

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA*Sentencia de 2 de septiembre de 2026**Sala Quinta**Asunto T-413/25***SUMARIO:**

IVA. Transmisión de una universalidad total o parcial de bienes. Regla de la no entrega. Efecto directo del artículo 19 de la Directiva del IVA. El art. 19 de la Directiva 2006/112/CE se opone a una normativa nacional que limite la regla de la no entrega a determinadas transmisiones de una universalidad total o parcial de bienes, salvo que la restricción esté justificada por alguno de los motivos previstos en su párrafo segundo. Además, el art. 19, párrafo primero, tiene efecto directo cuando el margen de apreciación conferido por el párrafo segundo haya sido utilizado de manera contraria al Derecho de la Unión. La aportación de bienes inmuebles edificados a una sociedad de la que el aportante es socio único, sin recibir participaciones sociales adicionales como contraprestación, no constituye una entrega de bienes a título oneroso conforme al art. 2, apartado 1, letra a), pero se asimila a una entrega a título oneroso en virtud del art. 16 cuando los bienes hayan generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA.

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto T-413/25, [Peckeger], (i)

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria), mediante resolución de 28 de mayo de 2025, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de junio de 2025, en el procedimiento entre

F R

y

Finanzamt Österreich,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Quinta, en formación de cinco Jueces),

integrado por el Sr. M. Sampaol Pucurull, Presidente, y la Sra. T. Pynnä, el Sr. J. Laitenberger, la Sra. M. Stancu y el Sr. W. Valasidis (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. J. Martín y Pérez de Nanclares;

Secretario: Sr. V. Di Bucci;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 30 de junio de 2025, con arreglo al artículo 50 ter, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

vista la materia contemplada en el artículo 50 ter, párrafo primero, letra a), del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la inexistencia de una cuestión independiente de interpretación en el sentido del artículo 50 ter, párrafo segundo, de dicho Estatuto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de F R, por los Sres. M. Achatz y P. Pichler, en calidad de asesores fiscales;
- en nombre del Gobierno austriaco, por la Sra. J. Schmoll y el Sr. G. Kunnert, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. P. Carlin y el Sr. L. Hohenecker, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal General, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Síguenos en...

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra a), 16 y 19 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 La petición de decisión prejudicial se ha presentado en el contexto de un litigio entre F R, persona física que dirige una empresa individual, y el Finanzamt Österreich (Administración tributaria de Austria) (en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con el tratamiento de una aportación de bienes inmuebles a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 De conformidad con el considerando 8 de la Directiva del TVA:

«[...] El presupuesto de las Comunidades Europeas, sin perjuicio de otros ingresos, se financia enteramente con cargo a los recursos propios de las Comunidades. Tales recursos comprenden, entre otros, los procedentes del IVA, obtenidos mediante la aplicación de un tipo impositivo común a una base imponible fijada uniformemente de acuerdo con las normas comunitarias.»

4 El artículo 2 de la Directiva del IVA dispone:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal [...].»

5 A tenor del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA:

«1. Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

6 El artículo 16 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«Se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA.

No obstante, no se asimilarán a una entrega de bienes efectuada a título oneroso las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales.»

7 El artículo 19 de la Directiva del IVA tiene la siguiente redacción:

«Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.

Los Estados miembros podrán adoptar las disposiciones necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Podrán asimismo adoptar las medidas necesarias para evitar que la aplicación del presente artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales.»

Derecho austriaco

8 El artículo 1 de la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994), de 23 de agosto de 1994 (BGBl. 663/1994), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG 1994»), establece lo siguiente:

«(1) Estarán sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las operaciones siguientes:

1. Las entregas y demás prestaciones realizadas a título oneroso en el territorio nacional por un empresario en el ámbito de su empresa [...].»

Síguenos en...



9 El artículo 3 de la UStG 1994 dispone:

«[...]

(2) Se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino, por un empresario, de un bien de su empresa

- para fines ajenos a la empresa,
- para las necesidades de su personal, siempre que no se trate de pequeños regalos de cortesía, o
- para cualquier otra transmisión a terceros a título gratuito, con excepción de los obsequios de escaso valor y las muestras comerciales.

La imposición solo tendrá lugar cuando el bien o los elementos que lo componen hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA.

