

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. ANTONIO TIZZANO  
presentadas el 28 de octubre de 2004<sup>1</sup>

**I. Introducción**

1. El presente asunto se refiere a una cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal de lo contencioso-administrativo) con arreglo al artículo 234 CE, relativa a la interpretación del artículo 87 CE.

2. En esencia, el juez remitente solicita al Tribunal de Justicia que precise si una normativa nacional que prevé, para los servicios médicos, el paso de un régimen de sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) a un régimen de exención y que no implica, tras dicho cambio, la regularización de las deducciones con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva IVA<sup>2</sup> (en lo sucesivo, «Sexta Directiva») constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE.

1 — Lengua original: italiano.

2 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

**II. Marco normativo**

*El Derecho comunitario*

3. Por lo que se refiere al presente asunto cabe mencionar, ante todo, el artículo 87 CE, apartado 1, que, como es sabido, prevé, salvo que el Tratado disponga otra cosa, la incompatibilidad con el mercado común de las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones, y afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

4. El artículo 88 CE, apartado 3, prevé asimismo que la Comisión será informada de los proyectos dirigidos a otorgar o modificar ayudas con la suficiente antelación y que los Estados miembros no podrán ejecutar las medidas proyectadas antes de una decisión de la misma.

5. Conviene asimismo mencionar el artículo 86 CE, apartado 2, que dispone: ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

«Las empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general o que tengan el carácter de monopolio fiscal quedarán sometidas a las normas del presente Tratado, en especial a las normas sobre competencia, en la medida en que la aplicación de dichas normas no impida, de hecho o de derecho, el cumplimiento de la misión específica a ellas confiada. El desarrollo de los intercambios no deberá quedar afectado en forma tal que sea contraria al interés de la Comunidad.»

[...]

- c) la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate;

6. A los efectos del presente asunto son también pertinentes algunas disposiciones de la Sexta Directiva IVA. [...]

7. El artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva prevé la exención del impuesto para los servicios médicos, estableciendo lo siguiente:

8. Dicha exención es aplicable en Austria desde el 1 de enero de 1997. El punto IX del anexo XV del Acta de adhesión de dicho país a la Unión Europea dispone, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

«A. Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general

«a) No obstante lo dispuesto en el artículo 12 y en el apartado 1 del punto A del artículo 13:

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por

La República de Austria podrá seguir aplicando hasta el 31 de diciembre de 1996:

- un tipo reducido de impuesto sobre el valor añadido del 10 % a los servicios de hospitalización en el ámbito de la seguridad social, y al transporte de enfermos o de heridos por organismos legalmente autorizados en vehículos especialmente acondicionados para este fin;
- un tipo normal de impuesto sobre el valor añadido del 20 % a la prestación de asistencia médica por profesionales en el ámbito de la seguridad social;
- una exención, con devolución del pago del impuesto soportado, a las entregas realizadas por entidades de la seguridad social.

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

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

[...].»

10. La regularización de las deducciones se halla regulada en el artículo 20 de la Sexta Directiva, que dispone:

[...]»

9. El artículo 17 de la Sexta Directiva se refiere al nacimiento y alcance del derecho a deducir, estableciendo lo siguiente:

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

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

- 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 de las deducciones, especialmente en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios. Sin embargo, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el apartado 6 del artículo 5, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales. No obstante, los Estados miembros estarán facultados para exigir la regularización en las operaciones total o parcialmente impagadas y en los casos de robo.

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 el 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.

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

### *El Derecho nacional*

11. El artículo 6, apartado 1, número 19, de la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley austriaca del impuesto sobre el volumen de negocios de 1994; en lo sucesivo, «UStG 1994»), prevé que las operaciones realizadas en el marco de la actividad como médico están exentas del IVA en Austria. Con arreglo al artículo 29, apartado 5, de la UStG 1994, en aplicación del anexo XV del Acta de Adhesión de Austria a la UE, dicha exención del impuesto sólo se aplica a las operaciones llevadas a cabo con posterioridad al 31 de diciembre de 1996. Los servicios médicos prestados con anterioridad a dicha fecha se hallaban, pues, sujetos al IVA y gravados según el tipo impositivo normal.

12. La regularización de las deducciones está prevista en el artículo 12, apartados 10 y 11, de la UStG 1994, que dispone:

«10. Cuando varíen las condiciones determinantes a efectos 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 de las cuotas soportadas.

Esto se aplicará, *mutatis mutandis*, a las cuotas soportadas *a posteriori* sobre los costes de adquisición o de producción, los gastos sujetos a la obligación de activación 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 austríaca del impuesto sobre las adquisiciones de bienes inmuebles de 1987) (incluidos los gastos sujetos a la obligación de activación y los costes de las grandes reparaciones), en lugar del período de cuatro años naturales se aplicará un período de nueve años naturales.

[...]

11. En el caso de que se produzca una modificación en los requisitos aplicables a efectos de la deducción de las cuotas soportadas (apartado 3) correspondientes a un bien producido o adquirido por el empresario para las necesidades de su empresa o a otros servicios que se le hayan prestado para las necesidades de su empresa, deberá efectuarse, en la medida en que no se aplique el apartado 10, una regularización de la deducción de las cuotas soportadas durante el período de liquidación en el que se haya producido la modificación.»

