



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. NIILLO JÄÄSKINEN
presentadas el 27 de noviembre de 2012¹

Asunto C-85/11

**Comisión Europea
contra**

Irlanda

«IVA — Artículos 9 y 11 de la Directiva 2006/112/CE — Normativa nacional que permite a personas que no son sujetos pasivos ser miembros de grupos a efectos del IVA — Compatibilidad con la legislación de la Unión Europea en materia de IVA»

I. Introducción

1. En el presente procedimiento, la Comisión solicita que se declare que, al permitir que personas que no son sujetos pasivos sean miembros de un grupo a efectos del IVA (un único sujeto pasivo a los efectos del IVA), Irlanda ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 9 y 11 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2. Coincidiendo con este procedimiento, la Comisión también ha interpuesto un recurso por incumplimiento contra el Reino de Suecia por infracción del artículo 11, si bien por distintos motivos. A ese recurso dedicaré unas conclusiones aparte.

II. Marco normativo

A. Derecho de la Unión Europea

3. El artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA define el concepto de sujeto pasivo a efectos del IVA como sigue:

«1. Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

¹ — Lengua original: inglés.

² — DO L 347, p. 1. La Comisión ha interpuesto recursos por incumplimiento similares contra la República Checa, el Reino de Dinamarca, la República de Irlanda, el Reino de los Países Bajos y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte. Véanse los asuntos Comisión/República Checa (C-109/11), Comisión/Dinamarca (C-95/11), Comisión/Finlandia (C-74/11), Comisión/Países Bajos (C-65/11) y Comisión/Reino Unido (C-86/11). Sin embargo, el Tribunal de Justicia sólo ha solicitado conclusiones a un Abogado General en el presente asunto y en el asunto Comisión/Suecia (C-480/11), donde presentaré mis conclusiones al mismo tiempo que las presentes.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

4. El artículo 11 de la Directiva IVA establece las siguientes normas relativas al tratamiento de pluralidades de personas como una sola entidad a los efectos de la gestión del impuesto («grupo a efectos del IVA»):

«Prevía consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (denominado en lo sucesivo “Comité del IVA”), cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.»

B. Derecho nacional

5. El artículo 15 de la Value-Added Tax Consolidation Act 2010 (Ley de consolidación del IVA de 2010), que entró en vigor para los períodos impositivos que comenzaron a partir del 1 de noviembre de 2010, establece lo siguiente:³

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2, cuando se acredite ante los Revenue Commissioners que dos o más personas establecidas en el territorio nacional, de las cuales al menos una es un sujeto pasivo, están firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización y se considere necesario o conveniente que así se haga en aras de una eficiente y eficaz gestión del impuesto (incluida la recaudación), dichos Commissioners podrán, a los efectos de esta ley, bien a solicitud de dichas personas o por otro motivo:

- a) considerar a dichas personas como un solo sujeto pasivo (en lo sucesivo, “grupo”) mediante comunicación por escrito (en lo sucesivo, “notificación de grupo”), estimando que dichas personas son miembros del grupo mientras les sea aplicable este apartado, si bien el artículo 65 será aplicable con respecto a cada uno de los miembros del grupo, y
 - i) designando a una de esas personas, a quien los Commissioners se lo notificarán como corresponda, responsable de cumplir las disposiciones de esta Ley por todo el grupo, y
 - ii) determinándose según corresponda todos los derechos y obligaciones derivados de esta Ley en relación con las operaciones del grupo, y
- b) hacer solidariamente responsable a cada persona del grupo del cumplimiento de esta Ley y de los reglamentos (incluidas las disposiciones que exigen el pago del impuesto) aplicables a cada una de estas personas, sometiénola a las sanciones previstas en esta Ley a las que estarían sujetas dichas personas si cada una de ellas fuese responsable del pago a los Commissioners del importe total de la deuda tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en este artículo, respecto de cada una de ellas.

3 — El artículo 8, apartado 8, letra a), de la Value Added Tax Act 1972 [Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1972], en su versión más reciente modificada por la Finance Act 2008 [Ley de Finanzas de 2008], contenía disposiciones esencialmente idénticas.

[...]»

