



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL  
SRA. LAILA MEDINA  
presentadas el 13 de enero de 2022<sup>1</sup>

**Asunto C-141/20**

**Finanzamt Kiel**

**contra**

**Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — IVA — Grupos a efectos del IVA — Consideración de un miembro de un grupo a efectos del IVA como sujeto pasivo — Actividad económica realizada con carácter independiente — Sentencia Larentia + Minerva (C-108/14 y C-109/14)»

1. La presente petición de decisión prejudicial del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) se refiere a la interpretación de los artículos 4, apartados 1 y 4, y 21, apartados 1, letra a), y 3, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo.<sup>2</sup> Se ha planteado en el marco de un litigio entre Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (en lo sucesivo, «NGD») y el Finanzamt Kiel (Oficina Tributaria de Kiel, Alemania; en lo sucesivo, «Finanzamt»), relativo a la consideración como sujeto pasivo de un grupo de entidades a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

2. Los grupos de IVA son una ficción jurídica a efectos del impuesto con arreglo a la Sexta Directiva que permite que tales grupos tengan un tratamiento idéntico al de un único sujeto pasivo registrado a efectos del IVA independientemente. Están concebidos con el fin de simplificar el cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA (es decir, de facilitar la declaración del impuesto de los grupos de sociedades, que pueden, de este modo, presentar una única declaración consolidada del impuesto que abarque las actividades de todos los miembros del grupo) y luchar contra los abusos fiscales. Además, el IVA no se contabiliza en las entregas de bienes y prestaciones de servicios intragrupo.

3. Sin embargo, el régimen alemán que regula los grupos a efectos del IVA se ha descrito en la doctrina comparándolo con los cuentos de los hermanos Grimm: «[este régimen] recuerda a [una de las] manzanas envenenadas que le daba la reina malvada a la dulce Blancanieves. Aunque se haya concebido como una medida simplificadora, las agrupaciones a efectos del IVA se han

<sup>1</sup> Lengua original: inglés.

<sup>2</sup> Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000 (DO 2000, L 269, p. 44) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

convertido en uno de los principales objetivos de las inspecciones de las autoridades fiscales alemanas, [...] dando lugar a innumerables litigios [...] y acarreando un sinnúmero de trabas burocráticas a los contribuyentes que, muchas veces, se encuentran perdidos al preguntarse si su supuesto grupo a efectos del IVA tiene posibilidades de resistir una inspección».<sup>3</sup>

4. Las presentes conclusiones deben entenderse conjuntamente con las que presento en un procedimiento paralelo en el asunto C-269/20, Finanzamt T, en particular porque el alcance de la primera cuestión prejudicial planteada por la Sala XI del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) en el caso de autos se corresponde con la primera cuestión prejudicial de la Sala V del mismo órgano jurisdiccional en el asunto C-269/20.

## I. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

5. La Sexta Directiva fue sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por la Directiva 2006/112/CE del Consejo.<sup>4</sup> Aquella sigue siendo aplicable *ratione temporis* a los hechos del litigio principal.

6. El artículo 4 de la Sexta Directiva, titulado «Sujetos pasivos», disponía:

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

[...]

4. El término “con carácter independiente”, que se utiliza en el apartado 1, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

Sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, 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.

[...]»

7. El artículo 21 de la Sexta Directiva, que lleva por título «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público», disponía, concretamente:

«1. En operaciones de régimen interior, serán deudores del impuesto sobre el valor añadido:

a) los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos previstos en las letras b) y c).

<sup>3</sup> Müller-Lee, J., Imhof, P., «VAT group requirements: a German fairy tale», *International Tax Review*, 2014, p. 48. Sobre los grupos de entidades a efectos del IVA en general, véase: Pfeiffer, S., «VAT Grouping from a European Perspective», *IBFD Doctoral Series*, vol. 34, 2015.

<sup>4</sup> Directiva de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

[...]

3. En las situaciones a que se refieren los apartados 1 y 2, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del mismo.

[...]»

## **B. Derecho nacional**

8. El artículo 2 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «UStG»), titulado «Empresarios, empresas», dispone lo siguiente:

«1) Será considerado empresario quien ejerza de manera independiente una actividad comercial o profesional. La empresa incluirá el conjunto de la actividad comercial o profesional del empresario. Se entenderá por actividad comercial o profesional toda actividad permanente desarrollada con el fin de obtener ingresos, aun cuando no exista ánimo de lucro o cuando una agrupación de personas ejerza sus actividades únicamente en interés de sus miembros.

2) La actividad comercial o profesional no se ejerce de manera independiente

[...]

2. cuando el conjunto de las circunstancias de hecho muestra que una persona jurídica está integrada en los órdenes financiero, económico y organizativo en la empresa de la entidad dominante (grupo de entidades, «*Organschaft*»). Los efectos del grupo de entidades se limitarán a las prestaciones internas entre las ramas de la empresa sitas en [Alemania]. Esas ramas deberán ser tratadas como una única empresa. Si la dirección del órgano central se encuentra en el extranjero, se considerará empresario la rama de la empresa más importante económicamente en [Alemania].

[...]».

## **II. Hechos que originaron el litigio del procedimiento principal y cuestiones prejudiciales planteadas**

9. Las partes discrepan sobre la existencia, en el año 2005 (en lo sucesivo, «año controvertido»), de un grupo a efectos del IVA constituido por «A» como sociedad dominante y NGD, demandante en el litigio principal, como sociedad dependiente.

10. NGD es una *Gesellschaft mit beschränkter Haftung* (sociedad de responsabilidad limitada) alemana constituida mediante escritura pública de 29 de agosto de 2005. Sus socios son A (al 51 %) y C eV (al 49 %). A es una entidad de Derecho público, y C eV es una asociación registrada. En el año controvertido, E era el administrador único de NGD y, al mismo tiempo, el administrador único de A y miembro de la junta directiva de C eV.

11. Antes de constituirse NGD, se presentaron al Finanzamt dos versiones de sus estatutos al objeto de que este se pronunciase sobre la existencia del grupo de entidades a efectos del IVA entre A y C eV. El Finanzamt informó a NGD de que solo la segunda versión de dichos estatutos

cumplía las condiciones aplicables en materia de integración financiera. Sin embargo, NGD se había creado con arreglo a la primera versión de los estatutos. Hasta 2010 no se elevó a público en escritura notarial y se inscribió en el registro mercantil la segunda versión de los estatutos.

12. Con motivo de una inspección a NGD, el inspector resolvió que en el año controvertido no existía un grupo a efectos del IVA entre NGD y A, ya que no se daba la necesaria integración financiera de NGD en la empresa de A. Aunque A poseía el 51 % del capital de NGD, con arreglo a las disposiciones de los estatutos no disponía de la mayoría de los derechos de voto, por lo que no estaba en situación de imponer sus decisiones a NGD.

13. El 30 de diciembre de 2013, NGD presentó su declaración del IVA correspondiente a 2005, en la que se reservó su posición en cuanto al resultado de cualquier control *a posteriori* sobre si constituía una única entidad a efectos fiscales con A.

