprudencia, comenzando con la sentencia Lennartz. Parafraseando ésta, la afectación se produce cuando un sujeto pasivo que actúa como tal (no por tanto como un particular), adquiere bienes para las necesidades de su actividad económica (que puede sin duda comprender tanto operaciones gravadas como exentas).

50. Según el Tribunal de Justicia, tal afectación (siempre que pueda demostrarse su realidad a la luz de todas las circunstancias,

pero con independencia de la proporción efectiva del uso empresarial)³⁶ determina el derecho a deducir — y exige que el uso privado posterior sea gravado. La condición en la que una persona actúa al adquirir bienes y la finalidad para la que éstos se adquieren determinan si esos bienes entran en la esfera de la actividad económica, y están por tanto sujetos a las reglas del IVA, o en la esfera privada, en la que no se aplican ya dichas reglas. En el primer caso, los bienes pueden transferirse seguidamente a la esfera privada, con sujeción al pago del impuesto devengado (en la medida en que el impuesto soportado fuera deducible porque la actividad económica estaba gravada), de forma que se mantiene la neutralidad fiscal para el sujeto pasivo. En el último caso toda transferencia a la esfera empresarial implica una sanción: el impuesto soportado que no pudo deducirse porque la adquisición se destinaba al uso privado resulta definitivamente irrecuperable, pero el valor de los bienes (incluido ese impuesto soportado irrecuperable) formará parte de la base imponible si esos bienes se usan para realizar operaciones gravadas.³⁷

51. Sin embargo, las autoridades austriacas consideran, si he entendido bien su alegación, que la afectación a la empresa puede ser una mera actuación de «tenencia». En la medida en que los bienes se destinan al uso privado, pueden no obstante afectarse a la actividad económica del sujeto pasivo, pero originarán (a través del mecanismo de regularización) un derecho a deducir sólo si en realidad se usan posteriormente para fines empresariales.

³⁶ — Sentencia Lennartz, citada en la nota 15, apartados 21 y 35.

³⁷ — Véanse también los puntos 79 y 80 de las conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto Charles.

52. Dicha interpretación no carece de argumentos a su favor. Evita las desventajas inherentes a las transferencias de la esfera privada a la empresarial, y evita las ventajas financieras para los sujetos pasivos que constituyen el núcleo del presente asunto. Esa interpretación tampoco parece plantear ningún problema grave de incoherencia con la esencia del sistema del IVA, como puede verse por su semejanza con la modificación que actualmente ha propuesto la Comisión.³⁸

53. Sin embargo, dicha interpretación deniega a los sujetos pasivos el derecho a la deducción inmediata en los supuestos de un uso empresarial aplazado y de un uso privado inmediato. Y aunque pueda encajar en el conjunto del sistema del IVA, no es en modo alguno preferible, en este aspecto, a la interpretación enunciada en la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ni ciertamente responde a la clara redacción de la normativa.

54. Tampoco considero justificada la crítica por las autoridades austriacas de la jurisprudencia actual.

55. Conforme al criterio del Tribunal de Justicia, los bienes afectados a fines empresariales tienen que considerarse usados para esos fines. Por tanto, cualquier uso privado

pasa a ser un uso empresarial gravado, de modo que el sujeto pasivo realiza una operación para sí mismo de igual forma que la realizaría para otro usuario final. Sin embargo, ello es cierto sólo cuando existía un derecho inicial a deducir, y la amplitud de ese derecho depende de la proporción de operaciones gravadas y exentas que el sujeto pasivo realice en conjunto. Esto es lo que explica el requisito expresado en la frase «cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido», y la exposición formulada por el Abogado General Jacobs en los puntos 59 y 60 de sus conclusiones en el asunto Charles. Además, me parece que existe un malentendido sobre este punto que conduce a las autoridades austriacas a considerar absurdo el hecho de que, cuando un sujeto pasivo realiza tanto operaciones gravadas como exentas, la deducción por dicho sujeto del impuesto soportado en relación con los inmuebles que usa tanto para fines empresariales como privados puede regularizarse sobre la base de la proporción operaciones gravadas/exentas, y no se determinará sólo por la proporción uso empresarial/privado. Por último, en lo que atañe a las referencias del Abogado General Jacobs a la exposición de motivos de la propuesta de la Sexta Directiva, si bien es posible que los pasajes que cita no manifiesten expresamente la intención de permitir la plena deducción en el caso de bienes de uso mixto, esos pasajes concuerdan ciertamente con esa intención y la sugieren.