III. Procedimiento administrativo previo y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

6. El 18 de septiembre de 2008, la Comisión remitió un escrito de requerimiento a Irlanda en el que afirmaba que diversas disposiciones de la legislación irlandesa eran incompatibles con los artículos 9 y 11 de la Directiva IVA, al permitir que personas que no son sujetos pasivos fuesen miembros de un grupo a efectos del IVA.

7. Las autoridades irlandesas respondieron mediante carta de 27 de enero de 2009 alegando que, a su parecer, la legislación irlandesa era conforme con la Directiva IVA.

8. El 20 de noviembre de 2009, la Comisión remitió un dictamen motivado a Irlanda en el que reiteraba su postura. Irlanda contestó mediante carta de 19 de enero de 2010, donde sostenía que su interpretación de la Directiva del IVA era correcta.

9. No satisfecha con la respuesta de Irlanda, la Comisión interpuso el presente recurso, que fue presentado ante el Tribunal de Justicia el 24 de febrero de 2011. El Reino de Dinamarca, la República Checa, la República de Finlandia y el Reino Unido intervinieron como coadyuvantes en apoyo de las tesis de Irlanda. Dichos Estados miembros y la Comisión participaron en la vista celebrada el 5 de septiembre de 2012.

10. Irlanda solicita al Tribunal de Justicia que declare la inadmisibilidad del recurso alegando que el objeto de la demanda va más allá de la imputación formulada por la Comisión en el procedimiento administrativo previo. Con carácter subsidiario, Irlanda solicita que se desestime el recurso por infundado.

IV. Admisibilidad del recurso

11. Irlanda alega que la declaración formal que la Comisión solicita al Tribunal de Justicia difiere sustancialmente de la imputación original formulada contra Irlanda en el escrito de requerimiento. Afirma que dicha imputación se limitaba a la alegación de que, correctamente interpretados los artículos 9 y 11 de la Directiva IVA, una persona que no fuese sujeto pasivo no podía «incorporarse» a un grupo a efectos del IVA. Asimismo, Irlanda alega que se pronunció sobre esa imputación en su respuesta al escrito de requerimiento, y que en su dictamen motivado la Comisión mantuvo la misma imputación. Sin embargo, en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, la Comisión alega que Irlanda ha infringido los artículos 9 y 11 de la Directiva IVA «al permitir que personas que no son sujetos pasivos sean miembros de un grupo a efectos del IVA».

12. Irlanda objeta que, si fueran correctas las afirmaciones de la Comisión, estaría obligada no sólo a regular y supervisar la constitución de grupos a efectos del IVA de manera que quedaran totalmente excluidas las personas que no fueran sujetos pasivos, sino también a seguir supervisando los grupos autorizados ya existentes. A su parecer, esto significa que las alegaciones de la Comisión son de alcance más amplio que las formuladas en la fase administrativa del procedimiento, y que Irlanda no ha tenido ocasión en esa fase de pronunciarse sobre las implicaciones de tan amplia imputación, implicaciones que para Irlanda no son insignificantes.

13. Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el recurso debe basarse en los mismos motivos e imputaciones que el dictamen motivado.⁴ En la medida en que la imputación no haya sido mencionada en el dictamen motivado, no puede declararse admisible en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia.

14. Sin embargo, como el Tribunal de Justicia señaló en el asunto Comisión/Portugal (C-458/08), esta exigencia no puede llegar a imponer en todos los supuestos una coincidencia perfecta entre las imputaciones de la parte dispositiva del dictamen motivado y las pretensiones del recurso, siempre que el objeto del litigio, tal como se define en el dictamen motivado, no se haya ampliado ni modificado.⁵

15. El presente procedimiento por incumplimiento versa principalmente sobre la interpretación del artículo 11 de la Directiva IVA. En el párrafo primero del artículo 11 se ofrece a los Estados miembros la facultad de considerar a personas diferentes como un único sujeto pasivo, y con arreglo al párrafo segundo, un Estado miembro que ejerza dicha facultad puede adoptar cualquier medida para evitar la evasión y el fraude fiscales.

16. Por lo tanto, la aplicación del artículo 11 de la Directiva IVA no depende de si se trata de la incorporación al grupo o de su pertenencia a él. El párrafo segundo del artículo 11 simplemente concede a los Estados miembros la facultad de adoptar cualquier medida para evitar la evasión y el fraude fiscales. En otras palabras, el artículo 11 de la Directiva IVA establece las condiciones taxativas para que personas diferentes sean consideradas como un único sujeto pasivo, y ésta es la cuestión que subyace en este recurso.