14. El Finanzamt, mediante decisión de 30 de mayo de 2014, confirmó el resultado de la inspección y, en consecuencia, levantó la reserva relativa al control *a posteriori*.

15. El 3 de febrero de 2017 el Finanzamt rechazó el recurso administrativo en materia tributaria que había interpuesto NGD por considerarlo infundado, basándose en que no existía un grupo a efectos del IVA formado por NGD y A, puesto que no se daba la integración financiera.

16. Sin embargo, el recurso interpuesto por NGD contra dicha resolución fue estimado por el Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Schleswig Holstein, Alemania) mediante sentencia de 6 de febrero de 2018, por la que se fijó en cero euros el importe del IVA exigido a dicha sociedad. Según dicho órgano jurisdiccional, el requisito de integración financiera con la sociedad dominante A también se cumplía en el caso de la primera versión de los estatutos de NGD, que estaban en vigor en el ejercicio fiscal en cuestión. Por lo tanto, el Finanzamt había considerado erróneamente que no existía grupo de entidades a efectos fiscales. El citado órgano jurisdiccional se remitió a este respecto a los apartados 44 y 45 de la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schifffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496; en lo sucesivo, «sentencia Larentia + Minerva»). En consecuencia, dictaminó que el requisito exigido por el Finanzamt (que la sociedad dominante, además de ser titular de la mayor parte del capital, debía disponer de la mayoría de los derechos de voto en NGD) iba más allá de lo que era necesario para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales.

17. El Finanzamt interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario), esto es, el órgano jurisdiccional remitente.

18. La Sala XI del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) señaló con carácter preliminar que, si el litigio principal se apreciara únicamente a la luz del Derecho nacional aplicable, el recurso de casación estaría fundado, puesto que la calificación como grupo fiscal depende del requisito de integración financiera, que exige que una entidad dominante tenga la mayoría de los derechos de voto. No ha habido ninguna modificación en la legislación con posterioridad a la sentencia Larentia + Minerva, de modo que sigue vigente en el Derecho alemán la exigencia de la relación de autoridad y subordinación entre la entidad dominante y la entidad dependiente, a pesar de la aclaración realizada a ese respecto por el Tribunal de Justicia en la mencionada sentencia.

19. A la luz de estos elementos, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, por una parte, si el sistema alemán de agrupaciones a efectos del impuesto («*Organschaft*») es compatible con el Derecho de la Unión y, concretamente, si es posible que se mantenga la exigencia de integración financiera que establece el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG;<sup>5</sup> y, por otra parte, si una lectura combinada del artículo 4, apartados 1, y 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva puede justificar el régimen alemán de grupos de entidades a efectos fiscales.<sup>6</sup>

20. Por consiguiente, la Sala XI del Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, en relación con el artículo 21, apartados 1, letra a), y 3, de [la Sexta Directiva] en el sentido de que permite a los Estados miembros considerar sujeto pasivo a un miembro del grupo a efectos del IVA («*Organträger*», sociedad dominante) en lugar de al grupo a efectos del IVA («*Organkreis*», grupo que se trata como una única entidad a efectos fiscales)?
- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión: ¿puede invocarse a este respecto el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, en relación con el artículo 21, apartados 1, letra a), y 3, de [la Sexta Directiva]?
- 3) En la comprobación que se ha de realizar conforme a [la sentencia Larentia + Minerva, apartados 44 y 45] para determinar si el requisito de integración financiera que prevé el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la [UStG] constituye una medida admisible, necesaria y adecuada para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra el fraude o la evasión fiscales, ¿se ha de aplicar un criterio estricto o un criterio amplio?
- 4) ¿Debe interpretarse el artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de [la Sexta Directiva] en el sentido de que permite a los Estados miembros, mediante tipificación, considerar a una persona no independiente en el sentido del artículo 4, apartado 1, de [dicha Directiva] cuando dicha persona está integrada financiera, económica y organizativamente en la empresa de otro empresario («*Organträger*», sociedad dominante) de tal manera que la sociedad dominante puede imponerle su voluntad y evitar así que dicha persona pueda formarse una voluntad contraria a la suya?».

### III. Análisis

21. Atendiendo a la petición del Tribunal de Justicia, me ocuparé únicamente de las cuestiones prejudiciales primera y cuarta.

#### A. Exposición sucinta de las alegaciones de las partes

22. Han presentado observaciones escritas NGD, los Gobiernos alemán e italiano y la Comisión Europea.

<sup>5</sup> Estas preguntas son el objeto de las tres primeras cuestiones prejudiciales.

<sup>6</sup> Esta pregunta se plantea en la cuarta cuestión prejudicial.

## **1. Sobre la primera cuestión prejudicial**

23. NGD sostiene que el órgano jurisdiccional remitente ha señalado con acierto que el examen llevado a cabo en los apartados 45 y 46 de la sentencia Larentia + Minerva (a fin de determinar si la condición de integración financiera que establece el Derecho alemán constituye una medida necesaria y adecuada para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas abusivas o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales) resulta pertinente solo en la medida en que el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG no sea contrario al Derecho de la Unión (al establecer una excepción nacional al Derecho de la Unión cuando designa al sujeto pasivo). Si se aceptara este planteamiento, el recurso de casación interpuesto por el Finanzamt debería desestimarse de entrada, por ser la mencionada disposición incompatible con el Derecho de la Unión.

24. Por su parte, el Gobierno alemán impugna la admisibilidad de la primera cuestión prejudicial. Alega que carece de pertinencia en la resolución del litigio principal, que se refiere, en esencia, a la existencia o no de una integración financiera suficiente entre NGD y la sociedad dominante A.

25. Con carácter subsidiario, dicho Gobierno formula alegaciones tanto en relación con la cuestión referida a la conformidad con el Derecho de la Unión del régimen nacional de grupos de entidades a efectos del IVA («*Organschaft*») como con la relativa a la legalidad de dicho régimen, en cuanto este designa a un miembro del grupo en particular como único sujeto pasivo que representa a dicho grupo.

26. En cuanto a la primera cuestión mencionada en el punto anterior, el régimen alemán de entidad fiscal única que establece el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG se corresponde en todos los aspectos con el previsto en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, en relación con su artículo 21, apartados 1, letra a), y 3, con arreglo a cuyo tenor todos los miembros del grupo a efectos del IVA deben ser considerados un único sujeto pasivo y deben presentar una declaración común del impuesto. El hecho de que, con arreglo al Derecho nacional, no sea el propio grupo de entidades a efectos del IVA, sino su entidad dominante, quien desempeñe tales funciones no entraña consecuencias en cuanto a su adecuación al Derecho de la Unión.

27. En lo que respecta a la segunda cuestión del punto 25 de las presentes conclusiones, el Gobierno alemán señala que la introducción del régimen de imposición de grupos de IVA es facultativa para los Estados miembros y que las disposiciones específicas aplicables al funcionamiento de dicho régimen se dejan a la discreción de estos.

