

Arrêt de la Cour
Asunto C-172/03

Wolfgang Heiser

contra

Finanzamt Innsbruck

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

«IVA — Exención de la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas — Regularización de las deducciones»

Conclusiones del Abogado General Sr. A. Tizzano, presentadas el 28 de octubre de 2004

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 3 de marzo de 2005

Sumario de la sentencia

1. *Ayudas otorgadas por los Estados — Concepto — Perjuicio para los intercambios entre Estados miembros — Carácter selectivo de la medida — Justificación basada en la naturaleza o la estructura general del sistema — Perjuicio para la competencia*

[Tratado CE, art. 92, ap. 1 (actualmente art. 87 CE, ap. 1, tras su modificación)]

2. *Ayudas otorgadas por los Estados — Concepto — Medida que persigue un objetivo social — Excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, del Tratado CE (actualmente artículo 86 CE, apartado 2) — Medidas estatales para aproximar las condiciones de competencia a las existentes en otros Estados miembros — Irrelevancia para la calificación de ayuda*

[Tratado CE, arts. 90, ap. 2, y 93, ap. 3 (actualmente arts. 86 CE, ap. 2, y 88 CE, ap. 3), y art. 92, ap. 1 (actualmente art. 87 CE, ap. 1, tras su modificación)]

3. *Ayudas otorgadas por los Estados — Concepto — Renuncia, en el caso del paso de los médicos de un régimen de operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido a un régimen de operaciones exentas, a la reducción, impuesta por el artículo 20 de la Sexta Directiva relativa al impuesto sobre el valor añadido, de las deducciones ya efectuadas por bienes que continúan utilizándose en la empresa — Inclusión*

[Tratado CE, art. 92, ap. 1 (actualmente art. 87 CE, ap. 1, tras su modificación); Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 20]

1. Según el artículo 92, apartado 1, del Tratado (actualmente artículo 87 CE, apartado 1, tras su modificación), para que una medida pueda calificarse de ayuda de Estado deben cumplirse los siguientes requisitos. 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 comerciales entre los Estados miembros; en tercer lugar, debe conferir una ventaja a su beneficiario, y, en cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia.

Respecto al segundo requisito, no existe un umbral o porcentaje por debajo del cual pueda

considerarse que los intercambios comerciales entre Estados miembros no se ven afectados. En efecto, la cuantía relativamente reducida de una ayuda o el tamaño relativamente modesto de la empresa beneficiaria no excluyen *a priori* la posibilidad de que se vean afectados los citados intercambios. Por tanto, este segundo requisito puede cumplirse con independencia del carácter local o regional de los servicios prestados o de la importancia del ámbito de actividad de que se trate.

En cuanto al tercer requisito, es sabido que el concepto de ayuda comprende no sólo las prestaciones positivas, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos. A este respecto, el artículo 92, apartado 1, del Tratado requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen. En caso de respuesta afirmativa, la medida de que se trate cumplirá el requisito de selectividad constitutivo del concepto de ayuda de Estado. En efecto, el hecho de que el número de empresas que pueden aspirar a obtener la medida controvertida sea muy significativo o que dichas empresas pertenezcan a distintos sectores de actividad no puede ser suficiente para desvirtuar su carácter selectivo y, por consiguiente, para excluir la calificación de ayuda de Estado. De igual forma, las ayudas pueden afectar a todo un sector económico y, no obstante, estar comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado. Sería distinto el caso de una medida, que aunque constituyera una ventaja para su beneficiario, estuviera justificada por la naturaleza o por la estructura general del sistema en el que se inscribe.

Por lo que respecta al cuarto requisito, las ayudas que tienen el objetivo de liberar a una empresa de los costes propios de su gestión corriente o de sus actividades normales, con los que normalmente debería haber cargado, falsean las condiciones de competencia.