17. En el presente caso, la reformulación de la imputación realizada en el recurso no ha ampliado, modificado ni limitado siquiera el objeto del litigio tal como ha sido definido en el dictamen motivado. No ha vulnerado el derecho de defensa de Irlanda, pues el recurso interpuesto por la Comisión versa sobre quién puede ser miembro de un grupo a efectos del IVA, no sobre el control de dichos grupos por las autoridades de los Estados miembros.

18. En conclusión, el hecho de que el dictamen motivado de la Comisión no distinguiese entre las personas que no son sujetos pasivos y se incorporan a grupos a efectos del IVA y las personas que no son sujetos pasivos y se mantienen en dichos grupos no significa que la Comisión haya introducido una nueva imputación de la que no pueda conocer el Tribunal de Justicia.

19. En consecuencia, procede rechazar la excepción de inadmisibilidad.

V. Alegaciones de las partes

20. La controversia entre la Comisión e Irlanda se puede resumir como sigue.

21. La Comisión considera que, aunque los términos «que sean sujetos pasivos» no aparezcan en el artículo 11 de la Directiva IVA cuando se refiere a «las personas», está implícito en él que sólo comprende a los «sujetos pasivos» en el sentido definido por el artículo 9 de la Directiva IVA. En caso contrario, un grupo a efectos del IVA podría estar formado sólo por personas que no sean sujetos pasivos. Al parecer de la Comisión, el concepto de «grupo» implica que todas las personas integradas en un grupo del artículo 11 deben pertenecer a la misma categoría a efectos del IVA. Asimismo, dado que el artículo 11 introduce una excepción al principio general de que cada sujeto pasivo sea tratado como una entidad separada, dicha disposición se ha de interpretar en sentido estricto.

4 — Véase la sentencia de 11 de julio de 2002, Comisión/España (C-139/00, Rec. p. I-6407), apartado 18 y jurisprudencia citada.

5 — Sentencia de 18 de noviembre de 2010, Comisión/Portugal (C-458/08, Rec. p. I-11599), apartado 44 y la jurisprudencia allí citada. Véase también la sentencia de 10 de mayo de 2012, Comisión/Estonia (C-39/10), apartados 24 a 26.

22. La Comisión alega que su interpretación del artículo 11 de la Directiva IVA es coherente con los principales objetivos que persigue la normativa sobre grupos, a saber, simplificar la administración y combatir el fraude. La simplificación consiste básicamente en reducir las cargas administrativas y contables que implica la presentación de cuentas y declaraciones del IVA separadas. Dado que sólo los sujetos pasivos pueden presentar tales cuentas y declaraciones, el objetivo de la simplificación no justifica la inclusión de personas que no lo sean en un grupo a efectos del IVA. En cuanto al fraude, la exposición de motivos de la propuesta de la Sexta Directiva del IVA sólo menciona el fin de impedir que los operadores económicos se aprovechen de los umbrales tributarios dividiendo una única empresa en diversas personas jurídicas. La Comisión parece sugerir que esto excluye necesariamente a toda persona que no sea sujeto pasivo. Sin embargo, la Comisión también alega que el artículo 11 no se puede utilizar como instrumento para evitar la evasión y el fraude fiscales,⁶ por ejemplo, permitiendo que sociedades holding que no son sujetos pasivos en virtud del artículo 9 se incluyan en un grupo a efectos del IVA con arreglo al artículo 11.

23. Asimismo, la Comisión alega que su imputación está respaldada, aunque indirectamente, por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sobre todo por la sentencia *Amplisientifica y Amplifin*. En ella, el Tribunal de Justicia declaró que el principal efecto de la aplicación del régimen de grupos a efectos del IVA era permitir «que las personas, en particular [...] las sociedades, que se hallen vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización dejen de ser consideradas sujetos pasivos distintos del IVA, para serlo como sujeto pasivo único».⁷ En opinión de la Comisión, este pasaje, junto con las conclusiones del Abogado General Van Gerven en el asunto *Polysar Investments Netherlands*,⁸ reflejan la idea de que sólo los sujetos pasivos pueden ser miembros de un «sujeto pasivo único».