28. Según alega, esta postura queda corroborada asimismo por los trabajos preparatorios de la Sexta Directiva. Por otra parte, la designación de la sociedad dominante como sujeto pasivo único es adecuada dado que, en su calidad de organismo jerárquicamente superior, es la única entidad capaz de garantizar el cumplimiento efectivo de las obligaciones fiscales de todo el grupo. Sea como fuere, no existe ninguna diferencia en la carga fiscal si se designa como sujeto pasivo único al grupo de entidades a efectos del IVA o a su sociedad dominante.

29. El Gobierno italiano alega, fundamentalmente, que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros considerar como un solo sujeto pasivo a una entidad aisladamente aun cuando se halle

estrechamente vinculada a otras sociedades en los órdenes financiero, económico y de organización, cuando ello esté justificado por consideraciones relativas al objetivo de prevenir la evasión y el fraude fiscales.

30. La Comisión considera, esencialmente, que, si bien la sociedad dominante de un grupo de entidades a efectos del IVA puede ser el sujeto pasivo y el único interlocutor de dicho grupo, la exigencia de la normativa alemana de que la entidad dominante deba disponer de la mayoría de los derechos de voto en dicho grupo es contraria al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

## ***2. Sobre la cuarta cuestión prejudicial***

31. NGD considera que debe darse una respuesta negativa a la cuarta cuestión prejudicial, esto es, que la Sexta Directiva no permite a los Estados miembros, mediante tipificación, considerar que determinadas unidades no son independientes cuando están integradas en la sociedad dominante de un grupo de entidades a efectos del IVA en los órdenes financiero, económico y de organización.

32. El Gobierno alemán alega, con carácter principal, que la cuarta cuestión prejudicial tampoco es admisible, ya que no permite extraer conclusiones sobre si se cumple el requisito de integración financiera en una situación en la que, como en el litigio principal, la sociedad dominante, pese a disponer de una mayoría en el capital, no dispone de la mayoría de los derechos de voto. Por lo tanto, en su opinión, la cuestión no es decisiva para la resolución del litigio principal.

33. Con carácter subsidiario, alega que, en caso de que el Tribunal de Justicia declare la admisibilidad esta cuestión, debería responder en sentido afirmativo. La razón es que el artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros, mediante tipificación, considerar a una entidad como no independiente en el sentido del artículo 4, apartado 1, de dicha Directiva, cuando dicha entidad está integrada financiera, económica y organizativamente en la sociedad dominante de tal manera que esta última puede ejercer su voluntad sobre la primera e impedir que dicha entidad actúe por cuenta propia. El Gobierno alemán añade, en este contexto, que los Estados miembros disponen de un cierto margen de apreciación a la hora de determinar el grado de independencia de que goza una entidad en el ejercicio de una actividad económica al transponer esta disposición.

34. El Gobierno italiano alega, en esencia, que la cuarta cuestión prejudicial es inadmisibile, ya que no guarda relación con el contexto fáctico del asunto principal. No obstante, en el supuesto de que se admitiese, opina que debe responderse que no cabe considerar que el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva se opone a que se considere sujeto pasivo una entidad que realiza actividades económicas de forma jurídicamente independiente, aun cuando se halle estrechamente vinculada a otra en los órdenes financiero, económico y organizativo, de modo que se cree una situación de dependencia o de integración económica en relación con dicha entidad.

35. La Comisión, que ha abordado todas las cuestiones prejudiciales conjuntamente, no ha formulado observaciones por separado sobre esta cuestión.

## B. Apreciación

### 1. Admisibilidad

36. El Gobierno alemán impugna la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales primera y cuarta (véanse los puntos 24 y 32 de las presentes conclusiones), en tanto que el Gobierno italiano sostiene que la cuarta cuestión prejudicial es inadmisibile.

37. En mi opinión, estos argumentos deben ser rechazados. Por un lado, las respuestas a las cuestiones prejudiciales son manifiestamente necesarias para la resolución del litigio principal. Por otro, el hecho de que dos salas del mismo órgano jurisdiccional, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario; la Sala XI en el caso de autos y la Sala V en el asunto C-269/20) hayan referido interpretaciones diametralmente distintas de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva<sup>7</sup> pone de manifiesto que existe una necesidad real de que el Tribunal de Justicia proporcione orientaciones sobre dichas disposiciones. Ello se refleja también en la significativa divergencia (concretamente, en cuanto a la forma en que debe aplicarse en la legislación nacional el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva) de la jurisprudencia nacional de estas dos salas de tan alta instancia. Este aspecto se subraya igualmente en la doctrina citada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) en estas dos remisiones prejudiciales.

### 2. Sobre el fondo

38. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 21, apartados 1, letra a), y 3, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que los Estados miembros consideren como sujeto pasivo a efectos del impuesto no al propio grupo a efectos del IVA («*Organkreis*»), sino a uno de sus miembros, en concreto, a la entidad dominante del grupo («*Organträger*»).

39. Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros, mediante tipificación, considerar determinadas entidades como no independientes, cuando dichas entidades están integradas financiera, económica y organizativamente en la sociedad dominante de ese grupo.

40. Procede examinar conjuntamente ambas cuestiones prejudiciales, cuyos aspectos subyacentes analizaré en tres fases. En la primera, expondré los requisitos que establece el Derecho de la Unión para la creación de los grupos a efectos del IVA. En la segunda, abordaré las normas relativas a la condición del grupo a efectos del IVA y de sus miembros una vez que este se ha constituido y está operativo, incluidas sus obligaciones ante la Administración tributaria, y cuál de los miembros del grupo es el obligado tributario deudor del impuesto. Concluiré con la fase tercera, en la que examinaré si el Gobierno alemán puede establecer una excepción a las normas del Derecho de la Unión en materia de grupos a efectos del IVA.

<sup>7</sup> Véase, entre otros muchos, Geraats, M., «Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft — zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 — C-868/19», *Steuernachrichten*, n.º 3, 2021, p. 87.

### **a) Observaciones preliminares**

41. De acuerdo con las sólidas conclusiones del órgano jurisdiccional remitente en su resolución de remisión, el razonamiento seguido para justificar la existencia de un grupo fiscal en Alemania está vinculado conceptual e históricamente, así como desde el punto de vista del régimen general de la legislación alemana, a la característica de la independencia en el ejercicio de una actividad económica.

42. Durante años, se han planteado muy serias dudas sobre la conformidad con la Sexta Directiva de las disposiciones pertinentes de la UStG, tanto en la jurisprudencia de los tribunales alemanes<sup>8</sup> como en el análisis doctrinal;<sup>9</sup> dudas que, como mostraré en mis conclusiones, están justificadas.

43. Parte de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que es pertinente en el presente asunto se refiere al artículo 11 de la Directiva 2006/112, habida cuenta de que la redacción del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se corresponde con dicha disposición.

