

Asunto C-460/07

Sandra Puffer

contra

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

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

«Sexta Directiva IVA — Artículo 17, apartados 2 y 6 — Derecho a la deducción del impuesto soportado — Costes de construcción de un edificio afectado a la empresa de un sujeto pasivo — Artículo 6, apartado 2 — Utilización de una parte del edificio para necesidades privadas — Ventaja pecuniaria sobre quienes no son sujetos pasivos — Igualdad de trato — Ayuda de Estado en virtud del artículo 87 CE — Exclusión del derecho a deducción»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Bien de inversión afectado en su totalidad o en parte al patrimonio privado del sujeto pasivo*

*(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 17)*

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Construcción de un inmueble para uso mixto*

*[Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 6, ap. 2, letra a), y 17, ap. 2, letra a)]*

3. *Ayudas otorgadas por los Estados — Concepto*

*(Art. 87 CE, ap. 1)*

4. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Exclusiones del derecho a deducir — Facultad de los Estados miembros de mantener las exclusiones existentes en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva*

*(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 17, ap. 6)*

1. El sujeto pasivo que opta por afectar la totalidad de un edificio a su empresa y que hace uso de una parte de este edificio para sus necesidades privadas tiene, por una parte, el derecho a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción de dicho edificio y, por otra parte, la obligación correspondiente de pagar el impuesto sobre el valor añadido sobre el importe de los gastos efectuados para la realización del mencionado uso. En cambio, si un sujeto pasivo opta, al adquirir un bien de inversión, por afectarlo en su totalidad a su patrimonio privado o por afectarlo sólo en parte a sus actividades profesionales, no puede originarse ningún derecho a la deducción respecto a la parte afectada al patrimonio privado. En este supuesto, la utilización posterior para fines profesionales de la parte del bien afectada al patrimonio privado no puede dar

lugar al derecho a la deducción, puesto que el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, fija el nacimiento del derecho a deducción en el momento en que el impuesto deducible resulta exigible. En la legislación comunitaria actual no se prevé ningún mecanismo de regularización en este sentido.

(véanse los apartados 42 a 44)

2. Los artículos 6, apartado 2, letra a), y 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, no vulneran el principio general de Derecho comunitario de igualdad de trato en la medida en que estas disposiciones, mediante el mecanismo del derecho a la deducción íntegra e inmediata del impuesto sobre el valor añadido soportado por la construcción de un inmueble de uso mixto y la imposición escalonada posterior de este impuesto sobre la utilización privada de dicho inmueble, pueden conferir a los sujetos pasivos una ventaja de tesorería respecto a quienes no sean sujetos pasivos, y a los sujetos pasivos que sólo utilizan su inmueble como vivienda privada.

En este sentido, respecto a la utilización privada de un bien de inversión de uso mixto, es posible que el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva no garantice, por sí solo, el mismo trato entre los sujetos pasivos y los no sujetos u otros sujetos pasivos que adquieran bienes de la misma naturaleza a título privado, por lo cual están obligados a pagar inmediatamente el impuesto sobre el valor añadido en su integridad. En efecto, no puede excluirse que el objetivo de aliviar completamente a los sujetos pasivos a través del mecanismo de los artículos 17, apartados 1 y 2, y 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva de la carga del impuesto sobre el valor añadido devengado o pagado en el ámbito de todas sus actividades económicas gravadas, incluyendo todas las cargas financieras que graven los bienes durante el período comprendido entre el momento de los gastos de inversión y la explotación profesional efectiva, pueda producir una ventaja de tesorería en lo que respecta a la utilización privada de dicho bien por estos sujetos pasivos. De este modo, la posible diferencia de trato que subsiste entre los sujetos pasivos del impuesto y los que no lo son resulta de la aplicación del principio de neutralidad fiscal que garantiza, en primer lugar, la igualdad de trato entre los sujetos pasivos. Esta diferencia potencial resulta, por lo demás, del desarrollo por estos sujetos pasivos de sus actividades económicas, definidas en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva. Por último, esa diferencia está ligada al estatuto específico de los sujetos pasivos previsto por la Sexta Directiva, que implica en particular que, de conformidad con el artículo 21 de esta Directiva, son deudores del impuesto sobre el valor añadido y deben recaudarlo. Puesto que estas características distinguen la situación de los sujetos pasivos de aquella de los que no están sujetos al impuesto al no ejercer dichas actividades económicas, se produce una posible diferencia de trato por la aplicación de normas diferentes a situaciones diferentes, lo cual no origina ninguna vulneración del principio de igualdad de trato. Lo mismo ocurre con el sujeto pasivo que ha afectado por completo el bien de inversión a su patrimonio privado, dado que no proyecta continuar sus actividades económicas por medio de este bien, sino utilizarlo para fines privados. Esta apreciación no puede ser distinta en lo que respecta a un sujeto pasivo que sólo realiza operaciones exentas, el cual debe soportar la misma carga de impuesto sobre el valor añadido que alguien que no sea sujeto pasivo, por lo que su estatuto se asemeja sustancialmente al de este último.

(véanse los apartados 55 a 59 y 62 y el punto 1 del fallo)

3. El artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una medida nacional que adapte el Derecho interno al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva

77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, y que prevea que el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado esté limitado a los sujetos pasivos que realizan operaciones gravadas, con exclusión de aquellos que sólo realizan operaciones exentas, en tanto en cuanto esta medida nacional puede conferir una ventaja de tesorería únicamente a los sujetos pasivos que realizan operaciones gravadas.

En efecto, la limitación del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado únicamente a las operaciones gravadas forma parte integrante del sistema del impuesto sobre el valor añadido establecido por las disposiciones comunitarias que deben aplicarse de manera uniforme por el conjunto de los Estados miembros. En consecuencia, no se cumple el requisito de que exista una intervención del Estado, por lo que no puede aplicarse el artículo 87 CE, apartado 1.