24. Irlanda, por su parte, considera que el artículo 11 de la Directiva IVA debe interpretarse literalmente, y que el uso del término «personas» por el legislador, en lugar de «personas que sean sujetos pasivos», fue deliberado. Si el legislador hubiese querido referirse a sujetos pasivos en el artículo 11, habría usado esa expresión en la Directiva IVA refundida.

25. Irlanda alega que el concepto de «grupo» al que atiende la Comisión es meramente descriptivo y no se usa en la propia Directiva. Por lo tanto, no puede tomarse como base para interpretar el artículo 11 de la Directiva IVA. Asimismo, aunque en teoría es posible que un grupo a efectos del IVA lo formen únicamente personas que no son sujetos pasivos, en su opinión esto no sólo es altamente improbable, sino que está expresamente prohibido por la legislación irlandesa.⁹

26. Irlanda alega que la adición del párrafo segundo al artículo 11 de la Directiva IVA amplió el objeto de la disposición para permitir a los Estados miembros adoptar medidas en relación con los grupos a efectos del IVA dirigidas a luchar contra los abusos, simplificar el tratamiento del IVA y evitar el fraude o la evasión fiscal.¹⁰ Irlanda argumenta que permitir a personas que no sean sujetos pasivos,

6 — La Comisión alega que, si un Estado miembro desea apartarse de las disposiciones generales de la Directiva IVA en aras de dicho objetivo, debe atenerse al procedimiento establecido en el artículo 395 de la Directiva IVA.

7 — Sentencia de 22 de mayo de 2008, *Amplisientifica y Amplifin* (C-162/07, Rec. p. I-4019), apartado 19.

8 — Conclusiones del Abogado General Van Gerven presentadas en el asunto *Polysar Investments Netherlands* (sentencia de 20 de junio de 1991, C-60/90, Rec. p. I-3111). El Abogado General concluyó, en el punto 9, que «la cuestión que se plantea entonces es la de si esta facultad permite a un Estado miembro considerar un solo sujeto pasivo a dos entidades estrechamente vinculadas entre sí, cuando esté fuera de discusión que una de las dos entidades no desarrolla “actividades económicas” en el sentido del artículo 4 de la Directiva. En mi opinión, esta cuestión debe contestarse negativamente».

9 — Irlanda se refiere al artículo 15, apartado 1, de la Value Added Tax Consolidation Act 2010, que exige que al menos uno de los miembros del grupo a efectos del IVA sea un sujeto pasivo a los efectos del título II de la Directiva IVA.

10 — Asimismo, Irlanda rebate el argumento de que las medidas basadas en el artículo 11 deban adoptarse con arreglo al artículo 395 de la Directiva IVA.

especialmente a las sociedades holding,¹¹ ser miembros de grupos a efectos del IVA puede ayudar a prevenir el fraude o la evasión fiscal. Dichas ventajas, a juicio de Irlanda, incluyen poder imponer una responsabilidad solidaria a una sociedad holding cuando los miembros de un grupo que ejercen actividades económicas tengan dificultades para pagar el IVA debido.

27. Por último, Irlanda rebate la relevancia de la jurisprudencia referida por la Comisión. En el asunto *Amplisientifica y Amplifin* no se planteó al Tribunal de Justicia la cuestión de si sólo pueden ser miembros de un grupo a efectos del IVA los sujetos pasivos. En cuanto a las conclusiones del Abogado General Van Gerven en el asunto *Polysar Investments Netherlands*, Irlanda señala que el Tribunal de Justicia decidió no seguir la opinión del Abogado General ni en ese asunto ni en los asuntos *Wellcome Trust*¹² y *Harnas & Helm*.¹³

VI. Análisis jurídico

28. De entrada, conviene recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para determinar el significado de una disposición del Derecho de la Unión hay que tener en cuenta tanto su tenor como su contexto y sus finalidades.¹⁴ En primer lugar voy a considerar el tenor del artículo 11 a la luz de sus antecedentes, antes de examinar su contexto y sus finalidades.

A. Antecedentes y tenor literal

29. En 1967 se introdujo la agrupación a efectos del IVA en el Derecho de la Unión mediante la Segunda Directiva IVA. En el anexo A, punto 2, de la Segunda Directiva¹⁵ se permitía a los Estados miembros considerar como un solo sujeto pasivo a personas independientes que cumpliesen los requisitos allí establecidos. Posteriormente, esta facultad fue regulada por la Sexta Directiva,¹⁶ y más recientemente por la actual Directiva IVA. Sin embargo, su forma ha ido variando en el proceso de modificación.