13. En cambio, el artículo XIV, número 3, de la Ley federal publicada en el BGBl. 21/1995, en la versión modificada publicada en el BGBl. 756/1996 (en lo sucesivo, «Ley publicada en el BGBl. 21/1995»), excluye dicha regularización por lo que se refiere a las deducciones realizadas por los médicos con anterioridad al paso al régimen de exención, estableciendo que:

«No será necesario efectuar la regularización de la deducción de las cuotas soportadas establecida con arreglo al artículo 12, apartados 10 y 11, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1994 que debería efectuarse en virtud de la entrada en vigor, con efecto a 31 de diciembre de 1996, de las disposiciones del artículo 6, apartado 1, números 7 y 18, salvo en la medida en que se refiera a las clínicas psiquiátricas, las residencias de ancianos, de ciegos o de enfermos incurables, y números 19 a 22 de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1994. [...]»

14. Cabe mencionar, finalmente, que la Gesundheits- und Sozialbereich- Beihilfengesetz (Ley austríaca de ayudas a la asistencia

sanitaria y ayudas sociales; BGBl. 746/1996), prevé un sistema de subvenciones dirigidas a compensar el IVA soportado por los médicos que ya no resulta deducible tras el paso al régimen de exención.

### III. Hechos y procedimiento

15. El Sr. Heiser, demandante en el procedimiento principal, es médico especialista en odontología, estomatología y ortodoncia.

16. En la declaración relativa al pago del IVA de 1997, el demandante solicitó una desgravación fiscal de aproximadamente 3,5 millones de ATS. Basó su solicitud en el hecho de que, con arreglo a la legislación austriaca, se considera que los servicios médicos de larga duración (como los servicios de ortodoncia) comenzados antes del 1 de enero de 1997 y concluidos con posterioridad al 31 de diciembre de 1996 —es decir, con posterioridad al paso del régimen de sujeción al régimen de exención del IVA— son prestaciones exentas del impuesto. Como había desembolsado el IVA por los anticipos recibidos con anterioridad a 1997 por tratamientos de ortodoncia aún no terminados en el momento del paso al régimen de exención, el Sr. Heiser consideró que dicho régimen podía aplicarse retroactivamente a tales tratamientos.

17. Partiendo del principio de que, en el caso de tratamientos de ortodoncia de larga duración, el servicio se presta más o menos durante un año, el Finanzamt (administración fiscal) reconoció, el 4 de octubre de 1999, mediante resolución relativa al IVA correspondiente a 1997, la desgravación del impuesto en cuestión únicamente para aquellos tratamientos que habían empezado en 1996. Por tanto, a efectos de la desgravación fiscal, el mismo estimó únicamente la cantidad de 1.460.000 ATS, cantidad inferior a la solicitada por el Sr. Heiser.

18. El demandante interpuso un recurso de apelación contra dicha resolución ante la Finanzlandesdirektion für Tirol, autoridad competente para tales recursos. Mediante una circular de 1 de marzo de 2002, ésta ordenó entre otras cosas al Finanzamt, que verificase en qué medida debía aplicarse, a 1 de enero de 1997, una regularización de la deducción de las cuotas soportadas con arreglo al artículo 12, apartado 10, de la UStG 1994, en razón del paso del régimen de sujeción al impuesto al régimen de exención del mismo.

19. El 19 de septiembre de 2002, tras haber efectuado tales verificaciones, la Finanzlandesdirektion für Tirol desestimó el recurso de apelación contra la liquidación y procedió a una modificación *in peius* de la resolución del Finanzamt, regularizando, a fecha de 1 de enero de 1997, las deducciones realizadas por el Sr. Heiser entre 1993 y 1996 con respecto a inversiones en bienes inmuebles y

muebles. El importe total de tales regularizaciones ascendía a 254.506,09 ATS (equivalente a 18.495,69 euros).

20. A continuación, el Sr. Heiser interpuso un recurso ante el Verwaltungsgerichtshof, impugnando, entre otras cosas, el hecho de que la autoridad competente hubiera realizado regularizaciones de las deducciones. Y ello sobre la base de que el artículo XIV, número 3, de la Ley publicada en el BGBl. 21/1995 excluye expresamente que los médicos deban efectuar una regularización de las deducciones a fecha 1 de enero de 1997.

21. Por su parte, la Finanzlandesdirektion für Tirol objetó que no había razón para aplicar en este asunto el artículo XIV, número 3, de la Ley publicada en el BGBl. 21/1995, por tratarse de una ayuda de Estado, en el sentido del artículo 87 CE, no notificada a la Comisión y por ello no autorizada por ésta. Por lo tanto, según el artículo 88 CE, apartado 3, las autoridades austriacas no pueden ejecutar una ayuda no notificada. Además, dicha disposición también sería contraria al artículo 20 de la Sexta Directiva.