(véanse los apartados 70 y 71 y el punto 2 del fallo)

4. El artículo 17, apartado 6, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debe interpretarse en el sentido de que la excepción que prevé no se aplica a una disposición nacional que modifica una legislación vigente en la fecha de entrada en vigor de esta Directiva, que se basa en una lógica diferente de la de la legislación anterior y que establece procedimientos nuevos. A este respecto, es irrelevante que el legislador nacional haya realizado la modificación de la legislación nacional anterior basándose en una interpretación exacta o errónea del derecho comunitario. La cuestión de si tal modificación de una disposición nacional afecta igualmente a la aplicabilidad del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva a otra disposición nacional depende del carácter interdependiente o autónomo de dichas disposiciones nacionales, lo cual corresponde determinar al juez nacional.

(véanse el apartado 98 y el punto 3 del fallo)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 23 de abril de 2009 (\*)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 17, apartados 2 y 6 – Derecho a la deducción del impuesto soportado – Costes de construcción de un edificio afectado a la empresa de un sujeto pasivo – Artículo 6, apartado 2 – Utilización de una parte del edificio para necesidades privadas – Ventaja pecuniaria sobre quienes no son sujetos pasivos – Igualdad de trato – Ayuda de Estado en virtud del artículo 87 CE – Exclusión del derecho a deducción»

En el asunto C-460/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Verwaltungsgerichtshof (Austria), mediante resolución de 24 de septiembre de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de octubre de 2007, en el procedimiento entre

**Sandra Puffer**

y

**Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J.N. Cunha Rodrigues y J. Klučka, la Sra. P. Lindh y el Sr. A. Arabadjiev (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de octubre de 2008;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Sra. S. Puffer, por los Sres. F. Schubert y W.-D. Arnold, Rechtsanwälte, y el Sr. C. Prodingner, Steuerberater;
- en nombre del l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, por el Sr. T. Krumenacker, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno austríaco, por el Sr. J. Bauer, en calidad de agente;
- en nombre del la Comisión de las Comunidades Europeas por los Sres. K. Gross y D. Triantafyllou, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de diciembre de 2008;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y su compatibilidad con el principio general de Derecho comunitario de igualdad de trato.

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre la Sra. Puffer y el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Administración fiscal de Linz; en lo sucesivo, «Unabhängiger Finanzsenat»), en relación con el derecho a deducir del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, IVA), el importe soportado durante los años 2002 y 2003 por los costes de construcción de un edificio afectado en su totalidad a la empresa de la Sra. Puffer, pero utilizado en parte para necesidades privadas.

## **Marco jurídico**

## *Normativa comunitaria*

3 A tenor del artículo 2 de la Sexta Directiva «[Estarán] sujetas al [IVA] [...] las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva establece:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la [explotación] de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva asimila a una prestación de servicios realizada a título oneroso «el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto 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 [IVA]».

6 De acuerdo con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, la base imponible estará constituida «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».

7 De conformidad con el artículo 13, parte B, letra b), párrafo primero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros eximirán «el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles», salvo algunas excepciones que no son pertinentes para el caso de autos.

8 El artículo 17 de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 192, p. 18), dispone:

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

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

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

[...]

5. En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del [IVA] que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.

[...]

6. Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del [IVA]. 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.

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.

[...]»

9 El artículo 20 de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18), prevé:

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

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

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

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 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 que el bien haya sido adquirido o fabricado.

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.

Por lo que respecta a los bienes inmuebles de inversión, la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá extenderse hasta veinte años.»

Normativa nacional

10 El artículo 12, apartado 2, puntos 1 y 2, letra a), de la Umsatzsteuergesetz, BGBl. 663/1994 (Ley de 1994 relativa al impuesto sobre la cifra de negocios; en lo sucesivo, «UStG de 1994», vigente en el momento de la adhesión de la República de Austria a la Unión Europea, el 1 de enero de 1995, estaba redactado en los siguientes términos:

«1. Se considerará que las entregas u otras prestaciones ligadas a la adquisición, construcción o mantenimiento de edificios se han realizado con fines empresariales únicamente si las contraprestaciones correspondientes constituyen, de acuerdo con la normativa del impuesto sobre la renta, gastos de explotación o gastos profesionales.

2. Se considerará que no se han realizado para la empresa las entregas u otras prestaciones a) cuya remuneración no constituya principalmente gastos (cargas) deducibles en el sentido del artículo 20, apartado 1, puntos 1 a 5, de la Einkommensteuergesetz [1988], BGBl. 400/1988 (Ley del impuesto sobre la renta [1988] o de los artículos 8, apartado 2, y 12, apartado 1, puntos 1 a 5, de la Körperschaftsteuergesetz [1988], BGBl. 401/1988 (Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1988)».

11 Se desprende de la resolución de remisión que, puesto que el artículo 20, apartado 1, puntos 1 a 5, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1988 excluía de la renta imponible la deducción de los gastos de subsistencia, entre ellos los de alojamiento, el artículo 12, apartado 2, puntos 1 y 2, letra a), de la UStG de 1994 tenía por efecto que la deducción del IVA sólo se concedía por la parte de un edificio utilizada para fines profesionales y no por la utilizada como vivienda privada.

12 En virtud de la Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I, 9/1988 (Ley de modificación de los presupuestos para 1997; en lo sucesivo, «AbgÄG de 1997»), por una parte, el artículo 12, apartado 2, punto 1, de la UStG de 1994 fue modificado en su totalidad con el fin de que los inmuebles de uso mixto pudieran ser afectados a la empresa. Por otra parte, se estableció en el artículo 6, apartado 1, punto 16, en relación con los artículos 6, apartado 2, y 12, apartado 3, de la UStG de 1994, que la utilización de partes del edificio como vivienda privada constituye una «operación exenta» en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), párrafo primero, de la Sexta Directiva, con lo que se excluían las deducciones.

13 Se desprende de la resolución de remisión que el legislador austríaco quiso mantener, mediante estas modificaciones, la exclusión de las deducciones del IVA para las partes de edificios utilizadas como vivienda privada, reconociendo sin embargo la posibilidad, resultante de la sentencia de 8 de mayo de 2003, Seeling (C-269/00, Rec. p. I-4101), de afectar a la empresa la totalidad de un inmueble de uso mixto.