[...]»

10 El artículo 6 de la UStG 1994 es del siguiente tenor:

«(1) De entre las operaciones comprendidas en el artículo 1, apartado 1, punto 1, estarán exentas del impuesto:

[...]

9. a) la transmisión de bienes inmuebles en el sentido del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de Bienes Inmuebles de 1987; [...]

(2) El empresario podrá [...] considerar imponible una operación exenta del impuesto en virtud del artículo 6, apartado 1, punto 9, letra a) [...].

[...]»

11 El artículo 12 de la UStG 1994 establece:

«[...]

(3) Quedan excluidos de la deducción del impuesto soportado:

1. El impuesto sobre la entrega e importación de bienes en la medida en que el empresario utilice dichos bienes para realizar operaciones exentas de impuestos,

[...]

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

[...]

En el caso de los bienes inmuebles en el sentido del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de Bienes Inmuebles de 1987 (incluidos los gastos de inscripción en el activo y los costes de las grandes reparaciones), en lugar del período de cuatro años naturales se aplicará un período de nueve años naturales.

[...]»

12 El artículo 12 de la Umgründungssteuergesetz (Ley sobre la Tributación de la Reorganización de Sociedades), de 30 de diciembre de 1991 (BGBl. 699/1991), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UmgrStG»), establece:

«(1) Se considerará que se ha realizado una aportación, en el sentido de esta Ley federal, cuando una universalidad de bienes (apartado 2) resulte, de conformidad con el artículo 19, efectivamente transferida a una sociedad beneficiaria (apartado 3) sobre la base de un contrato de aportación por escrito (contrato de

Síguenos en...



aportación no dineraria) y de un balance de aportación (artículo 15). Esta aportación estará subordinada a la condición de que esta universalidad de bienes tenga un valor de mercado positivo en la fecha de la aportación o, en cualquier caso, en la fecha en que se celebre el contrato de aportación. En caso de duda, el transmitente deberá demostrar el importe del valor de mercado positivo mediante un informe pericial motivado.

(2) La universalidad de bienes que puede ser objeto de aportación incluye únicamente:

1. Los centros de actividad y partes de centros de actividad que sirvan para generar los tipos de rendimientos a que se refiere el artículo 2, apartado 3, puntos 1 a 3, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, [...]

[...]

(3) Solo tendrán la consideración de sociedades beneficiarias:

1. Las sociedades de capital y las cooperativas de carácter mercantil sujetas totalmente al impuesto (artículo 1, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1988).

[...]»

13 El artículo 22 de la UmgrStG dispone:

«[...]

(3) Las aportaciones con arreglo al artículo 12 no se considerarán operaciones imponible en el sentido de la UStG 1994; la sociedad beneficiaria asume directamente la condición jurídica del transmitente a efectos del IVA [...].»

14 El artículo 2 de la Einkommensteuergesetz 1988 (Ley del Impuesto sobre la Renta de 1988), de 7 de julio de 1988 (BGBl. 400/1988), establece:

«[...]

(3) Solo estarán sujetos al impuesto sobre la renta:

1. Los rendimientos procedentes de la agricultura y la silvicultura (artículo 21).

2. Los rendimientos del trabajo por cuenta propia (artículo 22).

3. Los rendimientos de actividades empresariales (artículo 23).

[...]

6. Los rendimientos procedentes de alquileres y arrendamientos (artículo 28),

[...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 F R explotaba una empresa individual cuyo patrimonio incluía varios inmuebles arrendados con sujeción al IVA y que, por tal motivo, habían dado derecho a deducir el IVA soportado.

16 Mediante un contrato de aportación no dineraria de 2007, F R aportó los inmuebles mencionados en el apartado 15, sin recibir participaciones sociales adicionales, a una sociedad de responsabilidad limitada, R GmbH, de la que F R era accionista único y administrador (en lo sucesivo, «aportación»). Posteriormente, R continuó arrendando los inmuebles; este arrendamiento seguía estando sujeto al IVA.

17 El contrato relativo a la aportación estipulaba que esta última se realizaba con arreglo al régimen previsto por la UmgrStG, lo que suponía la exclusión de toda imposición del IVA, ya que la operación se calificaba de transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido del artículo 19 de la Directiva del IVA. Basándose en ello, F R declaró que la aportación no debía considerarse una operación imponible.