(véanse los apartados 27, 32, 33, 36, 40, 42, 43 y 55)

2. El mero hecho de que una medida persiga un objetivo social no basta para excluir automáticamente que la misma pueda recibir la calificación de ayuda en el sentido del artículo 92 del Tratado (actualmente artículo 87 CE, tras su modificación). En efecto, el apartado 1 de dicha disposición no establece una distinción según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos. Además, la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, del Tratado (actualmente artículo 86 CE, apartado 2) no permite descartar la calificación de una medida como ayuda de Estado en el sentido del artículo 92 de éste. Tampoco puede, cuando se ha establecido tal calificación, dispensar al Estado miembro de que se trate de notificar dicha medida con arreglo al artículo 93, apartado 3, del citado Tratado (actualmente artículo 88 CE, apartado 3). Por último, el hecho de que un Estado miembro se proponga aproximar, mediante medidas unilaterales, las condiciones de competencia en un determinado sector económico a las existentes en otros Estados miembros no desvirtúa el carácter de ayudas de estas medidas.

(véanse los apartados 46, 51 y 54)

3. El artículo 92 del Tratado (actualmente artículo 87 CE, tras su modificación) ha de interpretarse en el sentido de que debe calificarse de ayuda de Estado una norma en virtud de la cual el hecho de que los médicos pasen de un régimen de operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido a un régimen de operaciones exentas no da lugar a la reducción de las deducciones ya efectuadas en relación con los bienes que continúan utilizándose en la empresa, reducción que viene impuesta por el artículo 20 de la Sexta Directiva.

(véase el apartado 59)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)
de 3 de marzo de 2005(1)

«IVA – Exención de la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones
médicas – Regularización de las deducciones»

En el asunto C-172/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Verwaltungsgerichtshof (Austria), mediante resolución de 31 de marzo de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de abril de 2003, en el procedimiento entre

Wolfgang Heiser

y

Finanzamt Innsbruck,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),,

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. C. Gulmann, R. Schintgen, J. Makarczyk y J. Klučka Jueces;

Abogado General: Sr. A. Tizzano;

Secretaria: Sra. K. Sztranc, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 30 de septiembre de 2004;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

– en nombre del Sr. Heiser, por el Sr. R. Kapferer, Steuerberater;

– en nombre del Gobierno austriaco, por los Sres. E. Riedl y J. Bauer, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. V. Kreuschitz, V. Di Bucci y K. Gross, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de octubre de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 92 del Tratado CE (actualmente artículo 87 CE, tras su modificación).

2 Dicha petición fue planteada en el marco de un litigio entre el Sr. Heiser y el Finanzamt Innsbruck (Austria) en relación con una decisión de éste en materia de regularización de deducciones del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Normativa nacional

3 De la resolución de remisión se desprende que, en virtud del artículo 6, apartado 1, número 19, de la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley de 1994 relativa al impuesto sobre el volumen de negocios, BGBl. 663/1994; en lo sucesivo, «UStG 1994»), las operaciones correspondientes a la actividad de médico están exentas del IVA, quedando excluida la deducción por el impuesto soportado. Conforme al artículo 29, apartado 5, de la UStG 1994, dicha exención sólo se aplica, no obstante, a las operaciones realizadas con posterioridad al 31 de diciembre de 1996. Los servicios médicos prestados antes del 1 de enero de 1997 estaban sujetos al IVA y gravados al tipo general.

4 Este paso de un régimen de sujeción a un régimen de exención constituye la aplicación del anexo XV, parte IX, apartado 2, letra a), segundo guión, del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, la República de Finlandia y el Reino de Suecia y a las adaptaciones a los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea (DO 1994, C 241, p. 21, y DO 1995, L 1, p. 1). En efecto, según dicho anexo, la entrada en vigor de la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01 p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), fue pospuesta hasta el 1 de enero de 1997, en lo que atañe, entre otros supuestos, a la prestación de asistencia médica por profesionales en el ámbito de la seguridad social.

5 De la resolución de remisión resulta que, cuando los servicios médicos de larga duración, como los servicios de ortodoncia, se iniciaron antes del 1 de enero de 1997, pero terminaron después del 31 de diciembre de 1996, se consideran prestados con posterioridad a dicha fecha y están, por tanto, exentos de IVA. Cuando el médico recibió, antes del 1 de enero de 1997, anticipos por dichos servicios y se pagó el IVA correspondiente a éstos, dichos anticipos se benefician retroactivamente de la exención. La desgravación fiscal se imputa al ejercicio de 1997.