44. Con carácter preliminar, debe recordarse que, para determinar el alcance de una disposición del Derecho de la Unión, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y sus finalidades.<sup>10</sup>

### **b) Primera fase: Los requisitos establecidos en el Derecho de la Unión para los grupos a efectos del IVA**

45. El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva está redactado de la manera siguiente: «Sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, 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».

46. La orientación que ofrece a los Estados miembros, en general, la Sexta Directiva en cuanto a la manera de aplicar en sus legislaciones nacionales el régimen de entidades a efectos del IVA es ciertamente limitada. Muchos aspectos se dejan a la discreción de los Estados miembros, lo que acarrea el riesgo de obstaculizar la aplicación uniforme del IVA en toda la Unión Europea. La Directiva 2006/112 no ha mejorado esta situación. De hecho, se han observado considerables divergencias entre los Estados miembros.<sup>11</sup>

<sup>8</sup> Véase Geraats, M., *op. cit.*, p. 87. Esto se refleja en cierta medida en los procedimientos prejudiciales que dieron origen a la sentencia Larentia + Minerva y a la sentencia de 15 de abril de 2021, M-GmbH (C-868/19, EU:C:2021:285; en lo sucesivo, «sentencia M-GmbH»).

<sup>9</sup> El órgano jurisdiccional remitente cita a Birkenfeld, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, pp. 120 y 126. Por mi parte, puedo citar también a Stadie, en Rau/Dürrwächter (eds.), *Umsatzsteuergesetz*, § 2, julio de 2011, apartados 915 y 993; Reiss, en Reiss/Kraeusel/Langer, *UStG*, § 2 *UStG*, apartados 98.6 y 98.17; Klenk, en Sölch/Ringleb, *UStG*, § 2 *UStG*, apartado 89; Korn, en Bunjes, *UStG*, § 2 *UStG*, 2013, apartado 110; Scharpenberg, en Hartmann/Metzenmacher, *UStG*, § 2 *UStG*, apartado 325; Radeisen, en Schwarz/Widmann/Radeisen, *UStG*, § 2 *UStG*, 2011, apartado 179; Meyer, en Offerhaus/Söhn/Lange, *UStG*, § 2 *UStG*, 2011, apartado 64; Korf, *MwStR*, 2016, p. 257, y Lange, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2016, pp. 297, 299 y 302. Véase también Rust, M., *Neue und wiederkehrende Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Organshaft*, Sächsischer Steuerkreis, 2021.

<sup>10</sup> Sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669), apartado 23 y jurisprudencia citada.

<sup>11</sup> Véase Gryziak, B., «VAT Groups and the Right of Deduction across the European Union — Review and Analysis», *International VAT Monitor*, vol. 32, 2021, p. 205. 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 [antiguo artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva] relativa al sistema común del [IVA] [COM(2009) 325 final].

47. Concretamente, por lo que respecta a la normativa alemana (la UStG), el problema esencial que plantea es que, en virtud de la Sexta Directiva, las sociedades independientes que se hallan firmemente vinculadas entre sí a efectos del IVA no pierden su condición de sujetos pasivos por el mero hecho de ese vínculo. El concepto de grupo a efectos del IVA no implica en absoluto que cada uno de los sujetos pasivos que lo componen sea sustituido por un único miembro del mismo.

### **1) Contexto y términos de las disposiciones controvertidas**

48. El Tribunal de Justicia ya ha precisado que «los términos empleados en el artículo 4, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva y el artículo 9, apartado 1, de la [Directiva 2006/112], y en especial el término “quienes”, dan al concepto de “sujeto pasivo” una definición muy amplia centrada en la independencia en el ejercicio de una actividad económica, en el sentido de que se deberá considerar sujetos pasivos del IVA a todas las personas físicas y jurídicas, tanto públicas como privadas, incluso entidades carentes de personalidad jurídica, que se ajusten objetivamente a los criterios enunciados en esa disposición».<sup>12</sup>

49. Además, la persona de que se trate debe actuar en nombre propio, por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad, y soportar el riesgo económico de su actividad con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización.<sup>13</sup>

50. Asimismo, el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva establece que se consideran «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, sus actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

51. Dado que tanto el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva como el artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de esta definen el alcance de la expresión «realicen con carácter independiente [...] actividades económicas»,<sup>14</sup> la referencia al concepto de grupo a efectos del IVA del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo exige que se interprete este concepto en el sentido de que concreta el de realización de las actividades económicas con carácter independiente.

52. En otras palabras, el artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva define con mayor precisión la expresión «con carácter independiente» y a continuación se refiere, en su párrafo segundo, al concepto de grupo a efectos del IVA, cuya aplicación se ha conferido a los Estados miembros en virtud de su poder discrecional de ejecución.

53. La inclusión del concepto de grupo a efectos del IVA en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva exige que dicho concepto se interprete, de manera coherente con el régimen general de dicha Directiva, en el sentido de hacer tangible el concepto de independencia. Con arreglo al artículo 4, apartado 4, de esa misma Directiva, las personas jurídicamente independientes pueden considerarse de forma conjunta como un solo sujeto pasivo en una situación en la que, de otro modo, la obligación tributaria no podría justificarse en virtud del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva debido a la ausencia de un vínculo suficiente entre dichas personas.

<sup>12</sup> Sentencia de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros (C-340/15, EU:C:2016:764), apartado 27 y jurisprudencia citada. El subrayado es mío.

<sup>13</sup> Véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de enero de 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), apartado 18, y de 18 de octubre de 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615), apartado 23.

<sup>14</sup> El subrayado es mío.

54. Es preciso llevar a cabo a continuación una comparación de las redacciones de las disposiciones pertinentes de la UStG y las de la Sexta Directiva.

55. Por lo que respecta al artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG, esta disposición no tiene en cuenta el hecho de que el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva no establece requisitos adicionales relativos a la condición de sujeto pasivo de los distintos miembros del grupo a efectos del IVA. Además, el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva no exige que el miembro que actúe en nombre y por cuenta del grupo sea únicamente una sociedad matriz que disponga tanto de una mayoría en el capital como de una mayoría de los derechos de voto, ni, en realidad, ningún otro requisito relacionado con su capacidad jurídica, su titularidad o los derechos inherentes a la propiedad de una persona jurídica.

56. El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva establece que «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».