30. En el anexo A, punto 2, de la Segunda Directiva se permitía a los Estados miembros «no considerar como sujetos [pasivos] autónomos, sino como un solo sujeto pasivo, a las personas que, si bien independientes desde el punto de vista jurídico, están, no obstante, vinculadas entre sí a través de relaciones económicas, financieras y de organización interna». El uso del término «autónomos» indicaba que los Estados miembros tenían la posibilidad de tratar a los sujetos pasivos de forma separada o como un solo sujeto pasivo. El mismo significado aparecía en las versiones francesa y alemana de la Segunda Directiva.

11 — En cuanto a las sociedades holding desde el punto de vista del IVA, véanse, por ejemplo, las sentencias *Polysar Investments Netherlands* y de 29 de octubre de 2009, *SKF* (C-29/08, Rec. p. I-10413).

12 — Sentencia de 20 de junio de 1996 (C-155/94, Rec. p. I-3013). En *Wellcome Trust* se trataba la cuestión de si el concepto de actividad económica a que se refiere el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva debía interpretarse en el sentido de que incluye una actividad que consiste en la compra y venta de acciones y de otros títulos por parte de un *trustee* en el marco de la gestión de los bienes de un *trust* benéfico.

13 — Sentencia de 6 de febrero de 1997 (C-80/95, Rec. p. I-745). El asunto *Harnas & Helm* se refería a la cuestión de si el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva se había de interpretar en el sentido de que la mera adquisición en propiedad y la mera tenencia de obligaciones, que no contribuían a otra actividad empresarial, y la percepción del rendimiento de las mismas no debían considerarse actividades económicas que confieran al autor de dichas operaciones la condición de sujeto pasivo.

14 — Sentencias de 29 de octubre de 2009, *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Rec. p. I-10567), apartado 23 y jurisprudencia citada. Véase también la sentencia de 9 de julio de 2012, *A Oy* (C-33/11), apartado 27.

15 — Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6).

16 — 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).

31. Sin embargo, la Sexta Directiva introdujo un cambio en los términos de la disposición sobre agrupaciones a efectos del IVA. La disposición correspondiente de dicha Directiva, es decir, el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, no se refería a los miembros de un grupo a efectos del IVA como sujetos pasivos «autónomos», sino simplemente como «personas».¹⁷

32. El cambio fue más patente en las versiones de la Sexta Directiva en que se utiliza una palabra diferente para «sujeto pasivo» (en inglés, «taxable person») y para «persona» (en inglés, «person»). Por ejemplo, en la versión francesa, el primero se traduce como «assujeti» y el segundo, como «personne».

33. La redacción del artículo 11 de la refundida Directiva IVA parece ser la misma en la mayoría de las versiones, pero no así en la inglesa.¹⁸ En la versión inglesa se añadió la palabra «any» (cualquier) antes de «person», lo que, según los Gobiernos irlandés, finlandés y del Reino Unido, simplemente pretende enfatizar que la «persona» perteneciente a un grupo a efectos del IVA no tiene por qué ser un sujeto pasivo.

34. A la vista de estos antecedentes, me resulta difícil aceptar los argumentos de la Comisión. Como ha señalado Irlanda, en el resto del articulado de la Directiva IVA se utiliza la expresión «sujeto pasivo», y no «persona», cuando una entidad ejerce una actividad económica a los efectos de la Directiva IVA. Aunque los antecedentes no son decisivos, sí pueden dar a entender que el legislador quiso ampliar el ámbito de las personas que pueden formar parte de un grupo a efectos del IVA.

35. Asimismo, cabe señalar que las prestaciones entre personas que no son sujetos pasivos están fuera del ámbito de aplicación de la Directiva IVA, independientemente de si forman o no un grupo a efectos del IVA. Esto significa que resulta irrelevante la hipótesis planteada por la Comisión de un grupo formado únicamente por personas que no son sujetos pasivos.