22. Por albergar dudas sobre la interpretación del artículo 87 CE, el Verwaltungsgerichtshof, mediante resolución de 31 de

marzo de 2003, decidió suspender el procedimiento pendiente ante el mismo y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Una normativa como la establecida en el artículo XIV, número 3, de la Ley federal publicada en el BGBl. 21/1995, en la versión publicada en el BGBl. 756/1996, es decir, una normativa con arreglo a la cual en el caso de los médicos el cambio de la realización de operaciones sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios a la realización de operaciones exentas del impuesto sobre el volumen de negocios por lo que respecta a los bienes que siguen utilizándose en la empresa no da lugar a la reducción de las deducciones cuotas soportadas ya deducidas que viene impuesta por el artículo 20 de la Sexta Directiva 77/388/CEE, ¿constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE (anteriormente artículo 92 del Tratado CE)?»

23. En el procedimiento así entablado, presentaron observaciones escritas e intervinieron en la vista de 30 de septiembre de 2004 la recurrente, el Gobierno austriaco y la Comisión.

#### IV. Análisis jurídico

24. Como se ha visto, la cuestión planteada se refiere al artículo 87 CE, apartado 1. El juez remitente se pregunta, en efecto, si la excepción a la obligación de regularización

de las deducciones prevista por la legislación austriaca en favor de los operadores del sector médico debe calificarse de ayuda de Estado.

*La cuestión de la compatibilidad de la normativa nacional con el artículo 20 de la Sexta Directiva*

25. Antes de pasar a examinar la cuestión, debo señalar que todas las partes intervinientes han presentado observaciones sobre la compatibilidad de la medida nacional en cuestión con el artículo 20 de la Sexta Directiva.

26. En particular, la Comisión niega que se dé tal compatibilidad. A través de una serie de argumentos de carácter literal y teleológico, la misma llega, de hecho, a la conclusión de que el artículo 20 impone efectuar la regularización de las deducciones tras la modificación sobrevenida del régimen de IVA austriaco. Ello aunque, en su opinión, dicha regularización sólo podría solicitarse por lo que se refiere al IVA deducido con posterioridad a la adhesión de Austria a la Unión Europea, o sea después del 1 de enero de 1995. Antes de dicha fecha, en efecto, la Sexta Directiva no era aplicable en Austria; por tanto, la cuestión de la regularización de las deducciones realizadas debería resolverse únicamente a la luz de la normativa austriaca aplicable en la época.

27. En cambio, el Gobierno austriaco y el Sr. Heiser objetan que los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica se oponen a que el derecho a la deducción del IVA, una vez surgido, pueda sufrir a continuación una regularización con arreglo al artículo 20 como consecuencia del paso de un régimen de sujeción al IVA a un régimen de exención, es decir, como consecuencia de un acontecimiento ajeno a la voluntad del sujeto pasivo. La normativa austriaca sería, pues, conforme al artículo 20 de la Sexta Directiva, interpretado a la luz de dichos principios generales del ordenamiento jurídico comunitario.

28. Por mi parte, debo señalar ante todo que el Verwaltungsgerichtshof no ha solicitado al Tribunal de Justicia que se pronuncie con carácter prejudicial sobre la interpretación del artículo 20 de la Sexta Directiva.

29. Sin embargo, cabe preguntarse si una respuesta a dicha cuestión no sea también necesaria. En efecto, como ha precisado la jurisprudencia comunitaria, «para dar un respuesta adecuada al órgano jurisdiccional que le plantea una cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia puede verse obligado a tomar en consideración normas de Derecho



comunitario a las que el juez nacional no se haya referido en su cuestión». <sup>3</sup>

30. Es necesario, pues, determinar si la interpretación de la disposición comunitaria en cuestión es útil para la resolución del procedimiento principal.

31. Ahora bien, a mi entender no lo es. Es evidente, de hecho, que la aceptación de la tesis de la compatibilidad de la normativa nacional con el artículo 20 de la Sexta Directiva no tendría consecuencia alguna para el procedimiento principal. En tal caso, en realidad, habría que determinar de todos modos si la excepción introducida por dicha normativa constituye o no una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. Dicha interpretación de la disposición comunitaria no sería, pues, de ayuda alguna para el juez nacional por lo que se refiere a la resolución de la controversia principal.

32. Evidentemente la conclusión sería distinta, en principio, si se aceptara la solución propuesta por la Comisión, es decir, aquella

según la cual el artículo 20 se opone a una normativa nacional que no prevé la regularización de las deducciones en caso de modificación del marco normativo. <sup>4</sup> En efecto, en tal caso, dicha normativa no debería aplicarse, en principio, por ser contraria a una disposición comunitaria, y no sería pues necesario verificar si la misma constituye además una ayuda de Estado.