18 Sin embargo, mediante resolución de 8 de junio de 2009, la Administración tributaria consideró que la aportación estaba sujeta al IVA a título del ejercicio de 2007, calificándola de canje por atribución de participaciones sociales. A este respecto, estimó que no podía considerarse que se había producido una aportación de una universalidad de bienes, en el sentido del artículo 12, apartados 1 y 2, punto 1, de la

Síguenos en...



UmgrStG, debido a que el transmitente ejercía una actividad de gestión de patrimonio que generaba rendimientos de alquileres y arrendamientos, y no una actividad de arrendamiento comercial generadora de rendimientos de actividades empresariales, en el sentido del artículo 2, apartado 3, de la Ley del impuesto sobre la renta de 1988. Asimismo, la Administración tributaria procedió a la regularización de las deducciones correspondientes, sobre la base del artículo 12, apartados 10 y 11, de la UStG 1994, basándose en que la operación realizada sobre los bienes inmuebles en cuestión se consideraba exenta del IVA sin derecho a deducir el impuesto soportado.

19 F R recurrió esta resolución ante el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria), que estimó el recurso únicamente en lo que respecta al importe de la regularización. El Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) declaró que no existía ninguna universalidad de bienes que pudiera ser objeto de aportación. No obstante, en la medida en que el arrendamiento de bienes inmuebles estaba sujeto al IVA, consideró que la aportación no dineraria de los bienes inmuebles en cuestión a la sociedad había modificado las circunstancias que habían determinado la deducción del impuesto soportado, a la luz del artículo 12, apartados 10 y 11, de la UStG 1994, debido a que la aportación controvertida no estaba sujeta al IVA.

20 F R interpuso recurso de casación contra esta resolución ante el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria), que es el órgano jurisdiccional remitente.

21 Este último órgano jurisdiccional alberga dudas en cuanto a la interpretación que debe darse a varias disposiciones de la Directiva del IVA aplicables al litigio principal.

22 En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la aportación no dineraria de un bien inmueble a una sociedad es una operación sujeta al IVA, por constituir bien una entrega de bienes a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, bien una apropiación del bien de la empresa del sujeto pasivo, asimilable a tal entrega, sobre la base del artículo 16 de la Directiva del IVA. En segundo lugar, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si la regla establecida en el artículo 19 de la Directiva del IVA, según la cual, a efectos del IVA, no se produce ninguna entrega de bienes cuando se transmite una universalidad total o parcial de bienes a un sujeto pasivo (en lo sucesivo, «regla de la no entrega»), puede limitarse por un Estado miembro a las situaciones en las que los bienes transmitidos están destinados a generar determinadas categorías de ingresos. En tercer lugar, se pregunta sobre el efecto directo del artículo 19 de la Directiva del IVA.

23 En estas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales con arreglo al artículo 267 TFUE:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra a), de la [Directiva del IVA] en el sentido de que la aportación de bienes inmuebles edificadas efectuada por un sujeto pasivo, que hasta entonces ha utilizado dichos bienes para un arrendamiento imponible (con derecho a deducir el impuesto soportado), a una sociedad de la que es socio único (de modo que dicha aportación no da lugar a la atribución de participaciones sociales adicionales) debe considerarse una entrega de bienes efectuada a título oneroso?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 16, [párrafo primero], de la Directiva del IVA en el sentido de que la operación mencionada en la primera cuestión supone el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a su transmisión a terceros a título gratuito previa a su aportación o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa?

3) ¿Se opone el artículo 19 de la Directiva del IVA a una disposición nacional que trata la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes (centros de actividad o partes de un centro de actividad) como si no hubiera habido una entrega de bienes únicamente en casos de reorganización (que, con arreglo a la normativa nacional, solo existe si dichos activos se destinan a la obtención de determinados tipos de rendimientos con arreglo a la legislación nacional del impuesto sobre la renta)?