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

14 En el período comprendido entre el mes de noviembre de 2002 y el mes de junio de 2004, la Sra. Puffer construyó una vivienda unifamiliar con piscina. A partir del año 2003, utilizó este inmueble como vivienda privada, excepto una parte, que corresponde aproximadamente a un 11 % del edificio, que dio en arriendo para fines profesionales.

15 La Sra. Puffer afectó la totalidad del inmueble a su empresa y solicitó la deducción de la totalidad de los impuestos soportados para la construcción del edificio.

16 Mediante notificaciones tributarias rectificativas relativas al IVA de los años 2002 y 2003, el Finanzamt (administración tributaria), por una parte, rechazó tener en cuenta para la deducción los impuestos pagados para la construcción de la piscina. Por otra parte, respecto a los otros costes de construcción, sólo admitió la deducción de los impuestos soportados en proporción a la utilización del edificio para fines profesionales, es decir, en un 11 %.

17 Contra dichas notificaciones, la Sra. Puffer formuló una reclamación que fue desestimada por el Unabhängiger Finanzsenat debido, en particular, a que la legislación nacional preveía, en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva en la República de Austria, la exclusión del derecho a la deducción del IVA soportado por los costes de construcción de las partes de los inmuebles utilizadas como vivienda privada y a que el legislador nacional no había renunciado a la facultad, prevista en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, de mantener esta

exclusión.

18 Posteriormente, la Sra. Puffer interpuso un recurso contra esta decisión ante el Verwaltungsgerichtshof. La Sra. Puffer alega, por una parte, que la afectación total de un bien a la empresa da derecho, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a la deducción completa del IVA y, por otra parte, que los requisitos señalados en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, que permiten a los Estados miembros mantener la exclusión de las deducciones existente en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, no se cumplen en el caso de autos.

19 Tras constatar que, contrariamente a lo establecido en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, la legislación austríaca no admite la deducción completa e inmediata del IVA correspondiente a los costes de construcción de un bien inmueble de uso mixto afectado en su totalidad a una empresa, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la compatibilidad de esta disposición con el principio general de Derecho comunitario de igualdad de trato.

20 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que la deducción completa e inmediata del IVA correspondiente a los costes de construcción de ese bien inmueble de uso mixto y la imposición posterior del IVA sobre los gastos relativos a la parte del inmueble utilizada para fines privados de habitación, repartida en un período de diez años, tienen como efecto conceder al sujeto pasivo, para ese período, un «crédito sin interés» del que no puede beneficiarse quien no sea sujeto pasivo.

21 Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si la ventaja de tesorería que de ello resulta, y que cuantifica en un 5 % de los costes netos de construcción de la parte del inmueble utilizada para fines privados, da lugar a una desigualdad de trato entre los sujetos pasivos y quienes no lo sean y, dentro de la categoría de los sujetos pasivos, entre los sujetos pasivos que construyen un inmueble para fines puramente privados y aquellos que los construyen, en parte, para su empresa.

22 Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si esta ventaja de tesorería, que se ofrece a los sujetos pasivos que realizan operaciones gravadas y no a aquellos que sólo efectúan operaciones exentas, puede constituir una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, cuando ello resulta de una medida nacional de adaptación del Derecho interno a la Sexta Directiva y estas dos categorías de sujetos pasivos se encuentran en situación de competencia.

23 Finalmente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, pese a las modificaciones introducidas por la AbgÄG de 1997, la legislación nacional que excluye la deducción del IVA soportado está amparada por el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, como sostiene el Unabhängiger Finanzsenat.

24 En estas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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 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 particular para su actividad empresarial?

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 (en este caso, el artículo 12, apartado 2, punto 1, de la UStG de 1994) [...] 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, antes citada]?

4) En caso de respuesta negativa a la tercera cuestión:

¿Puede afectar a la eficacia de una exclusión del derecho a deducir [en este caso, 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, las cuales son concurrentes [el artículo 12, apartado 2, punto 2, letra a), de la UStG de 1994 y el artículo 12, apartado 2, punto 1, de la UStG de 1994], y posteriormente deje sin efecto esa modificación por haber incurrido en un error de Derecho?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

*Sobre la primera cuestión, relativa a la compatibilidad del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva con el principio general de Derecho comunitario de igualdad de trato*

25 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 17, apartado 2, letra a), y 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva vulneran el principio general de Derecho comunitario de igualdad de trato en la medida en que estas disposiciones, mediante el mecanismo del derecho a la deducción íntegra e inmediata del IVA soportado por la construcción de un inmueble de uso mixto y la imposición escalonada posterior de este impuesto sobre la utilización privada de dicho inmueble, pueden conferir a los sujetos pasivos una ventaja de tesorería respecto a quienes no sean sujetos al impuesto y a los sujetos pasivos que sólo utilizan su inmueble como vivienda privada.

Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia

26 La Sra. Puffer alega que un empresario puede elegir afectar un bien de uso mixto en su totalidad a la empresa con objeto de conservar la posibilidad de deducir el IVA soportado cuando la utilización profesional de dicho bien termina siendo más importante.

27 En efecto, según la Sra. Puffer, en caso de afectación inicial, incluso parcial, del bien para uso privado y de una reafectación posterior de este bien a la empresa, la Sexta Directiva ya no permite, precisamente, la deducción del impuesto soportado. La deducción inmediata e íntegra

del IVA, así como la imposición escalonada posterior del IVA sobre la utilización privada de dicho bien resulta del sistema de la Sexta Directiva y el Tribunal de Justicia ha tenido en cuenta, en su jurisprudencia, las implicaciones de este sistema. Por tanto, no hay ninguna razón para dudar de la compatibilidad de dicho sistema con el principio general de Derecho comunitario de igualdad de trato.

28 El Unabhängiger Finanzsenat señala que el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva sólo permite la deducción del IVA soportado en la medida en que los bienes o servicios sean utilizados para las necesidades de las operaciones gravadas del empresario. De ello resulta que la Sexta Directiva no confiere un derecho a deducir en proporción a la utilización de un bien para fines privados.