56. Como conclusión sobre este problema, no llego a la convicción de que los argumentos de las autoridades austriacas aporten razón alguna para rectificar la jurisprudencia asentada del Tribunal de Justicia en este ámbito. A lo sumo, esos argumentos exponen un análisis

38 — Véanse los anteriores puntos 21 y 22.

alternativo que no carece de fuerza pero que no es en modo alguno la única e ineludible interpretación de la normativa, según los presentan esas autoridades. Si, no obstante, el Tribunal de Justicia considerara posible una rectificación, para ésta sería preciso remitir el asunto a una formación más amplia del Tribunal, con reapertura de la fase oral. En tal supuesto sería preferible invitar a los demás Estados miembros a presentar observaciones, ya que se trata de un problema que afecta al conjunto del sistema del IVA. No obstante, observo que ningún Estado miembro, salvo Austria, ha estimado necesario responder a las observaciones escritas del Unabhängiger Finanzsenat en este asunto.

57. Examinaré por tanto las cuatro cuestiones del tribunal remitente sobre la base de que no se pone en cuestión la interpretación por el Tribunal de Justicia de la Sexta Directiva en relación con los bienes de uso mixto.

La primera cuestión: igualdad de trato

58. No puede discutirse que un sujeto pasivo que tenga derecho a la plena e inmediata deducción del impuesto soportado respecto a los bienes que adquiere y afecta a su empresa, quien después paga el impuesto devengado por el uso privado de esos bienes de forma progresiva, puede disfrutar de una ventaja financiera determinable en relación con cualquier otra persona que adquiera bienes

similares en su condición de particular y que por tanto no pueda deducir en absoluto el impuesto soportado.³⁹ Esa ventaja siempre estará presente aunque su concreto alcance dependerá de diversas variables.⁴⁰ Es innecesaria por tanto apreciación alguna sobre el cálculo del tribunal remitente según el cual la ventaja puede alcanzar el 25 % del IVA en su totalidad, o el 5 % del coste total en el caso de los bienes inmuebles en Austria. Es suficiente reconocer que existe una diferencia de trato no desdeñable.

59. El principio de igualdad de trato exige que las situaciones comparables no reciban un trato diferente, a no ser que éste se justifique objetivamente.⁴¹ En las circunstancias del presente asunto, ¿están en similar situación un sujeto pasivo y un particular, o existe una diferencia objetivamente justificada entre ambos?

60. El sistema de imposición del uso privado de bienes empresariales está destinado específicamente a evitar la desigualdad de trato –mucho más sustancial– que se produciría si los sujetos pasivos pudieran destinar al uso privado bienes respecto a los que han disfrutado de la plena deducción del impuesto soportado, sin que tuvieran ninguna obliga-

39 — Véanse por ejemplo los puntos 39 y ss. de las conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto Seeling, y los puntos 74 y ss. de sus conclusiones en el asunto Charles, cuyas sentencias se citan ambas en la nota 15 anterior.

40 — Véase el punto 35 y la nota 28 anteriores.

41 — Véase, como ejemplo reciente, la sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Rec. p. I-2283), apartado 51.

ción ulterior en virtud del IVA. Sin embargo, la existencia de una menor desigualdad de trato no puede justificarse sólo por la inexistencia de una mayor desigualdad. Tiene que demostrarse además que la primera de ellas deriva de una diferencia objetiva de situaciones que sea relevante para la diferencia de trato.

61. En el presente caso, coincido con la Comisión en que el sujeto pasivo y el propietario particular están en situaciones diferentes. En el caso del propietario particular el inmueble se destina plena y definitivamente al uso privado. En el caso del sujeto pasivo el inmueble se usa en parte para fines empresariales, con la posibilidad de modificar la proporción de tal uso. Cuando el IVA es un elemento integrante del coste de adquisición y mantenimiento de los bienes, incluidos los bienes de inversión y los inmuebles, debe ser soportado definitivamente por el «consumidor» final —la persona que usa los bienes para fines privados— pero debe seguir siendo totalmente neutral respecto al sujeto pasivo. Un sujeto pasivo que adquiere bienes en su condición de particular tiene que soportar definitivamente la misma carga por el IVA que una persona que no sea sujeto pasivo. Si posteriormente ese sujeto pasivo desea usar los bienes para fines empresariales no puede liberarse de ese impuesto, que por tanto grava a su vez su actividad empresarial, de forma tal que es incompatible con el requisito de neutralidad del IVA para los sujetos pasivos y que le sitúa en una posición de desventaja respecto a otros sujetos pasivos competidores.⁴² Precisamente por ese motivo —y con plena conciencia de las consecuencias, como la Sra. Puffer señala— el Tribunal de Justicia ha afirmado con claridad que un sujeto pasivo debe poder optar por la afectación de bienes