6 El artículo 12, apartado 10, de la UStG 1994 dispone:

«Cuando varíen las condiciones determinantes de la deducción de las cuotas soportadas imperantes en el año natural de la entrada en funcionamiento (apartado 3) de un bien utilizado por el empresario en su empresa como bien de inversión durante los cuatro años naturales siguientes al año de su entrada en funcionamiento, para cada uno de los años afectados por la modificación deberá efectuarse una compensación mediante una regularización de la deducción.

Esto se aplicará, *mutatis mutandis*, a las cuotas soportadas *a posteriori* sobre los costes de adquisición o de producción, los gastos de inscripción en el activo o, en el caso de las edificaciones, también sobre los costes correspondientes a grandes reparaciones, empezando a contar el período de regularización a partir del inicio del año natural siguiente al año en el que se empezaron a utilizar los servicios que originaron dichos costes y gastos en relación con el bien de inversión.

En el caso de los bienes inmuebles en el sentido del artículo 2 de la Grunderwerbsteuergesetz 1987 [Ley austriaca del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de Bienes Inmuebles de 1987] (incluidos los gastos de inscripción en el

activo y los costes de las grandes reparaciones), en lugar del período de cuatro años naturales se aplicará un período de nueve años naturales.

A efectos de la regularización, que se realizará por cada año en que se haya producido la modificación, se descontará, por cada uno de ellos, un quinto del total del impuesto que gravó el bien, o una décima parte en el caso de los inmuebles (incluyendo los gastos de inscripción en el activo y los costes de las grandes reparaciones); en caso de venta o cesión del bien, la regularización se practicará por el período de regularización restante, a más tardar en la última declaración periódica del ejercicio en el que tuvo lugar la venta.»

7 El artículo XIV, apartado 3, de la Ley federal 21/1995, en su versión modificada por la Ley federal 756/1996 (en lo sucesivo, «Ley federal 21/1995»), dispone:

«No será necesario efectuar la regularización de las deducciones, con arreglo al artículo 12, [apartado] 10 [...] de la UStG, por la primera aplicación, con posterioridad al 31 de diciembre de 1996, de lo dispuesto en el artículo 6, apartado 1, [número] [...] 19 [...] de la UStG [1994]. [...]»

8 En virtud de la Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (Ley sobre las ayudas a los sectores de la salud y social, BGBl. 746/1996; en lo sucesivo, «GSBG 1996»), los médicos tienen derecho a una compensación por el impuesto soportado.

9 El artículo 3 del GSBG 1996 tiene el siguiente tenor:

«1) Los médicos, dentistas [“Dentisten”] y otros especialistas recibirán una compensación que estará en función de las remuneraciones pagadas por las entidades de seguridad social, instituciones de seguros de enfermedad y organismos de asistencia pública por servicios en el sentido del artículo 6, apartado 1, número 19, de la UStG [1994]. [...]

3) El Ministro federal de Hacienda, de acuerdo con el Ministro federal de Trabajo y de Asuntos Sociales, fijará mediante Orden Ministerial los porcentajes de compensación sobre la base de la experiencia en cuanto a la situación económica del grupo de empresarios de que se trate.»

10 El importe de la compensación se fijó por la Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind (Orden del Ministro federal de Hacienda relativa a los porcentajes de las ayudas y de la compensación aplicables en el marco de la GSBG 1996, BGBl. II 56/1997; en lo sucesivo, «Orden Ministerial 56/1997»).

El litigio principal y la cuestión prejudicial

11 El Sr. Heiser, demandante en el litigio principal, es médico especialista en odontología y estomatología.

12 A raíz de su paso al régimen de exención del IVA, el Sr. Heiser solicitó, en su declaración del IVA relativa al año 1997, una desgravación de aproximadamente 3,5 millones de ATS correspondiente a los servicios de ortodoncia de larga duración iniciados desde 1991 y aún no terminados el 1 de enero de 1997, servicios por los que se percibieron anticipos que dieron lugar al pago del IVA.

13 La oficina tributaria competente consideró que, por lo que respecta a los servicios de ortodoncia de larga duración, la prestación se extiende aproximadamente a un año. En la liquidación relativa al volumen de negocios del año 1997, de fecha 4 de octubre de 1999 (en lo sucesivo, «liquidación»), únicamente concedió, por tanto, desgravación del IVA por los tratamientos iniciados en 1996. En consecuencia, sólo estimó la solicitud de desgravación por un valor de 1.460.000 ATS.