29 En efecto, según este órgano, hay que determinar en primer lugar, de conformidad con el claro tenor del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, el alcance de la deducción admisible de acuerdo con la utilización del bien para las necesidades de las operaciones gravadas. Sólo entonces procederá verificar si la utilización para fines privados de una parte del bien inicialmente afectada a su utilización para operaciones gravadas debe asimilarse a las prestaciones de servicios a título oneroso, en virtud del artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

30 En consecuencia, según el Unabhängiger Finanzsenat, ni la afectación de un bien a la empresa ni la calidad de empresario pueden justificar por sí solas un derecho a la deducción del IVA soportado. En efecto, en este caso, únicamente se trata de dos requisitos que deben cumplirse entre otros.

31 En particular, si estos dos requisitos fueran suficientes, se producirían un razonamiento circular e incoherencias sistemáticas. A este respecto, el Unabhängiger Finanzsenat señala que los empresarios que sólo efectúan operaciones exentas y que, por tanto, no pueden deducir, en principio, ningún impuesto soportado, podrían no obstante solicitar deducciones en proporción a la utilización para fines privados del bien objeto de utilización mixta.

32 El Unabhängiger Finanzsenat observa igualmente que los empresarios que realizan en parte operaciones exentas y en parte operaciones gravadas sólo pueden deducir el IVA a prorrata de sus operaciones gravadas, de conformidad con el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva. Sin embargo, esta prorrata puede variar notablemente respecto a la proporción de la utilización privada y profesional.

33 En la vista, el Gobierno austriaco se adhirió a la interpretación del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva defendida por el Unabhängiger Finanzsenat. Este Gobierno considera, por tanto, que el tenor de esta disposición sólo autoriza las deducciones por la parte de un inmueble destinada a ser utilizada para operaciones gravadas y no por la parte destinada a usos privados. En definitiva, no es necesario, según dicho Gobierno, responder a la primera cuestión, puesto que, de acuerdo con esta interpretación, no se plantea ningún problema de igualdad de trato.

34 La Comisión subraya que la posibilidad que tiene el sujeto pasivo de afectar en su totalidad un bien de utilización mixta a su empresa se basa en el principio de neutralidad fiscal, que garantiza el ejercicio de actividades económicas de forma libre y sin trabas. La obligación correspondiente para el sujeto pasivo, consistente en pagar el IVA sobre el importe de los gastos realizados para la utilización privada de dicho bien, asimilada a un servicio a título oneroso, tiene por objeto precisamente asegurar la igualdad de trato entre los sujetos pasivos y los no sujetos al impuesto.

35 La pequeña ventaja de tesorería que puede quedar para los sujetos pasivos en este sistema resultaría, por una parte, de su actividad económica y de su estatuto legal, que implica que ellos perciben el IVA y lo abonan a la administración tributaria y, por otra parte, es el corolario del hecho de que la utilización profesional del bien de uso mixto puede incrementarse posteriormente. De este modo, la existencia de esta ventaja no permite inferir una violación del principio general de Derecho comunitario de igualdad de trato.

36 Sólo cuando toda utilización profesional esté descartada desde el principio, por razones objetivas o porque el propio sujeto pasivo haya excluido tal utilización, estarían excluidas la afectación a una empresa y la deducción correspondiente del IVA soportado.

37 Por otra parte, la Comisión considera que no se vulnera el principio de igualdad de trato por el hecho de que un sujeto pasivo que no ha optado por una afectación de un bien a su empresa no pueda deducir el IVA soportado, puesto que el sujeto pasivo tenía esta posibilidad y no la ha utilizado. Sin embargo, puesto que no ha optado por dicha afectación, no puede invocar una desigualdad de trato.

38 Finalmente, la diferencia de trato entre los sujetos pasivos que realizan operaciones gravadas y los que realizan operaciones exentas resulta en definitiva, según la Comisión, del principio de neutralidad, que sólo permite la deducción del IVA para las operaciones gravadas.

#### Respuesta del Tribunal de Justicia

39 En primer lugar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines empresariales y para fines privados, el interesado puede optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva (sentencias de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens, C-434/03, Rec. p. I-7037, apartado 23 y jurisprudencia citada, y de 14 de septiembre de 2006, Wollny, C-72/05, Rec. p. I-8297, apartado 21).

40 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 (sentencias antes citadas Charles y Charles-Tijmens, apartado 24, y Wollny, apartado 22).

41 No obstante, del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva se desprende que cuando un bien afectado a la empresa haya originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado, su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa se asimilará a una prestación de servicios a título oneroso. Dicha utilización, que constituye, pues, una «operación gravada» según el artículo 17, apartado 2, de esta Directiva, se gravará, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la misma, tomando como base imponible el total de los gastos efectuados para la realización de la prestación de servicios (sentencias antes citadas Charles y Charles-Tijmens, apartado 25, y Wollny, apartado 23).

42 En consecuencia, el sujeto pasivo que opta por afectar la totalidad de un edificio a su empresa y que hace uso de una parte de este edificio para sus necesidades privadas tiene, por una parte, el derecho a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción de dicho edificio y, por otra parte, la obligación correspondiente de pagar el IVA sobre el importe de los gastos efectuados para la realización del mencionado uso (sentencia Wollny, antes citada,

apartado 24).

43 En cambio, si el sujeto pasivo opta, al adquirir un bien de inversión, por afectarlo en su totalidad a su patrimonio privado o por afectarlo sólo en parte a sus actividades profesionales, no puede originarse ningún derecho a la deducción respecto a la parte afectada al patrimonio privado (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C?97/90, Rec. p. I?3795, apartados 8 y 9, y de 21 de abril de 2005, HE, C?25/03, Rec. p. I?3123, apartado 43).