57. En tanto que el artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG establece que «la actividad comercial o profesional no se ejerce de manera independiente [...] 2. cuando el conjunto de las circunstancias de hecho muestra que una *persona jurídica* [i] está *integrada* en los órdenes financiero, económico y organizativo [ii] en la *empresa de la entidad dominante* [iii] (grupo de entidades, «*Organschaft*»). Los efectos del grupo de entidades se limitarán a las prestaciones internas entre las ramas de la empresa sitas en [Alemania]. Esas ramas deberán ser tratadas como una única empresa. [...]»<sup>15</sup>

58. Es evidente que la medida nacional alemana de transposición de la Sexta Directiva resulta excesivamente restrictiva, pues dispone que el grupo a efectos del IVA (y, como consecuencia de la misma transposición, la entidad dominante) es el único sujeto pasivo, mientras que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva es más general, ya que solo permite considerar como un único sujeto pasivo, a efectos del IVA, a las personas que son independientes, pero que están vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

59. En efecto, el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva está redactado en los términos siguientes: «cada Estado miembro quedará facultado para *considerar como un solo sujeto pasivo [iii] a las personas [i]* establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen *firmemente vinculadas entre sí [ii]* en los órdenes financiero, económico y de organización».<sup>16</sup>

60. El análisis textual revela las diferencias entre: «una persona jurídica» y «una persona» [i];<sup>17</sup> entre «*integración* de una sociedad dependiente en la entidad dominante» y «entidades jurídicas independientes estrechamente *vinculadas* entre sí» [ii], y entre «únicamente la entidad dominante» y «grupo a efectos del IVA» como único sujeto pasivo [iii].

61. Cada uno de los tres elementos de la comparación anterior entre las disposiciones de la normativa alemana y la redacción de la Sexta Directiva muestran que la UStG va más allá de lo que establece la Sexta Directiva.

<sup>15</sup> El subrayado es mío.

<sup>16</sup> El subrayado es mío.

<sup>17</sup> Véase la sentencia Larentia + Minerva, apartados 45 y 46.

62. A este respecto, resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que los Estados miembros tienen libertad para hacer uso de la facultad que les confiere el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, incluida la posibilidad de establecer ciertos requisitos y modalidades en el caso de los grupos de entidades a efectos del IVA, siempre que estos no alteren sustancialmente las características del concepto de grupo a efectos del IVA<sup>18</sup> ni la finalidad de esa disposición.<sup>19</sup> Cabe establecer una analogía con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,<sup>20</sup> en el sentido de que, al transponer la Sexta Directiva y definir las disposiciones para dar efecto a los derechos que los grupos de IVA y las personas pueden derivar del artículo 4, apartado 4, de dicha Directiva, la legislación de los Estados miembros no puede tener como consecuencia privar de tales derechos a determinados grupos a efectos del IVA o a determinadas personas que, por lo demás, cumplen los correspondientes requisitos conforme a la Directiva (como, de hecho, es el caso de las personas de que se trata en el presente asunto y en el asunto C-269/20). Como ha señalado la doctrina, los Estados miembros deben tener en cuenta el alcance de la libertad legislativa restante que se les concede en virtud de dicha Directiva a la hora de aplicar la opción de los grupos a efectos del IVA a fin de no sobrepasarla.<sup>21</sup>

63. En efecto, el hecho de que la UStG y la jurisprudencia nacional son demasiado restrictivas ya se ha puesto de manifiesto en otra situación relativa a los grupos a efectos del IVA: con posterioridad a que se le remitiera el presente asunto, el Tribunal de Justicia ha tenido la oportunidad de pronunciarse en el sentido de que la UStG impedía ilícitamente que las sociedades personalistas —que no eran únicamente personas integradas financieramente en la empresa de la entidad dominante— fueran miembros de un grupo a efectos del IVA. Este fue el objeto de la sentencia M-GmbH.

***c) Segunda fase: Disposiciones relativas a la condición del grupo a efectos del IVA y de sus miembros una vez que se haya constituido y opere, incluidas las obligaciones del grupo ante la Administración tributaria***

64. De las disposiciones de la Sexta Directiva relativas a la condición del grupo a efectos del IVA y de sus miembros se desprende que los sujetos pasivos pertenecientes a un grupo de IVA siguen siendo también sujetos pasivos a título individual. Las obligaciones en materia del impuesto incumben a cada persona de forma independiente (es decir, al margen del ámbito del grupo). El grupo a efectos del IVA previsto en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva tiene como único objetivo simplificar el tratamiento del impuesto. En la práctica, a la autoridad fiscal se le presenta una única declaración de IVA correspondiente al conjunto de las declaraciones individuales de cada contribuyente perteneciente al grupo.

<sup>18</sup> Véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506), apartado 34, y de 5 de julio de 2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423), apartado 34.

<sup>19</sup> Sterzinger, C., «Notwendige Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in einen Organkreis», *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, p. 139.

<sup>20</sup> Véase, por analogía, la sentencia de 26 de junio de 2001, BECTU (C-173/99, EU:C:2001:356), apartados 52 y ss.

<sup>21</sup> Korf, R., «Organschaft — quo vadis?», *Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht*, 2008, p. 179.

### 1) Antecedentes legislativos

65. En el punto 2 (referido al artículo 2 tal como figuraba en la propuesta) del anexo A de la Propuesta de la Comisión<sup>22</sup> que condujo a la adopción de la Segunda Directiva,<sup>23</sup> el legislador de la Unión estableció que, en virtud de dicha Directiva, los regímenes de agrupaciones de entidades a efectos del IVA no debían equipararse a la falta de independencia.

66. En este punto se indica que «la expresión “por cuenta propia” tiene por objeto, en particular, excluir la imposición de los asalariados vinculados a su empresario por un contrato de trabajo, incluidas las personas que trabajan en su propio domicilio. Esta redacción también permite a los Estados miembros considerar a las personas que son independientes desde el punto de vista jurídico, pero que se hallan vinculadas en los órdenes financiero, económico y de organización, no como contribuyentes individuales, sino como un único contribuyente. No obstante, el Estado miembro que se proponga adoptar dicho tratamiento deberá realizar las consultas previstas en el artículo 13».

67. Ciertamente es que, en el momento de la adopción de la Segunda Directiva, se trataba de legitimar, en el marco del Derecho de la Unión, normativas de los Estados miembros como el régimen alemán relativo a las entidades únicas a efectos fiscales, con el fin de evitar la necesidad de tener que crear el concepto de grupo a efectos del IVA en el Derecho alemán.

68. La mencionada propuesta de Segunda Directiva de la Comisión exponía, en «*Ad* artículo 2», que:

«En virtud de la legislación actualmente en vigor en determinados Estados miembros, las personas que gocen de independencia jurídica pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización tendrán la consideración de único sujeto pasivo, por lo que las operaciones intragrupo no constituyen, en general, operaciones gravadas. A la luz de lo anterior, las empresas que constituyen una “*Organschaft*” se encuentran en idéntica situación tributaria que una empresa integrada que constituya una única persona jurídica.

Debe recordarse en este punto que, si se aplica correctamente el sistema del IVA, el régimen fiscal mencionado no ofrece ventajas competitivas con respecto a un sistema fiscal que considere a los miembros de una “*Organschaft*” como sujetos pasivos independientes.

En tales circunstancias, no parece haber mayor inconveniente en que algunos Estados miembros sigan considerando a una “*Organschaft*” como único sujeto pasivo, al tiempo que otros procedan de forma distinta. No obstante, en el primer supuesto, el Estado miembro en cuestión deberá mantener consultas previas al objeto de que se examine el régimen recomendado en cuanto a que no distorsione la competencia entre Estados miembros [COM(65) 144 final, pp. 7 y 8].»