14 El demandante en el litigio principal interpuso un recurso contra la liquidación.

15 La Finanzlandesdirektion für Tirol (órgano competente para resolver los recursos, en lo sucesivo, «Finanzlandesdirektion»), parte demandada en el litigio principal a la que sucedió el Finanzamt Innsbruck, ordenó a la oficina tributaria, mediante escrito de 1 de marzo de 2002, que informara sobre en qué medida, en caso de paso de un régimen de sujeción al IVA a un régimen de exención en el que se excluye la deducción del impuesto soportado,

es necesario realizar una regularización de las deducciones a 1 de enero de 1997, de conformidad con el artículo 12, apartado 10, de la UStG 1994.

16 Tras las consideraciones que realizaron, de manera concomitante, el Sr. Heiser y la oficina tributaria, la Finanzlandesdirektion adoptó una decisión, el 19 de septiembre de 2002, por la que desestimó el recurso del que conocía y procedió a una agravación de la situación fiscal del sujeto pasivo en relación con la que resultaba de la liquidación. En dicha decisión, el crédito fiscal del Sr. Heiser se redujo por importe de 89.635,94 ATS y de 164.870,15 ATS, correspondientes a la regularización de las deducciones.

17 En el recurso contencioso-administrativo interpuesto ante el Verwaltungsgerichtshof, el Sr. Heiser reprocha, en particular, a la Finanzlandesdirektion haber realizado regularizaciones. Dicho recurso se basa en que el artículo XIV, apartado 3, de la Ley federal 21/1995 excluye expresamente que los médicos tengan la obligación de regularizar las deducciones a 1 de enero de 1997.

18 En su escrito de contestación a la demanda ante el citado órgano jurisdiccional, la Finanzlandesdirektion responde que, al examinar el recurso dirigido contra la liquidación, no aplicó el artículo XIV, apartado 3, de la Ley federal 21/1995 porque la no regularización de las deducciones constituye una ayuda no notificada a efectos del artículo 92 del Tratado. Según el artículo 93, apartado 3, del Tratado CE (actualmente artículo 88 CE, apartado 3), las autoridades de un Estado miembro no pueden aplicar ayudas no notificadas. Por otro lado, a su juicio, el citado artículo XIV, apartado 3, resulta contrario al artículo 20 de la Sexta Directiva.

19 En su resolución de remisión, el Verwaltungsgerichtshof expone que el sistema del régimen del IVA definido en la Unión Europea por directivas comunitarias y, en particular, por la Sexta Directiva, implica que la sujeción de las operaciones al IVA tiene como corolario el derecho del empresario a deducir por completo el impuesto soportado, mientras que, a la inversa, los empresarios cuyas operaciones están exentas no gozan, en principio, de tal derecho. Cuando se produce una modificación de las circunstancias que determinaron la deducción, el artículo 20 de la Sexta Directiva exige que se regularicen las deducciones. El citado órgano jurisdiccional alega que, en virtud del apartado 2 de dicha disposición, procede efectuar una regularización por lo que respecta a los bienes de inversión si, durante los años siguientes a aquel en el que tuvo lugar la adquisición de éstos, se producen modificaciones del derecho a deducción en relación con el que estaba en vigor en la fecha de adquisición de los referidos bienes.

20 El órgano jurisdiccional remitente añade que el artículo XIV, apartado 3, de la Ley federal 21/1995 prevé, en lo que atañe a las prestaciones en el ámbito médico y, en particular, las de los médicos, que, contrariamente al artículo 20 de la Sexta Directiva, el paso de la sujeción al IVA de esas prestaciones, que era el régimen aplicable hasta el 31 de diciembre de 1996, a un régimen de exención, a partir del 1 de enero de 1997, no conlleva la regularización de las deducciones efectuadas en relación con bienes adquiridos en el período de sujeción al citado impuesto, aunque tales bienes sigan siendo utilizados en un régimen de exención, es decir, permitan realizar operaciones exentas. Esta regla tiene como resultado mantener la deducción para bienes que se utilizan en el marco de dichas operaciones.