33. Bien considerado, sin embargo, en el presente asunto dicha solución también acabaría por carecer de influencia en el procedimiento nacional. Ello se debe a que, como argumenta con razón la propia Comisión, el juez nacional no podría dejar sin aplicación la normativa nacional eventualmente declarada incompatible con la Sexta Directiva a fin de imponer la regularización de las deducciones en cuestión. En efecto, tal resultado implicaría necesariamente la condena del Sr. Heiser al pago de un impuesto de un nivel superior al derivado de la aplicación de la disposición nacional citada. Ahora bien, como el Tribunal de Justicia ha subrayado varias veces, «según el artículo [249] del Tratado, el carácter vinculante de una Directiva sobre el que se funda la posibilidad de invocar ésta ante un órgano jurisdiccional nacional sólo existe respecto “al Estado miembro destinatario”. De ello resulta que una Directiva no puede por sí sola crear obligaciones a cargo de un particular y que una disposición de una

3 — Sentencias de 20 de marzo de 1986, Tissier (35/85, Rec. p. 1207), apartado 9; de 27 de marzo de 1990, Bagli Pennacchiotti (C-315/88, Rec. p. I-1323), apartado 10, y de 18 de noviembre de 1999, Teckal (C-107/98, Rec. p. I-8121), apartado 39.

4 — Interpretación sobre la cual, por lo demás, aún albergo las dudas expresadas en mis conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia de 29 de marzo de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep (asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337).

Directiva no puede, pues, ser invocada en cuanto tal contra dicha persona». <sup>5</sup> Por tanto, las autoridades austriacas no pueden oponer al Sr. Heiser, quien hace valer un derecho determinado conferido específicamente por una disposición nacional, la eventual incompatibilidad de dicha disposición con el artículo 20. <sup>6</sup>

34. En ambos casos, por ello, la resolución de la cuestión planteada no sería útil para el procedimiento nacional.

35. Me limitaré por ello a examinar la cuestión planteada por el juez remitente, es decir, si la excepción a la obligación de regularización de que se beneficia el sector médico austriaco puede constituir una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE.

5 — Sentencia de 26 de febrero de 1986, Marshall (152/84, Rec. p. 723), apartado 48. Véanse, más recientemente, la sentencia de 14 de septiembre de 2000, Collino y Chiappero (C-343/98, Rec. p. I-6659), apartado 20, y el auto de 24 de octubre de 2002, RAS (C-233/01, Rec. p. I-9411), apartado 22.

6 — Véase, en particular, el auto RAS, antes citado, relativo a la posibilidad de que un juez nacional deje sin aplicar una normativa nacional por ser incompatible con la Directiva 73/239/CEE del Consejo, de 24 de julio de 1973, relativa a los seguros directos distintos del seguro de vida, a fin de obtener la condena de un asegurado al pago de una prima de seguro superior a la que resulta de la aplicación de dicha normativa nacional. Sobre esta cuestión, el Tribunal concluyó que «la interpretación [de la Directiva] solicitada por el órgano jurisdiccional nacional, en cualquier caso, no permitiría que se condenase al Sr. Lo Bue a pagar una prima adicional que no se basa en el Derecho nacional aplicable en el procedimiento principal [...]» (apartado 21).

### *Análisis de la cuestión*

36. Austria y el Sr. Heiser, por una parte, y la Comisión, por otra, dan a la cuestión examinada respuestas completamente divergentes con argumentos de los que se dará cuenta en lo sucesivo, cuando sea necesario. Mientras la Comisión considera que la medida contestada constituye una ayuda de Estado, las otras dos partes intervinientes sostienen lo contrario.

37. Por mi parte, debo recordar que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, para decidir si una medida pública constituye una ayuda de Estado, es necesario verificar si se cumplen cuatro condiciones acumulativas: i) la medida debe conferir una ventaja selectiva a determinadas empresas o producciones; ii) la ventaja debe otorgarse directa o indirectamente mediante fondos estatales; iii) la medida debe falsear o amenazar con falsear la competencia, y iv) debe poder afectar a los intercambios entre los Estados miembros. <sup>7</sup>

38. Paso, pues, a examinar de forma analítica tales condiciones con respecto al asunto en cuestión, advirtiendo, por lo demás, sólo a título preliminar, que la cuestión de que se dé o no la calificación de ayuda de Estado a la medida controvertida se plantea en el presente asunto en tanto en cuanto la

7 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 24 de julio de 2003, Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, Rec. p. I-7747), apartado 74.

medida se refiera a una actividad económica, es decir, «[una] actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado». <sup>8</sup> En efecto, como es sabido, una medida sólo puede constituir una ayuda de Estado si beneficia a una «empresa», concepto que, a los efectos de la aplicación de las disposiciones del Tratado en materia de competencia, según una jurisprudencia reiterada, comprende «cualquier entidad que ejerza una *actividad económica*, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación». <sup>9</sup>

39. Ciertamente es que no es completamente seguro que esta condición se cumpla siempre y necesariamente en el sector de los cuidados médicos. Recordaré, en efecto, que según una corriente jurisprudencial elaborada por el Tribunal de Justicia en materia de seguridad social, no deberían considerarse empresas las entidades y organismos que desarrollan una función de «carácter exclusivamente social», carente de cualquier finalidad lucrativa. <sup>10</sup> Sin embargo, no es ésta

la hipótesis que se da en el presente asunto. En realidad estamos en presencia de una situación asimilable a la examinada en la sentencia Pavlov y otros, relativa a los médicos especialistas neerlandeses. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que tales médicos constituyen empresas en el sentido del Tratado, desde el momento en que «ofrecen sus servicios, como agentes económicos independientes, en un mercado, el de los servicios médicos especializados, [...] reciben de sus pacientes una remuneración por los servicios que les prestan y asumen los riesgos financieros inherentes al ejercicio de su actividad». <sup>11</sup>