4) ¿Tiene el artículo 19 de la Directiva del IVA efecto directo, de modo que un sujeto pasivo puede invocar, ante un órgano jurisdiccional nacional, el principio de no entrega frente a la autoridad tributaria competente si el legislador nacional ha adoptado y mantenido en vigor, antes de la adhesión del Estado miembro a la Unión Europea, una normativa que solo es aplicable en determinados casos, excluyendo los activos empresariales utilizados para generar rendimientos por alquileres y arrendamientos (con arreglo a la legislación nacional del impuesto sobre la renta)?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Tercera cuestión prejudicial

24 Mediante su tercera cuestión prejudicial, que procede examinar en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si el artículo 19 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que reserva la regla establecida en dicho artículo, según la cual la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes a un sujeto pasivo no supone la realización de una entrega de bienes, únicamente a las aportaciones de determinados activos de centros de actividad y partes de centros de actividad destinados a generar determinados tipos de ingresos.

25 En primer lugar, procede recordar que el artículo 19, párrafo primero, de la Directiva del IVA establece que los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. De ello se deduce que, cuando un Estado miembro ejerce dicha facultad, la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no se considera entrega de bienes a efectos de la Directiva del IVA y no está sujeta al IVA con arreglo al artículo 2 de esta (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartado 20 y jurisprudencia citada).

26 En virtud del artículo 19, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden excluir de la aplicación de esta regla de la no entrega las transmisiones de una universalidad de bienes en favor de un beneficiario que no sea sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva o que solo actúe como sujeto pasivo respecto a una parte de sus actividades, si ello es necesario para evitar distorsiones de la competencia y para evitar que la aplicación de dicho artículo posibilite el fraude o la evasión fiscales.

27 Debe considerarse que el artículo 19, párrafo segundo, de la Directiva del IVA precisa de manera exhaustiva las condiciones en las que un Estado miembro que hace uso de la facultad prevista en el primer párrafo puede limitar la aplicación de la regla de la no entrega (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartado 21 y jurisprudencia citada).

28 De ello se deduce que un Estado miembro que hace uso de la facultad conferida por el artículo 19, párrafo primero, de la Directiva del IVA debe aplicar la regla de la no entrega a toda transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y no puede, por tanto, limitar la aplicación de dicha regla solo a algunas de estas transmisiones, salvo en las condiciones previstas en el segundo párrafo de este artículo (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, apartado 31).

29 Esta interpretación se ajusta al objetivo de la Directiva del IVA de determinar de manera uniforme y con arreglo a las normas de la Unión la base imponible del IVA. En efecto, la regla de la no entrega enunciada en el artículo 19, párrafo primero, de dicha Directiva constituye un concepto autónomo de Derecho de la Unión que tiene por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, apartado 32 y jurisprudencia citada).

30 Para precisar el alcance de la regla de la no entrega, procede examinar el artículo 19 de la Directiva del IVA a la luz de su contexto y del objetivo que persigue (véanse, por analogía, las sentencias de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, apartados 32 y 34, y de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartado 22).

31 Del contexto formado por los artículos 14 a 19 de la Directiva del IVA se desprende que el artículo 19 de esta Directiva se inscribe en un conjunto de disposiciones destinadas a determinar las operaciones que son imponibles y las que no lo son.

32 El examen del contexto del artículo 19 de la Directiva del IVA y del objetivo perseguido por esta disposición pone de manifiesto que esta tiene por objeto permitir a los Estados miembros facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartado 23).

33 Por lo demás, la interpretación de la regla de la no entrega expuesta en el apartado 28 de la presente sentencia se ve corroborada por el hecho de que esta regla, prevista en el artículo 19, párrafo primero, de la Directiva del IVA, no puede considerarse una excepción a una obligación tributaria que justifique una interpretación restrictiva. En efecto, solo se aplica en el supuesto de que el IVA que, en su caso, hubiera gravado la operación hubiera sido íntegramente deducible e implica, además, que el beneficiario sea considerado sucesor del cedente en la continuación de la actividad (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, apartado 29; véase también, en este sentido y por analogía, la sentencia de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, apartado 43).

34 Por consiguiente, el ámbito de aplicación de la regla de la no entrega no puede limitarse más allá de lo previsto en el artículo 19, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, so pena de restringir indebidamente el alcance del párrafo primero del mismo artículo y de ignorar el objetivo general de dicha Directiva, a saber, el de garantizar una determinación uniforme de la base imponible del impuesto, como se expresa en el considerando 8 de la Directiva del IVA. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente efectuar esta apreciación, en función de las circunstancias propias del litigio del que conoce, por cuanto las disposiciones nacionales limitan la aplicación de la regla de la no entrega a las transmisiones de universalidades de bienes que incluyen centros de actividad y partes de centros de actividad destinados a generar determinados tipos de ingresos.