36. Por lo tanto, el artículo 11 de la Directiva IVA permite a los Estados miembros considerar como «un solo sujeto pasivo» a cualesquiera personas jurídicamente independientes establecidas en el territorio de ese Estado miembro, siempre que estén vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Esta conclusión es conforme con el principio de seguridad jurídica, un principio especialmente importante en materia tributaria, donde no sólo los sujetos pasivos y las autoridades tributarias, sino también los Estados miembros, necesitan poder confiar en el tenor literal claro y preciso de la correspondiente legislación de la Unión.¹⁹ Por lo tanto, propongo que se desestime el recurso de la Comisión.

B. Finalidades y contexto de las disposiciones sobre agrupación a efectos del IVA

37. Si el Tribunal de Justicia acepta la anterior interpretación basada en el tenor del artículo 11, no será estrictamente necesario que siga considerando su contexto y objetivos.²⁰ Sin embargo, me ocuparé de estos aspectos para el caso de que el Tribunal de Justicia no aceptase mi conclusión respecto del tenor literal del artículo 11.

17 — El texto íntegro del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva establece: «[...] cada Estado miembro quedará facultado para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.»

18 — Véase el tercer considerando de la Directiva IVA: «Para garantizar que las disposiciones se presentan de forma clara, racional y compatible con el principio de legislar mejor, conviene proceder a la refundición de la estructura y de la redacción de la Directiva, si bien con ello no se debe, en principio, inducir a cambios de fondo en la legislación vigente. No obstante, existe un reducido número de modificaciones sustanciales inherentes al ejercicio de la refundición, que debería, en cualquier caso, llevarse a cabo. Los casos en que se han efectuado dichas modificaciones figuran recogidos de forma exhaustiva en las disposiciones relativas a la incorporación al Derecho interno y a la entrada en vigor de la Directiva.»

19 — Sentencia de 15 de julio de 2010, Comisión/Reino Unido (C-582/08, Rec. p. I-7195), apartados 49 a 51.

20 — Sentencia Comisión/Reino Unido, citada en la nota 19, especialmente el apartado 51. Véanse también mis conclusiones presentadas en ese mismo asunto, punto 52.

38. La exposición de motivos de la propuesta de una Sexta Directiva afirma que «con vistas a simplificar la administración o a combatir el fraude (por ejemplo, la división de un operador económico en varios sujetos pasivos para poder beneficiarse de un régimen especial), los Estados miembros no estarán obligados a tratar como sujetos pasivos a aquellos cuya “independencia” sea exclusivamente un tecnicismo formal».²¹ Los antecedentes legislativos de las disposiciones relativas a los grupos a efectos del IVA no reflejan objetivos diferentes y, a juicio de la Comisión, estos objetivos impiden incluir en esos grupos a las personas que no sean sujetos pasivos.

39. Para comprender la finalidad de la agrupación a efectos del IVA en el contexto más amplio del régimen del IVA, se han de tener en cuenta las repercusiones que los grupos a efectos del IVA tienen en la neutralidad fiscal. Esto exige valorar los efectos prácticos del registro de un grupo a efectos del IVA. Este aspecto resulta de interés, pues dichos efectos pueden perfectamente aportar los motivos para que los operadores económicos se integren en un grupo a efectos del IVA, siempre que la legislación nacional aplicable les conceda esta opción.²²

C. La opción de agrupación a efectos del IVA en el más amplio contexto del régimen del IVA

40. La creación de un grupo a efectos del IVA da lugar a un único sujeto pasivo a efectos del IVA que es, en todos los aspectos, comparable a un sujeto pasivo consistente en una sola entidad. Con independencia de su carácter de régimen especial, una normativa sobre grupos a efectos del IVA ni introduce limitaciones ni amplía los derechos del sujeto pasivo establecidos en el artículo 9 de la Directiva IVA.

41. El régimen del IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad si se dan dos condiciones: que el impuesto se recaude con la mayor generalidad posible y que su ámbito de aplicación abarque todas las fases de producción y distribución de bienes y la prestación de servicios.²³ El régimen del IVA debe ser neutral para la competencia, de manera que en el territorio de un Estado miembro bienes y servicios similares soporten la misma carga tributaria, con independencia de la extensión de las cadenas de producción y de distribución.²⁴ Cuando funciona óptimamente, esta denominada neutralidad fiscal no ha de afectar ni a la competencia ni a las decisiones que los operadores económicos toman al organizar sus actividades, como la forma jurídica o la estructura organizativa.²⁵

42. La constitución de un grupo a efectos del IVA inicia la responsabilidad fiscal del grupo y pone fin a la responsabilidad fiscal separada de aquellos de sus miembros que eran sujetos pasivos a efectos del IVA antes de unirse al grupo.²⁶ El tratamiento a efectos del IVA de las operaciones del grupo con entidades externas, tanto prestaciones recibidas como realizadas, se puede comparar al tratamiento a efectos del IVA que recibe un sujeto pasivo individual que opera de forma individual. Las operaciones entre los miembros del grupo, que, por tanto, se quedan dentro del grupo, se consideran realizadas por el grupo para sí mismo. En consecuencia, las operaciones internas del grupo no existen a efectos del IVA.