de uso mixto a su empresa, con la imposición subsiguiente del uso privado.

62. La Comisión también llama la atención sobre el hecho de que los sujetos pasivos no son sólo operadores económicos que contribuyen al objetivo de la Comunidad Europea de promover el desarrollo de las actividades económicas, y que en ese contexto asumen ciertos riesgos con sus bienes, sino que también son, específicamente, recaudadores del IVA, responsables de asegurar su pago a las autoridades fiscales. Las personas que sólo usan o consumen bienes para sus fines privados no pueden pretender el igual trato de esos bienes en todos los aspectos del IVA.

63. En consecuencia opino que se debe responder negativamente a la primera cuestión del tribunal remitente.

La segunda cuestión: ayuda de Estado

64. El tribunal remitente también desea saber si la misma ventaja, en la medida en que disfrutaban de ella los sujetos pasivos cuyas operaciones están sujetas al IVA pero no los sujetos pasivos cuyas operaciones están exentas, puede constituir una ayuda de Estado prohibida por el artículo 87 CE. Más

42 — Véanse las conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto Charles, puntos 75 y ss.

concretamente, dicho tribunal pregunta si la legislación nacional que adapta el Derecho interno a la Sexta Directiva, en cuanto proporciona esa ventaja relativa, infringe el artículo 87 CE.

65. La formulación de la cuestión requiere dos observaciones previas.

66. En primer lugar, la información presentada al Tribunal de Justicia sugiere que la legislación austriaca tal como está en vigor *no* permite ese resultado. En realidad las cuestiones tercera y cuarta del tribunal remitente resultan relevantes sólo si la legislación excluye la plena e inmediata deducción del impuesto soportado en las circunstancias del asunto principal. Si es así, la segunda cuestión, tal como se ha formulado, sería puramente hipotética. No obstante, corresponde al tribunal nacional interpretar el Derecho nacional, y por tanto examinaré la cuestión presumiendo que su premisa básica es válida.

67. En segundo lugar el artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva define a los sujetos pasivos como «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas [...]», a saber, todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas

las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales y la explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, «cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.» En consecuencia, una persona que sólo realiza operaciones exentas sigue siendo un «sujeto pasivo» en el sentido de la normativa. Sin embargo, esa persona no tiene ninguno de los derechos u obligaciones de quien realiza operaciones gravadas, ni está sujeta a ninguno de los efectos que tiene el IVA para ese último. En suma, en cuanto se refiere al IVA dicha persona está en la práctica en igual posición que en su vida privada.

68. A mi juicio, sólo puede responderse negativamente a la cuestión misma.

69. El artículo 87 CE, apartado 1, dispone que «serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.» Según reiterada jurisprudencia la calificación como ayuda de Estado en el sentido de esa disposición requiere que se cumplan todos los requisitos previstos en ella. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, esta intervención

debe poder afectar a los intercambios entre los Estados miembros. En tercer lugar, debe conferir una ventaja a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia.⁴³

la mayoría de casos⁴⁵ cualquier diferencia de trato entre operadores que realicen las dos categorías de operaciones no distorsionará la competencia.

70. En el presente asunto la diferencia de trato entre los operadores económicos que sólo realizan operaciones gravadas y los que sólo realizan operaciones exentas (con una variedad de trato intermedio de quienes realizan a la vez operaciones gravadas y exentas, puede añadirse), no puede atribuirse a un Estado antes que a otro. Forma parte integrante del sistema del IVA establecido por la normativa comunitaria de armonización que debe ser aplicado de igual forma por todos los Estados miembros. En consecuencia, no existe «intervención del Estado» ni se ven afectados los intercambios entre los Estados miembros. La Comisión añade que la ventaja conferida al beneficiario tiene que ser selectiva, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, lo que no es el supuesto de una medida que esté justificada por la naturaleza o por la economía general del sistema en el que se inscribe, aunque constituya una ventaja para su beneficiario.⁴⁴ Por consiguiente, dado que los tres primeros requisitos no se cumplen la diferencia de trato no puede infringir el artículo 87 CE.