35 Por lo tanto, habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 19 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que reserva la regla establecida en dicho artículo, según la cual la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes a un sujeto pasivo no supone la realización de una entrega de bienes, únicamente a las aportaciones de determinados activos de centros de actividad y partes de centros de actividad destinados a generar determinados tipos de ingresos, salvo si tal restricción está justificada por alguno de los motivos previstos en el artículo 19, párrafo segundo, de dicha Directiva.

Cuarta cuestión prejudicial

36 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 19, párrafo primero, de la Directiva del IVA tiene efecto directo, de modo que un sujeto pasivo puede invocar ante un órgano jurisdiccional nacional, frente a la autoridad tributaria competente, la regla según la cual la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes a un sujeto pasivo no supone la realización de una entrega de bienes cuando el legislador nacional, antes de la adhesión del Estado miembro de que se trate a la Unión Europea, optó por la aplicación de dicha regla, pero restringió su ámbito de aplicación a determinados casos concretos no contemplados por el artículo 19, párrafo segundo, de la Directiva del IVA.

37 Con carácter preliminar, procede señalar, por una parte, que, en el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente considere que la aplicación restrictiva, resultante de la legislación austriaca, del artículo 19 de la Directiva del IVA a la que se refiere la tercera cuestión prejudicial está justificada a la vista del párrafo segundo de dicha disposición, la cuestión relativa al efecto directo de la referida disposición no se plantearía.

38 Por otra parte, la UStG 1994 fue adoptada en 1994 y la UmgrStG en 1991. De ello se deduce que la legislación nacional relativa a la regla de la no entrega es anterior a la adhesión de la República de Austria a la Unión en 1995, debiendo recordarse que dicha legislación no parece estar cubierta por ninguna de las cláusulas de standstill previstas en la Directiva del IVA, lo que habría permitido a la República de Austria mantener una interpretación propia de la regla de la no entrega.

39 A continuación, procede recordar que el principio del efecto directo se aplica a las directivas en la medida en que estas obligan a los Estados miembros en cuanto al resultado que debe conseguirse, aun cuando les dejen un margen de apreciación en cuanto a las modalidades de ejecución de algunas de sus disposiciones (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, EU:C:1982:7, apartado 29; de 10 de junio de 1982, Grendel, 255/81, EU:C:1982:225, apartado 11, y de 22 de febrero de 1984, Kloppenburg, 70/83, EU:C:1984:71, apartados 3 y 14).

40 En particular, según reiterada jurisprudencia, cuando las disposiciones de una directiva, por su contenido, no estén sujetas a condición alguna y sean suficientemente precisas, los particulares tienen derecho a invocarlas contra un Estado miembro ante los órganos jurisdiccionales nacionales. Esto se aplica tanto en el caso de que el Estado miembro no haya adaptado el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados como cuando haya hecho una adaptación incorrecta (véase la sentencia de 15 de febrero de 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, apartado 13 y jurisprudencia citada).

41 Así sucede, en particular, cuando una disposición, aun dejando a los Estados miembros un margen de apreciación, define un marco suficientemente preciso e incondicional para producir efecto directo (véanse, en este sentido y por analogía, las sentencias de 6 de noviembre de 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, apartados 80 y 81, y de 28 de junio de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, apartados 59 a 62).

42 Una disposición del Derecho de la Unión es incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros. Es suficientemente precisa cuando establece una obligación en términos inequívocos [véanse las sentencias de 1 de julio de 2010, Gassmayr, C-194/08, EU:C:2010:386, apartado 45 y jurisprudencia citada, y de 8 de marzo de 2022, Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Efecto directo), C-205/20, EU:C:2022:168, apartado 18 y jurisprudencia citada].

43 Por lo que respecta al primer requisito mencionado en el apartado 42 de la presente sentencia, es preciso señalar que el artículo 19, párrafo primero, de la Directiva del IVA, en la medida en que establece que los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente, es suficientemente preciso, puesto que determina con claridad las condiciones en las que tal transmisión no se considera una entrega de bienes a efectos de la Directiva del IVA.