69. La Segunda Directiva fue sustituida posteriormente por la Sexta Directiva, siendo aún válidos los anteriores razonamientos (como lo siguen siendo también en el caso de la Directiva 2006/112, que a su vez sustituyó a la Sexta Directiva).

<sup>22</sup> Propuesta de una Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios sobre la estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido (presentada por la Comisión al Consejo) [COM(1965) 144 final].

<sup>23</sup> 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 71, p. 1303; EE 09/01, p. 5).

70. De los antecedentes legislativos del artículo 4 de la Sexta Directiva se desprende inequívocamente que el concepto de grupos a efectos fiscales no supone que sus miembros dejen de ejercer actividades económicas independientes, y que el apartado 1 de dicho artículo no se opone a que una sociedad siga siendo sujeto pasivo del IVA aunque sea dependiente o propiedad de otra.

## 2) *Ejemplo práctico de grupo a efectos del IVA*

71. A este respecto, puede resultar instructivo un ejemplo simplificado de grupo a efectos del IVA formado por solo dos miembros que ha presentado la Comisión. La empresa A controla a la empresa B; B adquiere bienes de terceros sujetos pasivos por importe de 100 euros, de los que pueden deducirse 20 euros en concepto de IVA (a un tipo de IVA del 20 %). B revende los bienes a A a precio de coste. Posteriormente, A vende los bienes por 200 euros a personas físicas que no son sujetos pasivos y factura 40 euros correspondientes al IVA. El impuesto devengado que deben abonar las distintas empresas que componen el grupo a efectos del IVA se determina de la siguiente manera en el supuesto de que se realice un único pago para el grupo.

72. i) B ha deducido 20 euros por los bienes comprados a terceros (menos 20 euros); ii) B vende los bienes a precio de coste a A y recibe 20 euros (más 20 euros); iii) A contabiliza la adquisición de los bienes que ha comprado a B y deduce 20 euros (menos 20 euros); A contabiliza el IVA repercutido por la reventa de bienes a terceros ( $200 \times 20\% = 40$ ; por tanto, más 40 euros). De ello resulta que el total del IVA devengado que debe abonar el grupo a efectos del IVA es de 20 euros.

73. A es la que asume las obligaciones tributarias del grupo a efectos del IVA y paga el impuesto adeudado por el grupo. Las operaciones entre sujetos pasivos de los apartados ii) y iii) quedan totalmente neutralizadas. Cuando B vende sus bienes a A, el IVA repercutido por B corresponde al impuesto que puede deducir A, de modo que dichas operaciones no se tienen en cuenta en el cómputo del importe del impuesto devengado en el caso del grupo. De conformidad con el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, A realiza actividades económicas con carácter independiente. A percibió en calidad de sujeto pasivo 40 euros en concepto de IVA. Vendió los bienes a los consumidores finales y pudo deducir el impuesto soportado por importe de 20 euros por dicha adquisición. Por esta operación, A debe pagar un IVA de 20 euros. No se exige a B el IVA por la operación de reventa, puesto que dicha operación se realizó a precio de coste.

74. Todos los miembros de un grupo a efectos del IVA son responsables solidarios de la deuda tributaria del grupo, incluso si, en la práctica, es únicamente el miembro interlocutor quien paga el importe (conjunto) del IVA adeudado. Por lo que respecta a los grupos de entidades a efectos del IVA, la Sexta Directiva no regula la distribución de la responsabilidad (en relación con el importe del impuesto adeudado por el grupo) entre sus miembros, ni tampoco las modalidades de esa responsabilidad.

75. Con arreglo al sistema del IVA establecido por la Sexta Directiva, cada sujeto pasivo es responsable de sus propias obligaciones en materia del impuesto. Dado que, con arreglo a las normas del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, los miembros del grupo a efectos del IVA no pierden su calidad de sujetos pasivos individuales, el reparto de las obligaciones en materia de IVA entre los miembros del grupo es competencia de los ordenamientos nacionales en materia de contratos y de responsabilidad civil.

76. A diferencia del régimen de la Sexta Directiva sobre grupos a efectos del IVA, el previsto en el artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG establece que los miembros del grupo fiscal dejan de ser considerados sujetos pasivos, aunque sigan vendiendo bienes y prestando servicios a título oneroso y lo hagan de forma independiente, y aun cuando cada uno de ellos sea un sujeto pasivo que actúa como tal en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva.

77. Comparto a ese respecto la postura de la Comisión, en el sentido de que, con arreglo al mencionado régimen nacional, la empresa B del ejemplo anterior no podría nunca considerarse (de ningún modo) sujeto pasivo a efectos del IVA. Se consideraría una mera entidad dependiente de A. Sin embargo, B adquiere bienes en calidad de sujeto pasivo que actúa como tal de conformidad con el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva. La entidad A sería el único sujeto pasivo del grupo a efectos del IVA. Sin embargo, el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva no permite que B, en calidad de miembro de grupo a efectos del IVA, deje de ser considerado sujeto pasivo, en la medida en que siga ejerciendo actividades económicas de forma independiente en el sentido del artículo 4, apartado 1, de dicha Directiva.

78. Conviene, pues, tener presente que los miembros de un grupo de entidades a efectos del IVA no pierden su condición de «sujetos pasivos» hasta tanto los miembros del grupo no dejen de realizar actividades económicas independientes. Como he señalado previamente, el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva no excluye que una sociedad siga siendo sujeto pasivo en una situación en la que esté controlada por otra, o en la que sea total o parcialmente propiedad de esta última.

79. Cuando varios miembros jurídicamente independientes de un grupo a efectos del IVA constituyen un único sujeto pasivo, debe haber un único interlocutor que asuma las obligaciones de IVA del grupo frente a la Administración tributaria, tarea que podría ser desempeñada por la sociedad dominante (tal como establece la legislación alemana). Sin embargo, considero, al igual que la Comisión, que la exigencia de una mayoría de los derechos de voto más la de mayoría en el capital de la sociedad dependiente en el grupo a efectos del IVA es contraria a lo dispuesto en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

80. Como he mencionado anteriormente, es posible que sea la sociedad dominante la que se encargue del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los distintos sujetos pasivos que componen el grupo a efectos del IVA. No obstante, la Sexta Directiva no obliga a que únicamente el miembro dominante del grupo sea el interlocutor que lo represente ante la Administración tributaria. En el supuesto simplificado que se expone en los puntos 71 a 73 de las presentes conclusiones, es posible, por ejemplo, que la empresa B tenga mayor liquidez. Para los demás miembros del grupo, que pueden disponer de menos liquidez, existe, por tanto, un interés en que B abone el impuesto correspondiente al grupo. De hecho, también se contempla la opción de celebrar un acuerdo contractual entre los miembros en lo que respecta a la remuneración del interlocutor por las tareas de relación con la Administración tributaria.