40. Habiendo aclarado esto, paso ahora al examen de dichas condiciones.

8 — Sentencia de 12 de septiembre de 2000, Pavlov y otros (asuntos acumulados C-180/98 a C-184/98, Rec. p. I-6451), apartado 75. Véanse asimismo las sentencias de 16 de junio de 1987, Comisión/Italia (118/85, Rec. p. 2599), apartado 7; de 18 de junio de 1998, Comisión/Italia (C-35/96, Rec. p. I-3851), apartado 36; de 25 de octubre de 2001, Ambulanz Glöckner (C-475/99, Rec. p. I-8089), apartado 19; de 19 de febrero de 2002, Wouters y otros (C-309/99, Rec. p. I-1577), apartado 47, y de 22 de enero de 2002, CISAL (C-218/00, Rec. p. I-691), apartado 23.

9 — Sentencias de 23 de abril de 1991, Höfner y Elser (C-41/90, Rec. p. I-1979), apartado 21; de 16 de noviembre de 1995, Fédération française des sociétés d'assurance y otros (C-244/94, Rec. p. I-4013), apartado 14; de 11 de diciembre de 1997, Job Centre (C-55/96, Rec. p. I-7119), apartado 21; Pavlov y otros, antes citada, apartado 74; Wouters y otros, antes citada, apartado 46, y de 16 de marzo de 2004, AOK y otros (asuntos acumulados C-264/01, C-306/01 y C-354/01 a C-355/01, Rec. p. I-2493), apartado 46. El subrayado es mío.

10 — Véanse, en particular, las sentencias de 17 de febrero de 1993, Poucet y Pistre (asuntos acumulados C-159/91 y C-160/91, Rec. p. I-637), apartados 15 y 18; CISAL, antes citada, apartado 45; de 4 de marzo de 2003, FENIN/Comisión (I-319/99, Rec. p. II-357), apartados 38 y 39 y AOK y otros, antes citada, apartados 47 a 51.

41. i) Señalaré ante todo, en cuanto a la primera condición, que la disposición en cuestión confiere sin duda una ventaja al sector médico austriaco. En efecto, los operadores de dicho sector no han tenido que soportar la carga fiscal que, a falta de la excepción a la obligación de regularización, les habría sido impuesta a resultas del paso de un régimen de sujeción a un régimen de exención del IVA. De este modo, la medida examinada ha aliviado la carga fiscal.

11 — Sentencia Pavlov y otros, antes citada, apartado 76.

42. Además, se trata de una ventaja selectiva dado que se aplica a un único sector de actividad (el sector médico), poniendo a sus «beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes».<sup>12</sup>

43. A este respecto, hay que recordar que la circunstancia de que una medida pública confiera una ventaja en favor de un sector económico entero no es suficiente, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno austriaco, para enervar el carácter selectivo de dicha medida y, por ello, para excluir la calificación de ayuda de Estado. En efecto, como se deduce de la propia letra del artículo 87 CE, apartado 1, las medidas públicas relativas a «determinadas producciones», es decir, a un sector de actividad particular, pueden entrar en el ámbito de aplicación de dicho artículo.<sup>13</sup> Tal es especialmente el caso de las medidas que implican «una exención parcial a favor de las empresas de un [sector de actividad] determinado de las cargas económicas que derivan de la aplicación normal del régimen general»,<sup>14</sup> definición que se ajusta perfectamente al presente asunto. En efecto, la normativa nacional controvertida ha sometido el sector médico a un régimen de excepción, que además resulta más favorable al sujeto pasivo, con respecto a las reglas ordinarias en materia del IVA aplicable a los demás sectores.

44. No me parece, además, que pueda conducir a una conclusión diferente el argumento del Gobierno austriaco, según el cual la medida contestada, aunque introduce una diferencia de trato fiscal entre diversos sectores de actividad, no va dirigida a crear una ventaja en favor del sector médico, habida cuenta del objetivo perseguido. En efecto, dicha medida perseguiría un objetivo de interés general, al facilitar la prestación de cuidados médicos, y por ello de «servicios de interés económico general» en el sentido del artículo 86 CE, apartado 2. Más en concreto, explica dicho Gobierno, la medida en cuestión fue adoptada con el único objetivo de evitar que los organismos de seguridad social tuvieran que soportar cargas suplementarias como consecuencia del paso del sector médico de un régimen de sujeción al IVA a un régimen de exención. En efecto, en aplicación de acuerdos celebrados entre el Consejo Nacional de los Colegios de Médicos austriacos y los organismos de seguridad social, estas entidades deberían haber concedido a los médicos una compensación adecuada por los gastos suplementarios relacionados con el cambio de régimen tributario. El legislador austriaco ha decidido, pues, no hacer recaer tales cargas sobre las entidades de seguridad social, previendo una excepción a la obligación de regularización por lo que se refiere al IVA deducido antes del paso a un régimen de exención, así como el pago de ayudas directas por lo que se refiere al IVA que deja de ser deducible con posterioridad a dicho paso (*supra*, punto 13).