21 Según el Verwaltungsgerichtshof, no puede excluirse que los ortodoncistas establecidos en Austria compitan con los ortodoncistas que ejercen su especialidad en otros Estados miembros de la Unión Europea. Esto es así especialmente en el caso de las zonas fronterizas. Al adoptar el artículo XIV, apartado 3, de la Ley federal 21/1995, a saber, una norma que excluye la reducción de las deducciones – reducción que impone el sistema del IVA y prescribe expresamente el artículo 20 de la Sexta Directiva –, el legislador austriaco concede una ventaja a los médicos establecidos en el citado Estado miembro.

22 La medida de la deducción constituye una ventaja concedida con fondos estatales y que refuerza la posición competitiva de los empresarios que se benefician de ella en relación con otros empresarios con los que compiten y que no pueden aplicar una deducción de este tipo.

23 Por otro lado, el Verwaltungsgerichtshof duda que el artículo XIV, apartado 3, de la Ley federal 21/1995, mediante el que la República de Austria renunció, en materia de IVA, a la regularización de las deducciones realizadas por los médicos hasta el 31 de diciembre de 1996 (en lo sucesivo, «medida controvertida en el procedimiento principal»), esté objetivamente justificado en el sentido del apartado 42 de la sentencia de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, Rec. p. I-8365). Máxime si se tiene en cuenta que las personas afectadas fueron indemnizadas por los inconvenientes resultantes de la desaparición del derecho a la deducción mediante la compensación abonada por el Estado miembro de que se trata con arreglo a la GSBG 1996 y a la Orden Ministerial 56/1997.

24 En estas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial: «Una norma como la que establece el artículo XIV, apartado 3, de la Ley federal [...] 21/1995, en la versión modificada por [la Ley federal] 756/1996, es decir, una norma en virtud de la cual el hecho de que los médicos pasen de un régimen de operaciones sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios a un régimen de operaciones exentas no da lugar a la reducción de las deducciones ya efectuadas en relación con los bienes que continúan utilizándose en la empresa, reducción que viene impuesta por el artículo 20 de la Sexta Directiva [...], ¿constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE (anteriormente artículo 92 del Tratado CE)?»

Sobre la cuestión prejudicial

25 De entrada, es necesario señalar que la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente tiene por objeto la interpretación del artículo 92 del Tratado.

26 A este respecto, hay que observar, en primer lugar, que un odontólogo, como el Sr. Heiser, debe ser considerado una empresa a efectos de la citada disposición, dado que, en su condición de agente económico independiente, ofrece sus servicios en un mercado, el de los servicios médicos especializados en odontología (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de septiembre de 2000, *Pavlov y otros*, asuntos acumulados C-180/98 a C-184/98, Rec. p. I-6451, apartados 76 y 77).

27 A continuación, es preciso recordar que, según el artículo 92, apartado 1, del Tratado, para que una medida pueda calificarse de ayuda de Estado deben cumplirse los siguientes requisitos. 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 comerciales entre los Estados miembros; en tercer lugar, debe conferir una ventaja a su beneficiario, y, en cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia (sentencia de 24 de julio de 2003, *Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, Rec. p. I-7747, apartado 75).

28 Pues bien, respecto al primer requisito mencionado en el apartado precedente, no puede discutirse que una medida como la controvertida en el procedimiento principal constituye una intervención del Estado.

29 En cuanto al segundo requisito recordado en el apartado 27 de la presente sentencia, el Sr. Heiser y el Gobierno austriaco sostienen que, en cualquier caso, la medida controvertida en el procedimiento principal no puede afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, dado que los importes a los que se refiere la renuncia a la regularización de las deducciones son por regla general poco importantes. En el asunto principal, se trata de un importe de 30.000 euros como máximo por todo el período correspondiente a los años 1997 a 2004, importe que es ampliamente inferior al límite máximo de 100.000 euros en un periodo de tres años, previsto por la Comunicación de la Comisión, de 6 de marzo de 1996, relativa a las ayudas *de minimis* (DO C 68, p. 9), y aplicable en la fecha de entrada en vigor, en 1996, de la citada medida.

30 El Gobierno austriaco sostiene igualmente que la medida controvertida en el litigio principal no tiene una incidencia apreciable en el comercio entre los Estados miembros, habida cuenta de las particularidades de los servicios médicos, que tienen un

carácter ante todo regional.

31 Ahora bien, dichas alegaciones no demuestran que no se cumpla el segundo requisito mencionado en el apartado 27 de la presente sentencia.