La tercera cuestión: la modificación del artículo 12, apartado 2, punto 1, de la UStG

72. Según su texto vigente antes y después del 1 de enero de 1995, el artículo 12, apartado 2, punto 1, de la UStG disponía: «las entregas de bienes o prestaciones de servicios relacionados con la adquisición, la construcción o el mantenimiento de edificios serán consideradas como realizadas para fines empresariales en la medida en que la contraprestación satisfecha por aquéllas constituya un coste de explotación de la empresa conforme a las reglas del impuesto sobre la renta.»

71. Observo también que el sistema de exenciones está concebido de forma tal que minimiza la competencia entre operaciones gravadas y operaciones exentas, por lo que en

73. En cuanto dicha disposición constituía una exclusión del derecho a deducir el IVA soportado en aquel momento, dicha disposición podía mantenerse, de conformidad con el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, hasta el momento –aún desconocido– en el que el Consejo determine qué gastos no conllevarán el derecho a la deducción.

43 — Véase como la sentencia más reciente la de 1 de julio de 2008, Chronopost y La Poste (C-341/06 P y C-342/06 P, Rec. p. I-4777), apartados 121 y 122.

44 — Véase por ejemplo la sentencia de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros (C-308/01, Rec. p. I-4777), apartados 66 y ss.

45 — Es cierto que existen algunos supuestos de competencia entre ambas categorías, como señala el tribunal remitente (véase por ejemplo la sentencia de 14 de diciembre de 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Rec. p. I-12121), pero son escasos y entre ellos no está el presente.

74. El Tribunal de Justicia ha declarado que en la medida en que, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, un Estado miembro modifique su normativa para reducir el ámbito de las exclusiones existentes, acercándola de esta forma al régimen general de deducción establecido por el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, debe considerarse que dicha normativa está amparada por la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo.⁴⁶ Por el contrario, si una modificación produce el efecto de ampliar el ámbito de las exclusiones existentes, alejándose así del objetivo de la Directiva, no está amparada por el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, por lo que infringe el artículo 17, apartado 2.⁴⁷

76. El Verwaltungsgerichtshof se refiere al apartado 41 de la sentencia Holböck,⁴⁸ en el que el Tribunal de Justicia confirmó su jurisprudencia en el sentido de que toda medida nacional aprobada con posterioridad a una fecha determinada en una cláusula de standstill no queda automáticamente excluida de la excepción recogida en el acto comunitario de que se trate. Si dicha disposición es esencialmente idéntica a la legislación anterior o se limita a reducir o suprimir un obstáculo al ejercicio de los derechos y las libertades comunitarias que figura en la legislación anterior, está cubierta por la excepción. «En cambio, una normativa que se base en una lógica diferente de la del Derecho anterior y establezca procedimientos nuevos no puede asimilarse a la normativa existente en la fecha determinada en el acto comunitario de que se trate.»

75. Sin embargo, lo que parece haber ocurrido en el presente caso, según la resolución de remisión, es que una exclusión del derecho a deducir el impuesto soportado en casos en los que se devengaba en principio el impuesto (a saber, el uso privado de bienes afectados a fines empresariales), fue posteriormente transformada en una exención de la operación que conllevaba la imposibilidad de deducir el impuesto soportado.

77. No puedo sino estar de acuerdo con la Comisión en que la modificación en la legislación austriaca descrita en la resolución de reemisión parece comprendida en la categoría contemplada en la última frase del apartado antes citado. En este aspecto parece irrelevante que el legislador nacional realizara la modificación sobre la base de una interpretación correcta o incorrecta del Derecho comunitario. Sin embargo, la doctrina de la sentencia Seeling, en el sentido de que el uso privado de bienes inmuebles de la empresa respecto a los que puede deducirse el

46 — Sentencias de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia (C-345/99, Rec. p. I-4493), apartados 22 a 24; de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler (C-409/99, Rec. p. I-81), apartado 45.