21 — Véase la exposición de motivos a la propuesta de la Sexta Directiva del IVA, COM(73) 950, de 20 de junio de 1973.

22 — La aplicación práctica de la opción de agrupación a efectos del IVA es diversa: en algunos Estados miembros que la han introducido es obligatoria para las personas que cumplen los requisitos; en otros es voluntaria.

23 — Véase el quinto considerando de la Directiva IVA.

24 — Véase el séptimo considerando de la Directiva IVA.

25 — Terra, B., y Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012 p. capítulo 7.3.

26 — Véanse la sentencia Ampliscientifica y Amplifin, citada en la nota 7, apartados 19 y 20.

43. Cuando un grupo actúa conforme a las reglas del régimen del IVA, no se están ampliando los derechos de deducción del IVA de las personas pertenecientes al grupo.²⁷ Este derecho sigue siendo aplicable sólo a las prestaciones realizadas por el grupo para las actividades sujetas al IVA. Los miembros del grupo tampoco tienen derecho a deducirse el IVA por prestaciones realizadas para actividades exentas del impuesto.

D. La finalidad de la normativa sobre grupos a efectos del IVA

44. En vista de la finalidad y el contexto de la agrupación a efectos del IVA que he esbozado anteriormente, no puedo estar de acuerdo con el argumento de la Comisión de que se han de excluir de ella a las personas que no son sujetos pasivos. Y he llegado a esta conclusión por las razones siguientes.

45. La existencia de un grupo a efectos del IVA no genera beneficios económicos cuando se realiza una adquisición para actividades sujetas al IVA, pues el comprador puede deducir el impuesto soportado. En tal situación, en principio es irrelevante si la adquisición se hace dentro del grupo sin soportar IVA o fuera del grupo soportando IVA. Sin embargo, como las operaciones internas de un grupo son irrelevantes a efectos del IVA, la agrupación puede comportar ventajas de tesorería para los operadores económicos con respecto a las actividades que sí están sujetas al IVA.

46. En ciertas situaciones, los miembros de un grupo a efectos del IVA pueden obtener beneficios económicos por pertenecer a él.²⁸ Esto, a mi parecer, no es sino una consecuencia inevitable de la decisión básica de política tributaria de un Estado miembro de permitir la agrupación a efectos del IVA.

47. Por ejemplo, la pertenencia a un grupo puede ser beneficiosa en una situación en la que el miembro que realice una compra sujeta al IVA no tenga derecho, debido al carácter exento de su actividad, a deducir total o parcialmente el impuesto soportado. Si dicho miembro compra a un proveedor externo al grupo, deberá soportar el IVA, pero si realiza la compra a otro miembro del grupo, no deberá soportarlo.

48. Cuando un operador económico no está facultado para deducir el IVA soportado en una compra, puede ser económicamente ventajoso para él producir los bienes o servicios por sí mismo. Por ejemplo, un banco que no pueda deducir el IVA puede salir económicamente beneficiado si produce internamente los servicios informáticos que precisa para su actividad bancaria en lugar de comprárselos a un tercero. Sin embargo, si dispone de la posibilidad de pertenecer a un grupo a efectos del IVA, puede externalizar su abastecimiento de servicios informáticos a una filial que pertenezca al grupo y obtendrá la misma ventaja.