32 Es preciso recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no existe un umbral o porcentaje por debajo del cual pueda considerarse que los intercambios comerciales entre Estados miembros no se ven afectados. En efecto, la cuantía relativamente reducida de una ayuda o el tamaño relativamente modesto de la empresa beneficiaria no excluyen *a priori* la posibilidad de que se vean afectados los citados intercambios (véase, en particular, la sentencia *Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg*, antes citada, apartado 81, y la jurisprudencia que en ella se cita).

33 Por tanto, el segundo requisito para la aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado, según el cual la ayuda debe poder afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros, puede cumplirse con independencia del carácter local o regional de los servicios prestados o de la importancia del ámbito de actividad de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia *Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg*, antes citada, apartado 82).

34 En cuanto al límite máximo previsto por la Comunicación de la Comisión de 6 de marzo de 1996, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia por el órgano jurisdiccional remitente no resulta que el importe de las deducciones de que puede beneficiarse un médico en virtud de una medida como la controvertida en el procedimiento principal sea inferior, en cualquier circunstancia, al importe máximo, que está fijado en 100.000 euros en un periodo de tres años. En efecto, la normativa nacional no prevé, como señala acertadamente la Comisión de las Comunidades Europeas, ningún límite al importe del que puede beneficiarse un médico, como empresa individual, en virtud de la renuncia a la regularización de las deducciones. En estas circunstancias, no se ha acreditado que tal medida pueda acogerse a la regla *de minimis* establecida por la citada Comunicación.

35 Por consiguiente, dado que no puede excluirse, como señala el *Verwaltungsgerichtshof* en la resolución de remisión, que odontólogos, como el Sr. Heiser, compitan con sus colegas establecidos en otro Estado miembro, debe considerarse que se cumple el segundo requisito de aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado.

36 En cuanto al tercer requisito mencionado en el apartado 27 de la presente sentencia, relativo a la existencia de una ventaja, según reiterada jurisprudencia el concepto de ayuda comprende no sólo las prestaciones positivas, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (véase, en particular, la sentencia *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, antes citada, apartado 38, y la jurisprudencia que en ella se cita).

37 El Sr. Heiser alega esencialmente que la medida controvertida en el litigio principal no es una ventaja por el mero hecho de que la propia regularización resulte contraria, en cualquier caso, al Derecho comunitario.

38 Pues bien, aun suponiendo que la normativa que prevé la regularización de las deducciones, a saber, el artículo 12, apartado 10, de la UStG 1994 en el asunto principal, sea ilegal, no es menos cierto que dicha normativa puede producir efectos mientras no sea derogada o, por lo menos, en tanto no se haya declarado su ilegalidad. Por consiguiente, puede crear una carga que grave normalmente el presupuesto de un odontólogo, como el Sr. Heiser. El hecho de que la República de Austria renuncie, posteriormente a la regularización de las deducciones, a través de una medida distinta de la que preveía dicha regularización, aligera, por tanto, las cargas que pesan normalmente sobre el presupuesto de un médico de este tipo y constituye, por ello, una ventaja de la que se beneficia.

39 El Gobierno austriaco alega, sin embargo, que el hecho de renunciar a la regularización de las deducciones no constituye una ayuda, puesto que afecta a todos los médicos, en particular, a odontólogos, psicoterapeutas, comadronas y restantes profesionales independientes en el sentido de la *Krankenpflegegesetz* (Ley de asistencia médica), así

como a los establecimientos hospitalarios. Tal renuncia no puede, por tanto, favorecer a determinados médicos.

40 A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el artículo 92, apartado 1, del Tratado requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen. En caso de respuesta afirmativa, la medida de que se trate cumplirá el requisito de selectividad constitutivo del concepto de ayuda de Estado previsto en dicha disposición (véase, en particular, la sentencia de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros, C?308/01, Rec. p. I?0000, apartado 68, y la jurisprudencia que en ella se cita).

41 Hay que precisar que el hecho de que la medida controvertida en el litigio principal constituya una ventaja no sólo para los odontólogos, como el Sr. Heiser, sino también para otros profesionales de la medicina, o incluso para todos los profesionales de este sector, no implica que dicha medida no cumpla el requisito de la selectividad.