44 Igualmente, en este supuesto, la utilización posterior para fines profesionales de la parte del bien afectada al patrimonio privado no puede dar lugar al derecho a deducción, puesto que el artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva fija el nacimiento del derecho a deducción en el momento en que el impuesto deducible resulta exigible. En la legislación comunitaria actual no se prevé ningún mecanismo de regularización en este sentido, como señaló la Abogado General en el punto 50 de sus conclusiones.

45 En el caso de los bienes de inversión de uso mixto variable en el tiempo, la interpretación del artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva defendida por el Unabhängiger Finanzsenat y el Gobierno austriaco podría tener como consecuencia que se denegara al sujeto pasivo la deducción del IVA soportado por utilizaciones profesionales posteriores gravadas, pese a la intención inicial del sujeto pasivo de afectar el bien en cuestión en su totalidad a su empresa, con vistas a futuras operaciones.

46 Sin embargo, en tal situación, el sujeto pasivo no podría ser liberado completamente del impuesto correspondiente al bien que utiliza para las necesidades de su actividad económica y la imposición de sus actividades profesionales daría lugar a una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA del que forma parte la Sexta Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de marzo de 2001, Bakcsi, C?415/98, Rec. p. I?1831, apartado 46, y HE, antes citada, apartado 71).

47 Por otra parte, aun suponiendo que, después de una explotación profesional efectiva de la parte del edificio inicialmente utilizado para fines privados, estuviera prevista una restitución del impuesto soportado por los costes de construcción, una carga financiera gravaría el bien durante el período, a veces prolongado, comprendido entre el momento de los gastos de inversión y la explotación profesional efectiva. Sin embargo, el principio de neutralidad del IVA en lo que respecta a la carga fiscal de la empresa exige que los gastos de inversión efectuados para las necesidades y fines de una empresa sean considerados como actividades económicas que dan lugar a un derecho inmediato a la deducción del IVA soportado. En efecto, el régimen de las deducciones tiene por objeto aliviar enteramente al sujeto pasivo de la carga del IVA devengado o pagado en el ámbito de todas sus actividades económicas gravadas (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartados 19 y 23).

48 Por último, contrariamente a lo que pretenden el Unabhängiger Finanzsenat y el Gobierno austriaco, la interpretación del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva establecida en la jurisprudencia no produce ni un razonamiento circular, como señaló la Abogado General en el punto 46 de sus conclusiones, ni incoherencias sistémicas.

49 En efecto, los sujetos pasivos que sólo realizan operaciones exentas no pueden deducir, de acuerdo con dicha disposición, ningún impuesto soportado y, por tanto, tampoco pueden pretender deducciones referentes a la utilización para fines privados de bienes de utilización mixta.

50 De igual modo, respecto a los sujetos pasivos que realizan tanto operaciones exentas como operaciones gravadas, no hay conflicto alguno entre las proporciones de las utilizaciones privada

y profesional y la prorrata de deducción prevista en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

51 En efecto, resulta de la estructura del artículo 17 de dicha Directiva que si el sujeto pasivo opta, al adquirir un bien de inversión, por afectarlo completamente a su empresa, se admite la deducción inmediata del IVA soportado para la parte del IVA que es proporcional al importe correspondiente a sus operaciones gravadas. En la medida en que esta prorrata puede, posteriormente, variar en el tiempo, el artículo 20 de la Sexta Directiva prevé un mecanismo de regularización. No obstante, cuando la aplicación de los artículos 17 y 20 de dicha Directiva ha dado derecho a una deducción parcial del IVA, el sujeto pasivo no puede escapar, como todo sujeto pasivo que sólo efectúe operaciones gravadas, a la imposición escalonada del IVA sobre su utilización privada del mencionado bien.

52 En segundo lugar, procede recordar que, en virtud de una jurisprudencia reiterada, la violación del principio general de Derecho comunitario de igualdad de trato consiste en la aplicación de normas diferentes a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes (véanse las sentencias de 7 de mayo de 1998, Lease Plan, C-390/96, Rec. p. I-2553, apartado 34, y de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, C-156/98, Rec. p. I-6857, apartado 84).

53 Igualmente es necesario recordar que el principio de neutralidad fiscal constituye la traducción, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato (sentencias de 8 de junio de 2006, L.u.P., C-106/05, Rec. p. I-5123, apartado 48 y jurisprudencia citada, y de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, p. I-2283, apartado 49).

54 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, al asimilar el uso privado de un bien afectado por el sujeto pasivo a su empresa a una prestación de servicios realizada a título oneroso, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva pretende, por una parte, garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo, que ha podido deducir el IVA sobre la adquisición o construcción de dicho bien, y el consumidor final, que compra el bien pagando el IVA, impidiendo que el primero se aproveche de ventajas indebidas en relación con el segundo y, por otra parte, asegurar la neutralidad fiscal al garantizar la correspondencia entre la deducción del IVA soportado y la recaudación del referido impuesto repercutido (véase, en este sentido, la sentencia Wollny, antes citada, apartados 30 a 33).

55 No obstante, como señaló el órgano jurisdiccional remitente, respecto a la utilización privada de un bien de inversión de uso mixto, es posible que dicha disposición no garantice, por sí sola, el mismo trato entre los sujetos pasivos y los no sujetos u otros sujetos pasivos que adquieran bienes de la misma naturaleza a título privado, por lo cual están obligados a pagar inmediatamente el IVA en su integridad. En efecto, no puede excluirse que el objetivo que se recuerda en el apartado 47 de la presente sentencia, de aliviar completamente a los sujetos pasivos a través del mecanismo de los artículos 17, apartados 1 y 2, y 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, de la carga del IVA devengado o pagado en el ámbito de todas sus actividades económicas gravadas, incluyendo todas las cargas financieras que graven los bienes durante el período comprendido entre el momento de los gastos de inversión y la explotación profesional efectiva, pueda producir una ventaja de tesorería en lo que respecta a la utilización privada de dicho bien por estos sujetos pasivos (véase, por analogía, la sentencia Wollny, antes citada, apartado 38).