47 — Sentencia de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia (C-40/00, Rec. p. I-4539), apartados 17 a 20; sentencia Metropol y Stadler, apartado 46.

48 — Citada en la nota 29 anterior.

impuesto soportado no puede considerarse como un arrendamiento o alquiler exento sino que debe asimilarse a un autoconsumo gravado, se opone a la modificación que al parecer se ha llevado a cabo.

La cuarta cuestión: implicaciones respecto al artículo 12, apartado 2, punto 2, letra a), de la UStG

78. El tribunal nacional desea saber, en el caso de que la modificación del artículo 12, apartado 2, punto 1, de la UStG signifique que no está amparado por la cláusula de standstill del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, si ello implica que la exclusión de la deducción en el artículo 12, apartado 2, punto 2, letra a), que concurre con la exclusión prevista por el primer artículo citado, también pierde la protección de dicha cláusula.

79. La Sra. Puffer afirma que el artículo 12, apartado 2, punto 2, letra a), –que en efecto dispone, remitiéndose a la legislación del impuesto sobre la renta, que los gastos de mantenimiento personal, incluidos los de vivienda privada, no pueden originar derecho a deducción– no se aplica de hecho a los gastos para la construcción de una casa, ni en cualquier caso se interpretaba originalmente en ese sentido.

80. Incumbe sin duda al tribunal nacional determinar el significado de dicha disposición. En su resolución de remisión describe el artículo 12, apartado 2, punto 1, y apartado 2, punto 2, letra a), como disposiciones «concurrentes», pero no explica en qué grado pueden ser interdependientes o autónomas. Me parece claro que, si la exclusión del derecho a deducir en el apartado 2, punto 2, letra a), depende, para su interpretación y/o su aplicación, de la existencia de la exclusión en el apartado 2, punto 1, y si este último es incompatible con las disposiciones de la Sexta Directiva y no está amparado por la cláusula de standstill, en tal caso el apartado 2, punto 2, letra a), resultará afectado de forma correlativa. Si, no obstante, este último es una exclusión autónoma del derecho a deducir, que existía antes de 1995 y no se ha modificado desde entonces, en tal caso está amparado por la cláusula de standstill.

81. Por último, quiero señalar de nuevo que las cuestiones tercera y cuarta del tribunal remitente parecen basarse en una premisa diferente de la que sustenta su segunda cuestión. Ésta supone que la legislación austriaca permite que los sujetos pasivos afecten bienes inmuebles a la empresa, y disfruten de la plena e inmediata deducción en la medida en que la empresa realice operaciones gravadas, en tanto que las cuestiones tercera y cuarta suponen que la legislación austriaca impide dicha deducción. Corresponde al tribunal nacional resolver esos problemas.

Conclusión

82. En virtud de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones planteadas en el siguiente sentido:

- «1) No infringe el principio de igualdad de trato el hecho de que las Directivas comunitarias sobre el IVA concedan a un sujeto pasivo el derecho a la plena e inmediata deducción del impuesto soportado respecto a los bienes inmuebles que adquiere y afecta a su empresa, y después pague de forma progresiva el impuesto devengado por el uso privado de esos bienes, aunque de esa forma disfrute de una ventaja financiera determinable en relación con otra persona que adquiriera bienes inmuebles similares en su condición de particular y que por tanto no pueda deducir en modo alguno el impuesto soportado.
- 2) La legislación nacional para la adaptación a las Directivas comunitarias del IVA que concede la citada ventaja a los sujetos pasivos no infringe el artículo 87 CE.
- 3) La cláusula de standstill contenida en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva no ampara los supuestos en los que una previa exclusión del derecho a deducir el impuesto soportado, en casos en los que en principio se devengaba el impuesto, es posteriormente transformada en una exención del impuesto devengado, que conlleva la imposibilidad de deducir el impuesto soportado.

- 4) Si una previa exclusión del derecho a deducir se transforma de esa manera en una exención, y no está amparada en consecuencia por la cláusula de standstill contenida en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, cualquier otra exclusión que dependa, para su interpretación y/o su aplicación, de la existencia de la previa exclusión tampoco estará amparada por la cláusula de standstill. No obstante, una exclusión autónoma que existía cuando dicha Directiva entró en vigor en el Estado miembro interesado, y no se ha modificado desde entonces, sigue amparada por la citada cláusula.»