42 En efecto, el hecho de que el número de empresas que pueden aspirar a obtener la medida controvertida sea muy significativo o que dichas empresas pertenezcan a distintos sectores de actividad no puede ser suficiente para desvirtuar su carácter selectivo y, por consiguiente, para excluir la calificación de ayuda de Estado (véase, en particular, la sentencia de 13 de febrero de 2003, España/Comisión, C?409/00, Rec. p. I?1487, apartado 48, y la jurisprudencia que en ella se cita). De igual forma, las ayudas pueden afectar a todo un sector económico y, no obstante, estar comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado (véase, en particular, la sentencia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C?75/97, Rec. p. I?3671, apartado 33, y la jurisprudencia que en ella se cita).

43 Sería distinto el caso de una medida, que aunque constituyera una ventaja para su beneficiario, estuviera justificada por la naturaleza o por la estructura general del sistema en el que se inscribe (véase, en particular, la sentencia Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, antes citada, apartado 42, y la jurisprudencia que en ella se cita).

44 A este respecto, el Gobierno austriaco alega que una medida como la controvertida en el litigio principal favorece la solidaridad de las entidades del seguro de enfermedad, dado que beneficia, en realidad, a éstas. En efecto, un aumento de las cargas de los médicos independientes debida a una modificación de la tributación sobre su volumen de negocios generaría indirectamente cargas que recaerían sobre dichas entidades. Éstas no podrían, sin embargo aumentar sus ingresos, ya que los tipos de cotización de los afiliados se fijan por ley. En la vista, dicho Gobierno precisó, tal como lo había hecho igualmente el Sr. Heiser en sus observaciones escritas, que la medida controvertida en el procedimiento principal no se añade a la compensación abonada en virtud de la GSBG 1996 y de la Orden Ministerial 56/1997, pues dicha compensación no se aplica a los médicos no concertados, como el Sr. Heiser.

45 No obstante, tal argumentación no permite llegar a la conclusión de que no deba calificarse de ayuda de Estado una medida como la controvertida en el procedimiento principal.

46 Por una parte, el mero hecho de que la renuncia a la regularización de las deducciones persiga un objetivo social, suponiendo que haya sido demostrado, no basta para excluir automáticamente que tal medida pueda recibir la calificación de ayuda en el sentido del artículo 92 del Tratado. En efecto, el apartado 1 de dicha disposición no establece una distinción según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos (sentencia de 29 de abril de 2004, Países Bajos/Comisión, C?159/01, Rec. p. I?0000, apartado 51, y la jurisprudencia que en ella se cita).

47 Por otra parte, respecto a los efectos de una medida como la controvertida en el litigio principal, procede señalar que, jurídicamente, los únicos beneficiarios de la misma son los médicos. Los autos enviados al Tribunal de Justicia por el órgano jurisdiccional remitente no contienen indicio alguno de que los médicos repercutan sistemáticamente los

beneficios de tal medida sobre las entidades del seguro de enfermedad, de modo que la ventaja quedase neutralizada, a fin de cuentas, respecto de los médicos.

48 Por otro lado, el Gobierno austriaco no explica por qué razón la ventaja resultante de la medida controvertida en el litigio principal podría justificarse por el hecho de que los médicos no concertados se vean privados de la compensación prevista en el artículo 3 de la GSBG 1996 y cuyo importe fijó la Orden Ministerial 56/1997. En efecto, nada en los autos permite llegar a la conclusión de que los médicos concertados, que se benefician de dicha compensación, no obtengan asimismo ventajas de la referida renuncia.

49 Por ello, a falta de otros motivos pertinentes invocados por el Gobierno austriaco, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia no resulta que la medida controvertida en el procedimiento principal esté justificada por la naturaleza o la estructura general del sistema en el que se inscribe.

50 En la medida en que el Gobierno austriaco invoca el artículo 90, apartado 2, del Tratado CE (actualmente artículo 86 CE, apartado 2) para negar que la medida controvertida en el procedimiento principal tenga el carácter de una ventaja, no pueden estimarse sus alegaciones.

51 En efecto, la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, del Tratado no permite descartar la calificación de una medida como ayuda de Estado en el sentido del artículo 92 de éste. Tampoco puede, cuando se ha establecido tal calificación, dispensar al Estado miembro de que se trate de notificar dicha medida con arreglo al artículo 93, apartado 3, del citado Tratado (véase la sentencia de 21 de octubre de 2003, Van Calster y otros, asuntos acumulados C-261/01 y C-262/01, Rec. p. I-12249, apartado 61, y la jurisprudencia que en ella se cita).