56 De este modo, la posible diferencia de trato que subsiste entre los sujetos pasivos al impuesto y los que no lo son resulta de la aplicación del principio de neutralidad fiscal que garantiza, en primer lugar, la igualdad de trato entre los sujetos pasivos. Esta diferencia potencial resulta, por lo demás, del desarrollo por estos sujetos pasivos de sus actividades económicas,

definidas en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva. Por último, esa diferencia está ligada al estatuto específico de los sujetos pasivos previsto por la Sexta Directiva, que implica en particular que, de conformidad con el artículo 21 de esta Directiva, son deudores del IVA y deben recaudarlo.

57 Puesto que estas características distinguen la situación de los sujetos pasivos de aquella de los que no están sujetos al impuesto al no ejercer dichas actividades económicas, se produce una posible diferencia de trato por la aplicación de normas diferentes a situaciones diferentes, lo cual no origina ninguna vulneración del principio de igualdad de trato.

58 Lo mismo ocurre con el sujeto pasivo que ha afectado por completo el bien de inversión a su patrimonio privado, dado que no proyecta continuar sus actividades económicas por medio de este bien, sino utilizarlo para fines privados.

59 Esta apreciación no puede ser distinta en lo que respecta a un sujeto pasivo que sólo realiza operaciones exentas, el cual debe soportar la misma carga de IVA que alguien que no sea sujeto pasivo, por lo que su estatuto se asemeja sustancialmente al de este último.

60 Por último, en cuanto a los sujetos pasivos que realizan tanto operaciones exentas como operaciones gravadas, se desprende de las constataciones efectuadas en el apartado 50 de la presente sentencia que son tratados, por cada una de las categorías de sus actividades económicas y por la utilización privada de sus bienes de uso mixto, exactamente de la misma forma que las personas que realizan exclusivamente actividades pertenecientes a una de estas clases de actividades o de utilización.

61 Resulta de lo anterior que los artículos 17, apartado 2, letra a), y 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva no vulneran el principio general de Derecho comunitario de igualdad de trato.

62 Habida cuenta de cuanto antecede, procede responder a la primera cuestión que los artículos 17, apartado 2, letra a), y 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva no vulneran el principio general de Derecho comunitario de igualdad de trato en la medida en que estas disposiciones, mediante el mecanismo del derecho a la deducción íntegra e inmediata del IVA soportado por la construcción de un inmueble de uso mixto y la imposición escalonada posterior de este impuesto sobre la utilización privada de dicho inmueble, pueden conferir a los sujetos pasivos una ventaja de tesorería respecto a quienes no sean sujetos pasivos y a los sujetos pasivos que sólo utilizan su inmueble como vivienda privada.

*Sobre la segunda cuestión, relativa al carácter de ayuda de Estado de una ventaja de liquidez resultante de medidas nacionales que adaptan el Derecho interno a los dispuesto en el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva*

63 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 87 CE se opone a una medida nacional que adapta el Derecho interno al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva y que prevé que el derecho a la deducción del IVA soportado esté limitado a los sujetos pasivos que realizan operaciones gravadas, con exclusión de aquellos que sólo realizan operaciones exentas, en tanto en cuanto esta medida nacional puede conferir una ventaja de tesorería, como la señalada en la primera cuestión, únicamente a los sujetos pasivos que realizan operaciones gravadas.

Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia

64 La Sra. Puffer considera que puesto que los sujetos pasivos sólo realizan operaciones gravadas, los que realizan tanto operaciones exentas como operaciones gravadas, así como los

que sólo realizan operaciones exentas se encuentran, en realidad, en la misma situación, ya que todos pueden optar por la afectación completa a la empresa del bien de uso mixto y por un pago posterior escalonado del IVA por la utilización privada del bien. Por tanto, según la Sra. Puffer, no ha habido inobservancia del artículo 87 CE.

65 El Unabhängiger Finanzsenat sostiene que, puesto que la Sexta Directiva no concede un derecho a la deducción del IVA soportado por un bien de uso mixto en proporción a su utilización para fines privados, no se ha vulnerado el artículo 87 CE.

66 La Comisión señala que la calificación de «ayuda de Estado» en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, precisa en particular de una intervención del Estado que favorezca a determinadas empresas con respecto a otras. Sin embargo, en el presente asunto, faltan ambos requisitos, puesto que el derecho a la deducción del IVA soportado deriva directamente de la Sexta Directiva y la ventaja concedida a los beneficiarios resulta de la estructura general del sistema del IVA.

#### Respuesta del Tribunal de Justicia

67 A tenor del artículo 87 CE, apartado 1 «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».

68 Según jurisprudencia reiterada, la calificación de «ayuda» en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se cumplan todos los requisitos previstos en dicha disposición. Así, 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 y, en cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia (sentencia de 1 de julio de 2008, Chronopost y La Poste/UFEX y otros, C-341/06 P y C-342/06 P, p. I-0000, apartados 121 y 122 y jurisprudencia citada).

69 Sin embargo, el derecho a la deducción del IVA soportado, así como la posible ventaja de tesorería correspondiente para los sujetos pasivos que realizan operaciones gravadas, deriva directamente del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, a la cual los Estados miembros deben adaptar su Derecho nacional.

70 Como señaló la Abogado General en el punto 70 de sus conclusiones, la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado únicamente a las operaciones gravadas forma parte integrante del sistema del IVA establecido por disposiciones comunitarias que deben aplicarse de manera uniforme por el conjunto de los Estados miembros. En consecuencia, no se cumple el requisito de que exista una intervención de Estado, por lo que no puede aplicarse el artículo 87 CE, apartado 1.

71 En estas circunstancias, y sin que sea necesario examinar los otros tres requisitos, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una medida nacional que adapte el Derecho interno al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva y que prevea que el derecho a la deducción del IVA soportado esté limitado a los sujetos pasivos que realizan operaciones gravadas, con exclusión de aquellos que sólo realizan operaciones exentas, en tanto en cuanto esta medida nacional puede conferir una ventaja de tesorería únicamente a los sujetos pasivos que realizan operaciones gravadas.