49. En consecuencia, la responsabilidad por IVA puede tener y tiene efectos en la estructura y el funcionamiento de las actividades económicas. Pero la agrupación a efectos del IVA permite a los Estados miembros mitigar la influencia del IVA en la forma de organización de los operadores económicos, y puede hacerlo reduciendo la diferencia de coste entre producir un servicio internamente y comprarlo a un proveedor dependiente con personalidad jurídica diferente. Por lo tanto, la agrupación a efectos del IVA favorece la neutralidad fiscal al posibilitar unas estructuras empresariales adecuadas sin consecuencias negativas en cuanto a la sujeción al IVA. Asimismo, la

27 — Un resumen del sistema de deducción se encuentra en la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Tóth (C-324/11), apartado 25 y jurisprudencia citada

28 — Véase la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo referente a la posibilidad de formar grupos de IVA, prevista en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [COM(2009) 325 final], páginas 11 y 12.

posibilidad de incluir a personas que no sean sujetos pasivos como miembros de un grupo a efectos del IVA sitúa a las estructuras empresariales que eligen tal opción en la misma posición que otras estructuras empresariales. Un ejemplo lo tenemos en los grupos de empresas en los que la sociedad holding posee participaciones mayoritarias en todas las demás empresas del grupo.

50. No olvidemos que es la actividad y no la forma jurídica lo que define la condición de sujeto pasivo a efectos del IVA. Las actividades de los miembros de un grupo a efectos del IVA deben ser examinadas para determinar el efecto práctico de la agrupación en cuanto a la neutralidad fiscal.

51. Por ejemplo, en principio, el carácter sujeto o no sujeto de las actividades de una sociedad holding jurídicamente independiente no depende de si pertenece o no a un grupo a efectos del IVA.²⁹ Sin embargo, una sociedad holding que pertenezca a un grupo a efectos del IVA puede adquirir bienes y servicios sujetos al IVA sin tener que pagarlo, cosa que no puede hacer una sociedad holding no perteneciente a un grupo a efectos del IVA. Esta pertenencia a un grupo permite a una persona que no sea sujeto pasivo convertirse en una entidad sujeta al régimen del IVA de la Unión Europea.

52. Sin embargo, yo no considero una anomalía que personas que no son sujetos pasivos puedan pertenecer a un grupo a efectos del IVA. Esto se debe a que cualquier sujeto pasivo puede emprender actividades incluidas en el ámbito de aplicación del IVA y actividades no incluidas en él.³⁰ A este respecto no se puede diferenciar entre un sujeto pasivo ordinario y un grupo a efectos del IVA.

53. Por lo tanto, desde el punto de vista de la neutralidad fiscal, la inclusión de personas que no son sujetos pasivos en grupos a efectos del IVA resulta irrelevante para la realización de los objetivos del régimen de agrupación a efectos del IVA. Además, en mi opinión, una situación en la que una persona que no es sujeto pasivo se beneficia económicamente de realizar compras libres del IVA dentro de un grupo a efectos del IVA no difiere de la situación en la que un sujeto pasivo que realiza actividades exentas del IVA, gracias a su pertenencia a un grupo a efectos del IVA, puede adquirir dentro del grupo prestaciones gravadas sin tener que pagar el IVA.

54. En conclusión, considero que el objetivo de la agrupación a efectos del IVA que contempla el régimen del IVA no fundamenta la tesis de que las personas que no son sujetos pasivos no pueden incluirse en grupos a efectos del IVA con arreglo al artículo 11 de la Directiva IVA.

VII. Conclusión

55. Por las razones que anteceden, propongo al Tribunal de Justicia que declare que, al permitir que personas que no son sujetos pasivos sean miembros de un grupo a efectos del IVA, Irlanda no ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a los artículos 9 y 11 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. En consecuencia, procede desestimar el recurso de la Comisión y condenar a la Comisión a cargar con sus costas y a los Estados miembros coadyuvantes a cargar con sus propias costas.

29 — Sentencia Polysar Investments Netherlands, citada en la nota 8, apartados 15 a 17.

30 — Véanse las sentencias de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, Rec. p. I-4295), y de 13 de marzo de 2008, Securenta (C-437/06, Rec. p. I-1597), apartado 26. «De las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente resulta que Securenta realiza tres tipos de actividades, a saber, en primer lugar, actividades no económicas, no incluidas dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva; en segundo lugar, actividades económicas, incluidas, por consiguiente, en el ámbito de aplicación de dicha Directiva, pero exentas del IVA, y, en tercer lugar, actividades económicas gravadas. Por tanto, en ese contexto, se plantea la cuestión de si (y, en su caso, en qué medida) tal sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado por gastos que no pueden vincularse a actividades determinadas por las que se repercute el impuesto.»