### *3) Requisitos del Derecho de la Unión respecto a la identificación del sujeto pasivo dentro del grupo a efectos del IVA*

81. La Comisión, en su Comunicación,<sup>24</sup> se refiere a los grupos de entidades a efectos del IVA como una «ficción».

<sup>24</sup> Véase el segundo párrafo del punto 3.2 de la Comunicación de la Comisión [COM(2009) 325 final].

82. Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente, como se verá a continuación, acierta al considerar que carece de pertinencia el hecho de que el legislador alemán aún no haya establecido los grupos a efectos del IVA como forma societaria en el Derecho nacional.

83. En efecto, la consideración señalada por la Comisión en su Comunicación antes citada —en la que se afirma que «un grupo de IVA podría describirse como una “ficción” creada con vistas a la aplicación de ese impuesto, en la que se da primacía a la sustancia económica sobre la forma jurídica. Un grupo de IVA es un tipo particular de persona jurídica que existe exclusivamente a efectos de aplicación de ese impuesto y que se basa en los vínculos financieros, económicos y de organización existentes entre las empresas. Si bien cada miembro del grupo mantiene su propia forma jurídica, a efectos del IVA, exclusivamente, el grupo tiene primacía sobre las formas jurídicas derivadas, por ejemplo, del Derecho Civil o el Derecho de Sociedades»—, pone de manifiesto correctamente la primacía del Derecho de la Unión en materia de IVA sobre el Derecho civil o el Derecho de sociedades nacional (esta es también la postura del órgano jurisdiccional remitente; véase el apartado 58 de la resolución de remisión).

84. Como ha señalado el propio órgano jurisdiccional remitente, en primer lugar, resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, cuando un Estado miembro ejerza la facultad que le confiere el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, la normativa nacional que adapte el Derecho interno a ella debe hacerlo de tal forma que el sujeto pasivo sea único y que se conceda tan solo un número de IVA para el grupo en su conjunto.<sup>25</sup> Si bien de esta jurisprudencia no cabe deducir que deba tratarse de una persona concreta, el Tribunal de Justicia ha declarado posteriormente que es el propio grupo a efectos del IVA, si existe, el deudor del pago del IVA.<sup>26</sup>

85. Por consiguiente, con arreglo al Derecho de la Unión, el sujeto pasivo deudor del impuesto es el propio grupo a efectos del IVA, y no solo la entidad dominante de dicho grupo, es decir, un miembro concreto del mismo, como ocurre en el Derecho alemán. En efecto, una parte considerable de la doctrina alemana en materia tributaria ha señalado que, por este motivo, el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG es incompatible con la Sexta Directiva.<sup>27</sup>

86. Además, considero que la citada disposición de la UStG excede manifiestamente la mera simplificación de las obligaciones tributarias de las sociedades vinculadas al establecer que la entidad dominante es el sujeto pasivo. La redacción de la disposición de la UStG pasa por alto, en primer lugar, la personalidad jurídica independiente de las sociedades vinculadas y, en segundo lugar, sus posibles particularidades como organismos públicos (este último aspecto aparece también en mis conclusiones paralelas presentadas en el asunto C-269/20). Por otra parte, la citada disposición de la UStG restringe la libertad del grupo fiscal (grupo a efectos del IVA) de designar a su representante.

<sup>25</sup> Sentencia de 22 de mayo de 2008, *Ampliscientifica y Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301), apartado 20.

<sup>26</sup> Sentencia de 17 de septiembre de 2014, *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225), apartados 29, 35 y 37, y fallo.

<sup>27</sup> Véanse las notas 8 y 9 de las presentes conclusiones.

#### 4) *Posible vulneración del principio de neutralidad fiscal*

87. El artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG posiblemente vulnere, además, el principio de neutralidad fiscal, principio del que resulta que «los operadores deben poder elegir el modelo de organización que, desde el punto de vista estrictamente económico, les convenga más, sin correr el riesgo de que sus operaciones sean excluidas de la exención [o exenciones] prevista[s] en [...] la Sexta Directiva».<sup>28</sup>

88. En efecto, el Tribunal de Justicia ha establecido que, desde el punto de vista del IVA, «carecen, en principio, de pertinencia la identidad de los [operadores] [...] y [su] forma jurídica»,<sup>29</sup> salvo que la Sexta Directiva o la jurisprudencia dispongan lo contrario.

89. En este contexto, coincido con el Abogado General Mengozzi: «me cuesta ver en qué sentido una distinción en función de la forma jurídica de las empresas, o basada en si estas poseen o no personalidad jurídica, sería necesaria y adecuada para luchar contra el fraude y la evasión fiscales. [...] [U]na distinción de este tipo choca también, a mi entender, con el principio de neutralidad fiscal [...]. Ahora bien, privar de estas ventajas a los operadores económicos debido a la forma jurídica por medio de la cual uno de estos operadores ejerce su actividad supone tratar de forma distinta a operaciones análogas, que por tanto compiten unas con las otras, dejando de lado el hecho de que lo que caracteriza al sujeto pasivo del IVA es precisamente la actividad económica y no la forma jurídica. [...] El mecanismo del grupo de IVA debe promover la neutralidad fiscal, reflejando la realidad económica. [...] [N]o debe conducir a crear distinciones artificiales en función de la forma jurídica que adoptan los operadores económicos para ejercer su actividad».<sup>30</sup> Por lo tanto, de manera análoga a las condiciones relativas a la forma jurídica y a la personalidad jurídica antes mencionadas, en mi opinión, exigencias como las impuestas por la UStG en el presente asunto (al designar únicamente al miembro dominante de un grupo a efectos del IVA, que es la entidad que lo controla y que dispone de una mayoría de los derechos de voto y de una mayoría en el capital de la sociedad dependiente de ese grupo, como representante del grupo y sujeto pasivo del mismo, con exclusión de los demás miembros del grupo) parecen ir más allá de lo necesario y adecuado para alcanzar los objetivos de la Sexta Directiva.

#### ***d) Tercera fase: ¿Puede el Gobierno alemán invocar una excepción conforme al Derecho de la Unión en materia de grupos a efectos del IVA para justificar su sistema?***

90. En el Derecho de la Unión, la regla general es que el sujeto pasivo debe ser una persona definida por la Sexta Directiva, de modo que corresponde examinar si la normativa alemana según la cual el deudor del impuesto solo puede ser la entidad dominante sirve para prevenir prácticas fiscales abusivas.

91. Como señaló el Tribunal de Justicia en la sentencia *Larentia + Minerva* (apartado 40), «de los motivos de la propuesta de la Comisión [COM(73) 950 final] [<sup>31</sup>] que condujo a la adopción de la Sexta Directiva se desprende que, al adoptar el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de dicha

<sup>28</sup> Sentencia de 3 de abril de 2008, *Beheer* (C-124/07, EU:C:2008:196), apartado 28 y jurisprudencia citada. Véanse también, por ejemplo, las sentencias de 7 de septiembre de 1999, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390), apartado 20, y de 23 de octubre de 2003, *Comisión/Alemania* (C-109/02, EU:C:2003:586), apartado 23.