*Sobre las cuestiones tercera y cuarta, relativas a los requisitos de aplicación del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva*

72 Mediante sus cuestiones tercera y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la excepción prevista por el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva es aplicable cuando el legislador nacional modifica una de las dos disposiciones nacionales concurrentes que excluyen las deducciones del IVA soportado mediante una normativa que, según la intención expresa del legislador nacional, debía mantener el resultado de esta exclusión, pero que, considerada aisladamente, autoriza las deducciones, debido a un error de interpretación del Derecho comunitario cometido por el legislador nacional.

Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia

73 La Sra. Puffer considera que, puesto que las antiguas disposiciones tenían por objeto la exclusión de deducciones, mientras que las nuevas disposiciones tienen por objeto la afectación o no afectación de bienes a la empresa, la AbgÄG de 1997 introdujo una técnica administrativa completamente diferente de la que existía anteriormente, tanto por su forma como por su funcionamiento y efectos. Por tanto, alega que no se cumplen los requisitos del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.

74 A este respecto, la Sra. Puffer considera que carece de relevancia el hecho de que el artículo 12, apartado 2, punto 2, letra a), de la UStG de 1994 no haya sido modificado formalmente por la AbgÄG de 1997, ya que la interpretación defendida por el órgano jurisdiccional remitente difiere materialmente del sentido atribuido anteriormente a esta disposición.

75 El Unabhängiger Finanzsenat considera que, puesto que la Sexta Directiva no confiere un derecho a la deducción del IVA soportado por un bien de uso mixto en proporción a su utilización para fines privados, el Derecho austríaco no restringe en mayor medida el derecho a la deducción del IVA soportado, por lo que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva no es aplicable en el presente asunto.

76 El Gobierno austriaco sostuvo en la vista que la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva se aplica tanto al artículo 12, apartado 2, punto 1, como al artículo 12, apartado 2, punto 2, letra a), de la UStG de 1994.

77 En primer lugar, dicho Gobierno alega que estas dos disposiciones prevén de forma independiente la exclusión de las deducciones del IVA soportado por las partes de inmuebles destinadas a un uso privado.

78 A continuación, el Gobierno austriaco señala que no se ha introducido ninguna modificación en el artículo 12, apartado 2, punto 2, letra a), de la UStG de 1994 desde la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

79 Por último, este Gobierno considera que las modificaciones introducidas por la AbgÄG 1997 en el artículo 12, apartado 2, punto 1, de la UStG 1994 no tienen consecuencias desde el punto de vista de la aplicación del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, ya que la intención del legislador nacional fue mantener la exclusión preexistente de las deducciones del IVA soportado por las partes de inmuebles destinadas a su uso como vivienda privada.

80 La Comisión señala que, en relación con la legislación anterior, las modificaciones introducidas por la AbgÄG de 1997 no constituyen ni una ampliación ni una restricción de la exclusión de la deducción del IVA, pero que conducen al mismo resultado, a saber, a una

exclusión de la deducción del IVA por la construcción de inmuebles de uso mixto en la medida en que se utilizan para fines privados.

81 No obstante, los mecanismos legislativos antiguo y nuevo, que permiten obtener este mismo resultado, son diferentes. Sin embargo, puesto que la lógica del nuevo mecanismo es diferente de la del mecanismo antiguo, no cabe concluir que se mantenga la «legislación existente» en el sentido del artículo 17, apartado 6, de la sexta Directiva. A este respecto, carece de relevancia un posible error del legislador nacional respecto a la compatibilidad del nuevo mecanismo con la Sexta Directiva.

#### Respuesta del Tribunal de Justicia

82 Procede recordar que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva formula en términos explícitos y precisos el principio de la deducción de los importes facturados en concepto de IVA por los bienes entregados o los servicios prestados al sujeto pasivo, en la medida en que estos bienes o servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

83 No obstante, el principio del derecho a la deducción del IVA está sujeto a la excepción que figura en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, en particular, en su párrafo segundo. A este respecto, puesto que el Consejo no ha adoptado ninguna de las propuestas presentadas por la Comisión en virtud del artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros todavía están autorizados a mantener su legislación vigente en materia de exclusión del derecho a la deducción en la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva (sentencias de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia, C-345/99, Rec. p. I-4493, apartado 19, y de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler, C-409/99, Rec. p. I-81, apartado 44).

84 Si bien corresponde, en principio, al juez nacional determinar el contenido de la legislación vigente en una fecha determinada en un acto de Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia puede proporcionar los elementos de interpretación del concepto comunitario que sirve de referencia para la aplicación de una cláusula de excepción comunitaria a una legislación nacional vigente en una fecha determinada (sentencia de 24 de mayo de 2007, Holböck, C-157/05, Rec. p. I-4051, apartado 40).

85 En este contexto, el Tribunal de Justicia declaró que toda medida nacional aprobada con posterioridad a una fecha así determinada no queda automáticamente excluida, por ese único motivo, de la cláusula de excepción recogida en el acto comunitario de que se trate (sentencia Hölbrock, antes citada, apartado 41). En efecto, en la medida en que, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, la normativa de un Estado miembro modifica, reduciéndolo, el ámbito de las exclusiones existentes, acercándose de esta forma al objetivo de la Sexta Directiva, debe considerarse que dicha normativa está cubierta por la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y no infringe el artículo 17, apartado 2, de esta Directiva (véanse las sentencias, antes citadas, Comisión/Francia, apartado 22 y Metropol y Stadler, apartado 45).

86 Por el contrario, una normativa nacional no constituye una excepción permitida por el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva e infringe el artículo 17, apartado 2, de ésta si tiene como consecuencia la ampliación, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, del ámbito de las exclusiones existentes, alejándose de este modo del objetivo de la referida Directiva (véanse las sentencias de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia, C-40/00, Rec. p. I-4539, apartado 17, y Metropol y Stadler, antes citada, apartado 46).