45. A este respecto, sin embargo, recordaré ante todo que la naturaleza de los objetivos

12 — Sentencia de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Rec. p. 1-877), apartado 14.

13 — Sentencias de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión (248/84, Rec. p. 4013), apartado 18, y de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión (C-75/97, Rec. p. 1-3671), apartado 33.

14 — Sentencia Bélgica/Comisión, antes citada, apartado 33.

de una medida estatal no basta para que escape *ipso facto* a la calificación de ayuda de Estado. De otro modo, sería suficiente que un Estado miembro invocase la legitimidad de la finalidad de la intervención pública para evitar la aplicación de las reglas del Tratado sobre ayudas de Estado. Y de hecho, según lo interpreta una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, el artículo 87 CE «no establece una distinción según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos»,<sup>15</sup> es decir su posible efecto de falsear la competencia. El hecho de que la medida de que se trata responda a objetivos de interés general no basta, pues, para excluirla del concepto de ayuda.<sup>16</sup>

venta financiera».<sup>17</sup> Ahora bien, me parece evidente que una medida general como la examinada, que se aplica al conjunto de los servicios médicos y paramédicos con independencia del tipo de prestación realizada y del tipo de costes soportados, no puede acogerse a dicha excepción.

46. Del mismo modo, no considero pertinente la referencia al artículo 86 CE, apartado 2, por parte del Gobierno austriaco. En virtud de dicha disposición del Tratado, el Tribunal de Justicia hizo que las intervenciones estatales escaparan de la calificación de ayuda de Estado cuando constituyen únicamente «la contrapartida de las prestaciones realizadas por las empresas beneficiarias para el cumplimiento de obligaciones de servicio público, de forma que estas empresas no gozan, en realidad, de una

47. Una vez precisado esto, también es cierto que no todas las diferencias de trato entre empresas o sectores de actividad constituyen una ventaja en el sentido del artículo 87 CE.<sup>18</sup> En efecto, según la jurisprudencia comunitaria, no tienen carácter selectivo (y constituyen una de las llamadas «medidas de carácter general») las diferencias de trato que, aunque favorezcan de hecho a determinadas empresas o sectores de actividad, encuentren «justificación en la naturaleza o en la economía general del

15 — Sentencias de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión, (C-241/94, Rec. p. I-4551), apartado 21; de 29 de abril de 1999, España/Comisión (C-342/96, Rec. p. I-2459), apartado 23; Bélgica/Comisión, antes citada, apartado 25; de 13 de junio de 2002, Países Bajos/Comisión (C-382/99, Rec. p. I-5163), apartado 61, y de 20 de noviembre de 2003, Gemo (C-126/01, Rec. p. I-13769), apartado 34.

16 — Véase, en particular, la sentencia de 24 de febrero de 1987, Deuilf/Comisión (310/85, Rec. p. 901), apartado 8.

17 — Sentencia Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg, antes citada, apartado 87. El Tribunal de Justicia ha precisado que, para que una medida de compensación semejante escape de la calificación de ayuda de Estado, deben cumplirse cuatro requisitos: 1) la empresa beneficiaria debe estar efectivamente encargada de la ejecución de obligaciones de servicio público y dichas obligaciones deben haberse definido claramente; 2) los parámetros para el cálculo de la compensación deben haberse establecido previamente de forma objetiva y transparente; 3) la compensación no debe superar el nivel necesario para cubrir total o parcialmente los gastos ocasionados por la ejecución de las obligaciones de servicio público, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable por la ejecución de estas obligaciones; 4) cuando la elección no se haya realizado en el marco de un procedimiento de contratación pública, el nivel de la compensación debe calcularse sobre la base de un análisis de los costes que una empresa media, bien gestionada, debería soportar para ejecutar las obligaciones de servicio público en cuestión (apartado 95).

18 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 9 de diciembre de 1997, Tiercé7007, apartado 33, y de 22 de noviembre de 2001, Ferring (C-53/00, Rec. p. I-9067), apartado 17.

sistema en el que se inscribe[n]». <sup>19</sup> Pueden entrar en esta categoría, entre otros, los tratos diferenciados en materia fiscal a condición de que respondan a exigencias relativas a la lógica del sistema tributario, <sup>20</sup> y no simplemente a finalidades generales o a los objetivos perseguidos por el Estado al adoptar la medida en cuestión. <sup>21</sup>

48. Sin embargo, no creo que dichas condiciones se den en el presente asunto. En efecto, la medida controvertida responde a consideraciones que difícilmente se relacionan con razones inherentes al sistema fiscal. Se trata, como han confirmado las explicaciones proporcionadas por el propio Gobierno austriaco, de una medida que se dirige únicamente a facilitar las condiciones para el paso de un régimen fiscal a otro, haciendo recaer sobre el Estado algunos de los «costes» de dicha modificación normativa. Y ello sin que dicho Gobierno haya ni siquiera precisado en qué medida la excepción a la obligación de regularización puede

justificarse por la naturaleza o la estructura del régimen IVA.