44 En cuanto al segundo requisito, resulta de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la facultad de los Estados miembros de elegir entre una multiplicidad de medios posibles para conseguir el resultado prescrito por una directiva no excluye la posibilidad, para los particulares, de alegar ante los órganos jurisdiccionales nacionales los derechos cuyo contenido puede determinarse con suficiente precisión basándose únicamente en las disposiciones de la directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de noviembre de 1991, Francovich y otros, C-6/90 y C-9/90, EU:C:1991:428, apartado 17, y de 12 de febrero de 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, apartado 61).

45 En particular, el margen de apreciación que una disposición deja a los Estados miembros para garantizar su aplicación franca y correcta y evitar cualquier fraude, evasión o abuso no impide que dicha disposición tenga carácter incondicional. Además, un Estado miembro no puede invocar el hecho de no haber adoptado las disposiciones destinadas a aplicar la regla en cuestión a un contribuyente que pueda demostrar que su situación fiscal está comprendida efectivamente en una de las categorías previstas en una directiva (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 17 de julio de 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, EU:C:2008:429, apartado 31 y jurisprudencia citada).

46 Lo mismo ocurre cuando el margen de apreciación conferido a los Estados miembros por una disposición de la Directiva del IVA con el fin de limitar el ámbito de aplicación de dicha disposición ha sido utilizado por un Estado miembro de manera contraria al Derecho de la Unión, teniendo entonces la disposición en cuestión carácter incondicional.

47 Por lo tanto, el artículo 19, párrafo primero, de la Directiva del IVA tiene efecto directo cuando el margen de apreciación conferido por el artículo 19, párrafo segundo, de dicha Directiva, con el fin de limitar la regla de la no entrega prevista en el párrafo primero, ha sido utilizado por un Estado miembro de una manera contraria al Derecho de la Unión. Así pues, un Estado miembro que haya restringido, infringiendo el artículo 19 de la Directiva del IVA, el ámbito de aplicación de la regla de la no entrega no puede oponer esta restricción a un sujeto pasivo que pueda demostrar que su operación constituye efectivamente una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes en el sentido de dicha disposición.

48 Por consiguiente, habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que el artículo 19, párrafo primero, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que tiene efecto directo, de modo que un sujeto pasivo puede invocar ante un órgano jurisdiccional nacional, frente a la autoridad tributaria competente, la regla según la cual la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes a un sujeto pasivo no supone la realización de ninguna entrega de bienes cuando el legislador nacional, antes de la adhesión del Estado miembro de que se trate a la Unión, optó por la aplicación de dicha regla, pero restringió su ámbito de aplicación a determinados casos concretos no contemplados por el artículo 19, párrafo segundo, de dicha Directiva.

Primera cuestión prejudicial

49 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la aportación, por un sujeto pasivo, de bienes inmuebles edificados que han sido objeto de un arrendamiento sujeto al IVA que daba derecho a deducción, en beneficio de una empresa de la que es socio único, sin que se le atribuya ninguna participación social adicional como contraprestación de dicha aportación, debe considerarse una entrega de bienes a título oneroso.

50 El artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA incluye, entre las operaciones sujetas al IVA, las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

51 Por lo que respecta al requisito relativo al carácter oneroso de la entrega, procede recordar que una entrega de bienes solo se efectúa «a título oneroso» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA si existe entre quien realiza la entrega y el beneficiario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y el precio percibido por quien realiza la entrega constituye el contravalor efectivo del bien suministrado (sentencias de 27 de abril de 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, apartado 26, y de 21 de noviembre de 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, apartado 32).

52 Pues bien, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, resulta que la relación jurídica existente entre, por una parte, un sujeto pasivo como F R, que, en virtud de un contrato de aportación no dineraria, ha transmitido la propiedad de los bienes inmuebles de que se trata a una empresa de la que es socio único, sin recibir ninguna contraprestación efectiva, y, por otra parte, dicha empresa no implica prestaciones recíprocas en el sentido de la jurisprudencia recordada en el anterior apartado 51.

53 De ello se desprende que la aportación, por parte de un sujeto pasivo, de bienes inmuebles edificados, arrendados aplicando el IVA, a una empresa de la que es socio único, sin que se le atribuya ninguna participación social adicional como contraprestación, no constituye una entrega de bienes efectuada a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA.