87 En consecuencia, procede considerar que una disposición que sea esencialmente idéntica a la legislación anterior o que se limite a reducir o suprimir un obstáculo al ejercicio de los

derechos y las libertades comunitarios que figure en la legislación anterior está cubierta por la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva. 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2003, *Cookies World*, C-155/01, Rec. p. I-8785, apartado 63, y, por analogía, la sentencia *Holböck*, antes citada, apartado 41).

88 La Sexta Directiva entró en vigor en la República de Austria en la fecha de adhesión de dicho Estado a la Unión Europea, a saber, el 1 de enero de 1995. Por tanto, ésta es la fecha pertinente a los efectos de la aplicación del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva en lo que respecta a dicho Estado miembro.

89 El órgano jurisdiccional remitente ha precisado que, en la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva en la República de Austria, el artículo 12, apartado 2, puntos 1 y 2, letra a), de la UStG de 1994, tenía por efecto que la deducción del IVA sólo se concediera por la parte de un edificio utilizada para fines profesionales y no por la utilizada como vivienda privada.

90 En particular, según el mencionado órgano jurisdiccional, se desprende del artículo 12, apartado 2, punto 1, de la UStG de 1994 que, cuando esta legislación entró en vigor, las prestaciones ligadas a la construcción de edificios sólo se consideraban realizadas por la empresa en la medida en que los pagos correspondientes constituyeran en cargas de explotación o cargas profesionales.

91 Por consiguiente, parece que, en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, el Derecho austríaco limitaba, en esencia, la posibilidad de afectar a la empresa un edificio de uso mixto únicamente a las partes del inmueble utilizadas para fines profesionales.

92 El órgano jurisdiccional remitente ha señalado igualmente que la AbgÄG de 1997, por una parte, modificó el artículo 12, apartado 2, punto 1, de la UStG de 1994 en el sentido de que los inmuebles de uso mixto pueden ser completamente afectados a la empresa y que, por otra parte, estableció en el artículo 6, apartado 1, punto 16, en relación con los artículos 6, apartado 2, y 12, apartado 3, de la UStG de 1994 que la utilización de partes del edificio como vivienda privada constituye una «operación exenta» en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), primer párrafo, de la Sexta Directiva, lo que excluye las deducciones.

93 Por tanto, cabe considerar que, aun cuando no pueda excluirse que garanticen resultados en esencia idénticos, las legislaciones antigua y nueva se basan en una lógica diferente y han establecido procedimientos diferentes, de modo que la nueva legislación no puede asimilarse a la legislación existente en la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva.

94 A este respecto, es irrelevante, como señaló la Abogado General en el punto 77 de sus conclusiones, que el legislador nacional realizara la modificación de la legislación nacional anterior basándose en una interpretación exacta o errónea del Derecho comunitario.

95 Por último, en cuanto a la cuestión de si la modificación del artículo 12, apartado 2, punto 1, de la UStG de 1994 por la AbgÄG de 1997 afecta igualmente a la aplicabilidad del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva al artículo 12, apartado 2, punto 2, letra a), de la UStG de 1994, que no ha sido objeto de modificaciones legislativas, debe considerarse que la respuesta depende del carácter interdependiente o autónomo de las mencionadas disposiciones nacionales.

96 En efecto, si el punto 2, letra a), del artículo 12, apartado 2, de la UStG de 1994 no puede

aplicarse independientemente del punto 1 de este mismo artículo 12, apartado 2, una incompatibilidad de dicho punto 1 también afectará en consecuencia a dicho punto 2, letra a). No obstante, si se trata de una disposición que puede aplicarse de manera autónoma, que existía al entrar en vigor la Sexta Directiva y que no ha sido modificada desde entonces, en tal caso la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se aplicará a esta disposición.

97 Corresponde al juez nacional determinar el alcance de las disposiciones nacionales en cuestión.

98 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a las cuestiones tercera y cuarta que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la excepción que prevé no se aplica a una disposición nacional que modifica una legislación vigente en la fecha de entrada en vigor de esta Directiva, que se basa en una lógica diferente de la de la legislación anterior y que establece procedimientos nuevos. A este respecto, es irrelevante que el legislador nacional haya realizado la modificación de la legislación nacional anterior basándose en una interpretación exacta o errónea del Derecho comunitario. La cuestión de si tal modificación de una disposición nacional afecta igualmente a la aplicabilidad del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva a otra disposición nacional depende del carácter interdependiente o autónomo de dichas disposiciones nacionales, lo cual corresponde determinar al juez nacional.

## **Costas**

99 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 en el litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) **Los artículos 17, apartado 2, letra a), y 6, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, no vulneran el principio general de Derecho comunitario de igualdad de trato en la medida en que estas disposiciones, mediante el mecanismo del derecho a la deducción íntegra e inmediata del impuesto sobre el valor añadido soportado por la construcción de un inmueble de uso mixto y la imposición escalonada posterior de este impuesto sobre la utilización privada de dicho inmueble, pueden conferir a los sujetos pasivos una ventaja de tesorería respecto a quienes no sean sujetos pasivos y a los sujetos pasivos que sólo utilizan su inmueble como vivienda privada.**
- 2) **El artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una medida nacional que adapte el Derecho interno al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva y que prevea que el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado esté limitado a los sujetos pasivos que realizan operaciones gravadas, con exclusión de aquellos que sólo realizan operaciones exentas, en tanto en cuanto esta medida nacional puede conferir una ventaja de tesorería únicamente a los sujetos pasivos que realizan operaciones gravadas.**
- 3) **El artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la excepción que prevé no se aplica a una disposición nacional que modifica una legislación vigente en la fecha de entrada en vigor de esta Directiva, que se basa en una lógica diferente de la de la legislación anterior y que establece procedimientos nuevos. A este respecto, es irrelevante que el legislador nacional haya realizado la modificación de la**

**legislación nacional anterior basándose en una interpretación exacta o errónea del Derecho comunitario. La cuestión de si tal modificación de una disposición nacional afecta igualmente a la aplicabilidad del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva a otra disposición nacional depende del carácter interdependiente o autónomo de dichas disposiciones nacionales, lo cual corresponde determinar al juez nacional.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.