52 El Sr. Heiser afirma igualmente que una medida como la controvertida en el procedimiento principal no constituye una ventaja, ya que su único efecto es eliminar una desventaja que existía con anterioridad en perjuicio de los médicos no concertados establecidos en Austria en relación con sus colegas establecidos en otros Estados miembros. En efecto, mientras que los servicios médicos prestados por estos últimos no estaban gravados por el IVA, los prestados en 1995 y 1996 por los médicos no concertados establecidos en Austria estaban sujetos a dicho impuesto.

53 A este respecto, es importante señalar que, aun suponiendo que la medida controvertida en el litigio principal hubiera tenido por objeto compensar la desventaja a que se refiere el Sr. Heiser, tal medida en cualquier caso, no puede justificarse por el hecho de estar destinada a corregir las distorsiones de la competencia existentes en el mercado comunitario de los servicios médicos como señala el Abogado General en el punto 50 de sus conclusiones.

54 En efecto, es necesario recordar que, según reiterada jurisprudencia, el hecho de que un Estado miembro se proponga aproximar, mediante medidas unilaterales, las condiciones de competencia en un determinado sector económico a las existentes en otros Estados miembros no desvirtúa el carácter de ayudas de estas medidas (véase, en particular, la sentencia de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, C-372/97, Rec. p. I-0000, apartado 67, y la jurisprudencia que en ella se cita).

55 Por lo que respecta al cuarto requisito mencionado en el apartado 27 de la presente sentencia, es decir, el requisito de que la intervención del Estado debe falsear o amenazar falsear la competencia, hay que recordar que las ayudas que tienen el objetivo de liberar a una empresa de los costes propios de su gestión corriente o de sus actividades normales, con los que normalmente debería haber cargado, falsean las condiciones de competencia (sentencia de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, C-156/98, Rec. p. I-6857, apartado 30, y la jurisprudencia que en ella se cita).

56 No puede estimarse la alegación del Sr. Heiser y del Gobierno austriaco de que el cuarto requisito no se cumple porque los médicos beneficiarios de una medida como la controvertida en el procedimiento principal no han de hacer frente a una competencia basada en los precios.

57 En efecto, aun cuando, como señalan el Sr. Heiser y el Gobierno austriaco, la elección de médico por los pacientes puede estar influida por criterios distintos al precio del tratamiento médico, tales como la calidad de éste y la relación de confianza con el médico, no es menos cierto que dicho precio puede influir, incluso de manera significativa, en la elección de médico por el paciente. Así sucede, en particular, cuando, según resulta de los autos remitidos al Tribunal de Justicia en lo que atañe a los médicos no concertados como el Sr. Heiser, el paciente debe correr con los gastos de más del 50 % del precio del citado tratamiento.

58 De todo lo que precede resulta que una medida como la controvertida en el litigio principal debe ser considerada ayuda de Estado a efectos del artículo 92, apartado 1, del Tratado.

59 Por ello, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 92 del Tratado ha de interpretarse en el sentido de que debe calificarse de ayuda de Estado una norma como la controvertida en el litigio principal, es decir, una norma en virtud de la cual el hecho de que los médicos pasen de un régimen de operaciones sujetas al IVA a un régimen de operaciones exentas no da lugar a la reducción de las deducciones ya efectuadas en relación con los bienes que continúan utilizándose en la empresa, reducción que viene impuesta por el artículo 20 de la Sexta Directiva.

Costas

60 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

**En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:
El artículo 92 del Tratado CE (actualmente artículo 87 CE, tras su modificación,) ha de interpretarse en el sentido de que debe calificarse de ayuda de Estado una norma como la que establece el artículo XIV, apartado 3, de la Ley federal 21/1995, en la versión modificada por la Ley federal 756/1996, es decir, una norma en virtud de la cual el hecho de que los médicos pasen de un régimen de operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido a un régimen de operaciones exentas no da lugar a la reducción de las deducciones ya efectuadas en relación con los bienes que continúan utilizándose en las empresa, reducción que viene impuesta por el artículo 20 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.**

Firmas

1 – Lengua de procedimiento: alemán.