54 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la aportación, por un sujeto pasivo, de bienes inmuebles edificados que han sido objeto de un arrendamiento sujeto al IVA que daba derecho a deducción, en beneficio de una empresa de la que es socio único, sin que se le atribuya ninguna participación social adicional como contraprestación de dicha aportación, no constituye una entrega de bienes a título oneroso.

Segunda cuestión prejudicial

55 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el artículo 16, párrafo primero, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la aportación, por un sujeto pasivo, de bienes inmuebles edificados que han sido objeto de un arrendamiento sujeto al IVA que daba derecho a deducción, en beneficio de una empresa de la que es socio único, sin que se le atribuya ninguna participación social adicional como contraprestación por dicha aportación, supone el destino de un bien a su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, asimilado a una entrega de bienes a título oneroso en el sentido de dicha disposición.

56 El artículo 16, párrafo primero, de la Directiva del IVA establece que el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA.

57 De los datos aportados al Tribunal General se desprende que, en el caso de autos, por una parte, la aportación de bienes inmuebles edificados efectuada por un sujeto pasivo que habían sido objeto de un arrendamiento sujeto al IVA se efectuó a título gratuito, de modo que se cumple el requisito relativo al carácter gratuito de la operación.

58 Por otra parte, el demandante en el litigio principal dedujo el IVA soportado en relación con los bienes inmuebles en cuestión, de modo que parece cumplirse el requisito relativo a la existencia de un derecho a la deducción total o parcial del IVA a favor de dicho sujeto pasivo.

59 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 16, párrafo primero, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que supone el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, en el sentido de dicha disposición, asimilable a una entrega de bienes realizada a título oneroso, la aportación de bienes inmuebles edificados que habían sido objeto de un arrendamiento sujeto al IVA que daba derecho a deducción, en beneficio de una empresa de la que es socio único, sin que se le atribuya ninguna participación social adicional como contraprestación de dicha aportación.

Costas

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

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Quinta, en formación de cinco Jueces)

declara:

Síguenos en...



1) El artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una normativa nacional que reserva la regla establecida en dicho artículo, según la cual la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes a un sujeto pasivo no supone la realización de una entrega de bienes, únicamente a las aportaciones de determinados activos de centros de actividad y partes de centros de actividad destinados a generar determinados tipos de ingresos, salvo si tal restricción está justificada por alguno de los motivos previstos en el artículo 19, párrafo segundo, de dicha Directiva.

2) El artículo 19, párrafo primero, de la Directiva 2006/112

debe interpretarse en el sentido de que

tiene efecto directo, de modo que un sujeto pasivo puede invocar ante un órgano jurisdiccional nacional, frente a la autoridad tributaria competente, la regla según la cual la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes a un sujeto pasivo no supone la realización de ninguna entrega de bienes cuando el legislador nacional, antes de la adhesión del Estado miembro de que se trate a la Unión, optó por la aplicación de dicha regla, pero restringió su ámbito de aplicación a determinados casos concretos no contemplados por el artículo 19, párrafo segundo, de dicha Directiva.

3) El artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112

debe interpretarse en el sentido de que

la aportación, por un sujeto pasivo, de bienes inmuebles edificados que han sido objeto de un arrendamiento sujeto al IVA que daba derecho a deducción, en beneficio de una empresa de la que es socio único, sin que se le atribuya ninguna participación social adicional como contraprestación de dicha aportación, no constituye una entrega de bienes a título oneroso.

4) El artículo 16, párrafo primero, de la Directiva 2006/112

debe interpretarse en el sentido de que

supone el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, en el sentido de dicha disposición, asimilable a una entrega de bienes realizada a título oneroso, la aportación de bienes inmuebles edificados que habían sido objeto de un arrendamiento sujeto al IVA que daba derecho a deducción, en beneficio de una empresa de la que es socio único, sin que se le atribuya ninguna participación social adicional como contraprestación de dicha aportación.

Sampol Pucurull

Pynnä

Laitenberger

Stancu

Valasidis

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 2 de septiembre de 2026.

Firmas

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la web oficial de la Unión Europea (CURIA).

Síguenos en...