<sup>29</sup> Véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de noviembre de 2011, *The Rank Group* (C-259/10 y C-260/10, EU:C:2011:719), apartado 46, y de 17 de febrero de 2005, *Linneweber y Akritidis* (C-453/02 y C-462/02, EU:C:2005:92), apartado 25.

<sup>30</sup> Véanse las conclusiones presentadas por el Abogado General Mengozzi el 26 de marzo de 2015 en el asunto *Larentia + Minerva* (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:212), puntos 80 a 83.

<sup>31</sup> Propuesta de la Comisión para una Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del [IVA]: base imponible uniforme (DO 1973, C 80, p. 1).

Directiva, el legislador de la Unión quiso permitir que los Estados miembros no vincularan sistemáticamente la condición de sujeto pasivo al concepto de independencia puramente jurídica, bien con ánimo de simplificación administrativa, bien para evitar ciertos abusos, como por ejemplo el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos con el fin de beneficiarse de un régimen específico».

92. Asimismo, el Tribunal de Justicia dictaminó que «el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una normativa nacional reserve la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA, como prevé la citada disposición, únicamente a las entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas al órgano central de dicho grupo mediante una relación de subordinación, salvo si esas dos exigencias constituyen medidas necesarias y adecuadas para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales» (apartado 46 de la sentencia *Larentia + Minerva*).<sup>32</sup>

93. Los objetivos del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva son prevenir los abusos y luchar contra el fraude y la evasión fiscales, y simplificar las operaciones administrativas mediante la exención del IVA de las operaciones intragrupo.

94. Así pues, el objetivo de esta disposición es identificar al sujeto pasivo único del grupo a efectos del IVA que está obligado a la presentación y pago del impuesto en nombre del grupo, sin eliminar, no obstante, la responsabilidad fiscal de los demás miembros del mismo. Sin embargo, dicha disposición nada dice sobre la responsabilidad solidaria de los distintos miembros de la agrupación entre ellos. A ese respecto, no obstante, del artículo 21, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva se desprende claramente que los Estados miembros están facultados para disponer que una entidad distinta del sujeto pasivo sea responsable solidaria del pago del impuesto. De ello resulta que el miembro del grupo a efectos del IVA que actúe en nombre de dicho grupo también puede ser considerado responsable solidario del pago del impuesto.

95. Como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, el artículo 21, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva autoriza únicamente a los Estados miembros a considerar a otras personas deudores solidarios del impuesto; y no, como excepción, a hacer una determinación del deudor distinta del propio grupo a efectos del IVA. En efecto, de la jurisprudencia se desprende que los Estados miembros no están facultados para añadir condiciones suplementarias al artículo 11 de la Directiva 2006/112 (y, en consecuencia, tampoco al artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva).<sup>33</sup>

96. A continuación, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si debe interpretarse el planteamiento seguido por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Larentia + Minerva* en el sentido de que, con el fin de evitar abusos o de luchar contra el fraude y la evasión fiscales, los Estados miembros pueden designar únicamente como miembro del grupo a efectos del IVA que actúe en nombre del mismo a su entidad dominante. El órgano jurisdiccional remitente expone que el requisito por el que se exige la titularidad de la mayoría de los derechos de voto tenía por objeto facilitar la cooperación de los miembros del grupo a efectos del IVA con el fin de garantizar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

<sup>32</sup> Véase también la sentencia *M-GmbH*, apartado 47.

<sup>33</sup> Véase, en este sentido, la sentencia *M-GmbH*, apartado 53.

97. Considero (al igual que la Comisión) que la finalidad de la exigencia relativa a la titularidad de la mayoría de los derechos de voto por la entidad dominante no es prevenir los abusos o evitar el fraude o la evasión fiscales.

98. En efecto, en primer lugar, como dictaminó el Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Schleswig Holstein) en el caso de autos, no se ha presentado en el litigio principal ningún argumento relativo a la supuesta justificación con arreglo al Derecho de la Unión, esto es, prevenir los abusos y la lucha contra la evasión y el fraude fiscales, ni los documentos presentados ante dicho tribunal contenían nada que pusiera de manifiesto una conducta de este tipo por parte de las sociedades que formaban el grupo a efectos del IVA de que se trata.

99. En segundo lugar, coincido con el órgano jurisdiccional remitente cuando afirma que «no ve de qué manera el hecho de considerar sujeto pasivo a un miembro [específico] del grupo a efectos del IVA, en lugar de al propio grupo podría servir para prevenir prácticas o conductas abusivas o para luchar contra el fraude o la evasión fiscal, dado que [...] todos los miembros de ese grupo serían [en cualquier caso] obligados tributarios en calidad de deudores solidarios. Cabe pues la duda en cuanto a que tal justificación permita una excepción» (apartado 56 de la resolución de remisión). En su resolución de remisión, el órgano jurisdiccional remitente señala además que «conforme al Derecho nacional, la finalidad de los grupos de entidades a efectos del IVA no tiene por objeto la simplificación administrativa, sino evitar una carga burocrática innecesaria en la economía».

100. Por último, debo recordar que el Tribunal de Justicia ya ha rechazado argumentos generales similares, como los planteados por el Gobierno alemán en la sentencia M-GmbH, al dictaminar que el objetivo de evitar la evasión fiscal no constituye una justificación para la regulación alemana excesivamente restrictiva de los grupos de entidades a efectos del IVA.

101. En efecto, en dicha sentencia el Tribunal declaró que «para poder considerar que existe una práctica abusiva se requiere también un elemento subjetivo, en el sentido de que de un conjunto de datos objetivos debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja indebida [...] por lo que el riesgo de fraude o evasión fiscal, con arreglo al artículo 11 [de la Directiva 2006/112 (que se corresponde con el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva)], no debe ser meramente teórico».<sup>34</sup>

102. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que se requieren justificaciones específicas cuando se trata de demostrar que las condiciones restrictivas impuestas a los grupos de entidades a efectos del IVA en el régimen alemán de la UStG sirven realmente para combatir el fraude o la evasión fiscales. En mi opinión, al igual que en el asunto en que se dictó la sentencia M-GmbH, las alegaciones formuladas por el Gobierno alemán a este respecto no resultan tampoco convincentes en el presente asunto.

<sup>34</sup> Véase la sentencia M-GmbH, apartado 61 y jurisprudencia citada.

#### IV. Conclusión

103. Propongo al Tribunal de Justicia que responda del modo siguiente a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania):

«El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que permite considerar a personas que se hallen estrechamente vinculadas, y que son miembros de un grupo de IVA, como un único sujeto pasivo a efectos de las obligaciones del impuesto.

No obstante, dicha disposición debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro por la que se considera únicamente al miembro que sea la entidad dominante del grupo (que dispone de una mayoría de los derechos de voto y de una mayoría del capital de la sociedad dependiente en el grupo de sujetos pasivos) como representante del grupo a efectos del IVA y sujeto pasivo del mismo, con exclusión de los demás miembros del grupo.»