49. Finalmente, me parece que también debe rechazarse el argumento del Sr. Heiser; según el cual la disposición nacional no crearía una ventaja, dado que se limitaría a compensar a los médicos austriacos del *handicap* sufrido a causa de la sujeción de sus servicios al impuesto, con respecto a sus colegas de otros Estados miembros que no estaban, en cambio, sujetos al pago del IVA. De este modo, no se habría favorecido, sino perjudicado, a las profesiones médicas y la medida examinada no haría otra cosa que (re) establecer unas condiciones equitativas de competencia entre los operadores austriacos y los de los demás Estados miembros.

19 — Sentencia de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, Rec. p. I-8365), apartado 42. El subrayado es mío. Véanse también, en el mismo sentido, las sentencias de 2 de julio de 1974 (173/73, Rec. p. 709), *Italia/Comisión*, apartado 33; *Tiercé Ladbroke/Comisión*, antes citada, apartado 35; *Bélgica/Comisión*, antes citada, apartado 33; de 26 de septiembre de 2002, *España/Comisión* (C-351/98, Rec. p. I-8031), apartado 42, y de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance y otros* (C-308/01, Rec. p. I-4777), apartado 60.

20 — Véase, especialmente, la sentencia *GIL Insurance y otros*, antes citada, en la cual el Tribunal de Justicia ha considerado «justificada por la naturaleza y la estructura del sistema nacional de tributación de los seguros» una medida cuyo objetivo era el de «combatir los comportamientos dirigidos a sacar provecho de la disparidad entre el tipo [del impuesto sobre las primas de seguro] y el del IVA mediante la manipulación de los precios del alquiler o venta de los electrodomésticos y de los seguros relacionados con estas operaciones» (apartado 74).

21 — Véase, por ejemplo, la sentencia *España/Comisión*, antes citada, en la que el Tribunal de Justicia rechazó los argumentos del Gobierno español, según el cual una medida dirigida a facilitar la sustitución de los vehículos industriales podría escapar de la calificación de ayuda de Estado en la medida en que perseguía objetivos de tutela del medio ambiente y de seguridad vial.

50. Ahora bien, sin que sea necesario considerar si la sujeción al IVA ha perjudicado realmente a los médicos austriacos, me parece suficiente recordar una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, según la cual «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 puede desvirtuar el carácter de ayudas de estas medidas». <sup>22</sup> En otras palabras, contrariamente a lo sugerido por el Sr. Heiser,

22 — Sentencia de 19 de mayo de 1999, *Italia/Comisión* (C-6/97, Rec. p. I-2981), apartado 21.

Austria no podría justificar la excepción establecida aduciendo que dicha ventaja se dirige a corregir supuestas distorsiones de competencia existentes en el mercado comunitario de servicios médicos.

particular, de medidas que, aunque no dan lugar a un desembolso de fondos estatales, confieren una ventaja fiscal a determinadas empresas, dado que comportan una pérdida de ingresos que normalmente el Estado habría percibido.

51. A este respecto, el Tribunal de Justicia también ha precisado que «[a] efectos de la aplicación del artículo [87] del Tratado, resulta irrelevante que la situación del supuesto beneficiario de la medida haya mejorado o se haya agravado respecto al régimen anterior o, por el contrario, haya permanecido inalterada»,<sup>23</sup> debiéndose comparar la situación del beneficiario con la de otras empresas o sectores en el momento del otorgamiento de la ayuda.

53. En el presente asunto basta señalar que, mediante la aplicación de la excepción a la obligación de regularización, las autoridades austriacas han renunciado en la práctica a percibir los ingresos tributarios que habrían debido derivar de la regularización bajo la forma de reembolsos parciales de las deducciones. Dicha medida ha supuesto, pues, una carga suplementaria para el Estado. De este modo, la ventaja fiscal en cuestión ha sido otorgada mediante fondos estatales.

52. ii) Me parece además evidente que la ventaja en cuestión se ha financiado mediante fondos públicos. En efecto, como se desprende de una jurisprudencia reiterada, el concepto de ayuda «comprende no sólo prestaciones positivas como las subvenciones, 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».<sup>24</sup> Tal es el caso, en

54. iii) En cuanto a la condición relativa a un posible falseamiento de la competencia, considero que el caso examinado no se presta a duda alguna. En efecto, según una jurisprudencia reiterada, las ayudas que, como las derivadas del artículo XIV, número 3, de la Ley publicada en el BGBl. 21/1995, «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».<sup>25</sup>

23 — Sentencia Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, antes citada, apartado 41.

24 — Sentencia de 19 de mayo de 1999, Italia/Comisión, antes citada, apartado 15.

25 — Sentencia de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión (C-156/98, Rec. p. I-6857), apartado 30, y la jurisprudencia allí citada.

55. Además, no me parece que los argumentos relativos a la organización del sector médico austriaco avanzados por el Sr. Heiser puedan poner en entredicho tal conclusión. Según él mismo, en la hipótesis de que la medida en cuestión pudiera constituir una ventaja para los médicos austriacos, dicha ventaja no podría falsear la competencia, dado que la elección del médico por parte del paciente no se vería influida por el precio de los servicios. En realidad, dicha elección se vería condicionada, de forma decisiva, por el hecho de que el médico sea o no concertado, dado que, en este último caso, el paciente debería pagar, a su costa, más del 50 % del precio de los cuidados médicos. A falta de competencia en cuanto al precio, la medida no tendría, pues, influencia alguna en la posición competitiva de sus beneficiarios.

56. Sin embargo, de los datos contenidos en los autos se desprende que, en el caso de prestaciones realizadas tanto por un médico concertado como no concertado, al paciente nunca se le reembolsa la totalidad del importe pagado por los cuidados médicos. El médico tiene, pues, un «margen de maniobra» con respecto a la parte no reembolsada de dicho importe. Ahora bien, una medida que incide positivamente en los «costes de producción» de los cuidados médicos (permitiendo, por ejemplo, deducciones relativas a los equipos o al instrumental) puede influir en su precio y de este modo en su capacidad para producir efectos que puedan falsear la competencia.

57. iv) Finalmente, por lo que se refiere a la incidencia de la medida en cuestión en los intercambios intracomunitarios, recordaré ante todo que, según una jurisprudencia reiterada, «la cuantía relativamente reducida de una ayuda o el tamaño relativamente modesto de la empresa no excluyen *a priori* la posibilidad de que se vean afectados los intercambios entre Estados miembros». <sup>26</sup> En consecuencia, por un lado, no existe un umbral o porcentaje por debajo del cual pueda considerarse que los intercambios entre Estados miembros no se ven afectados. <sup>27</sup> Por otro lado, una ayuda puede afectar a los intercambios entre los Estados miembros aunque el beneficiario sólo desarrolle su actividad en el ámbito local o regional y no participe en intercambios transfronterizos. En efecto, a causa de la ayuda, la actividad ejercida por dicho beneficiario puede mantenerse igual o aumentar, con la consecuencia de que disminuyen las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de penetrar en el mercado del Estado miembro en cuestión. <sup>28</sup> Por último, de la jurisprudencia comunitaria se desprende que para calificar una medida determinada de ayuda es suficiente que la misma resulte en un perjuicio potencial a los intercambios entre los Estados miembros, sin que sea necesario probar su incidencia efectiva. <sup>29</sup>

26 — Sentencias de 21 de marzo 1990, Bélgica/Comisión (C-142/87, Rec. p. I-959), apartado 43, de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión (asuntos acumulados C-278/92 a C-280/92, Rec. p. I-4103), apartado 42, y Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg, antes citada, apartado 81.

27 — Véase, por ejemplo, la sentencia Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg, antes citada, apartado 81.

28 — Véase, por ejemplo, la sentencia Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg, antes citada, apartados 78 y 82.

29 — Sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 15 de junio de 2000, Alzetta y otros (asuntos acumulados T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 a T-607/97, T-1/98, T-3/98 a T-6/98 y T-23/98, Rec. p. II-2319), apartados 76 a 80, y de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99, Rec. p. II-1275), apartados 76 a 78.



58. En el caso de la medida examinada, no se puede excluir a mi entender que, aunque se refiera a la prestación de servicios que revisten un carácter predominantemente local o regional, la misma pueda incidir en cierta medida en los intercambios intracomunitarios. En efecto, como señala la Comisión (y como lo demuestra, además, una amplia jurisprudencia comunitaria en la materia), la medida contestada concierne a un mercado, el de los cuidados médicos, abierto a la competencia y caracterizado por crecientes intercambios transfronterizos. En este contexto, una medida que, como acabo de señalar, reduce los «costes de producción» puede hacer que sean más competitivos los cuidados médicos efectuados en Austria y puede, pues, disuadir o limitar la

oferta de servicios por parte de los operadores de otros Estados miembros.

59. Creo pues, a la luz de todas estas consideraciones, que la normativa nacional en cuestión constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, y, en consecuencia, que Austria debía haber cumplido las obligaciones procedimentales del artículo 88 CE, es decir, la obligación de notificar la medida y de no ejecutarla hasta que la Comisión adoptara una decisión final.

## V. Conclusión

60. Concluyo, por lo tanto, proponiendo al Tribunal de Justicia que responda en los siguientes términos a la cuestión planteada por el Verwaltungsgerichtshof:

«Una medida como el artículo XIV, número 3, de la Ley federal publicada en el BGBl. 21/1995 en la versión publicada en el BGBl. 756/1996, que establece para el sector médico una exención de la obligación de regularización de las deducciones, normalmente prevista por el Derecho nacional, en caso de paso de un régimen de sujeción a un régimen de exención del IVA constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.»