

Asunto C-141/20**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

23 de marzo de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

11 de diciembre de 2019

Parte demandada y recurrente en casación:

Finanzamt Kiel (Oficina Tributaria de Kiel, Alemania)

Parte demandante y recurrida en casación:

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

Objeto del procedimiento principal

Impuesto sobre el volumen de negocios — Directiva 77/388 — Facultad de un Estado miembro de apartarse de la consecuencia jurídica prevista en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388 — Posibilidad de un particular de invocar la incompatibilidad de la consecuencia jurídica nacional con el Derecho de la Unión — Criterio aplicable para valorar la necesidad de la excepción nacional — Facultad de los Estados miembros de fundamentar dicha excepción en el artículo 4, apartados 1 o 4, párrafo primero, de la Directiva 77/388

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE

Cuestiones prejudiciales

- 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

- 77/388/CEE 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en el sentido de que permite a los Estados miembros considerar sujeto pasivo a un miembro del grupo a efectos del IVA (sociedad dominante) en lugar de al grupo a efectos del IVA?
- 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 al apartado 46 de la sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, 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 Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) 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 la Sexta Directiva cuando dicha persona está integrada financiera, económica y organizativamente en la empresa de otro empresario (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?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, 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 (en lo sucesivo, «Segunda Directiva»); en particular su anexo A, punto 2.

Sexta Directiva 77/388/CEE 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; en particular sus artículos 4 y 21.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), especialmente su artículo 2.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Las partes debaten acerca de si en el año 2005 (año controvertido) existía una *umsatzsteuerrechtliche Organschaft* (grupo de empresas a efectos del impuesto sobre el volumen de negocios) constituida por A como sociedad dominante y la demandante como miembro del grupo.
- 2 La demandante es una sociedad de responsabilidad limitada cuyos socios son A (al 51 %) y C e. V. (al 49 %). A es una entidad de Derecho público y C e. V. es una asociación registrada. En el año controvertido, E era el administrador único de la demandante y, al mismo tiempo, era el administrador único de A y miembro de la junta directiva de C e. V.
- 3 Con motivo de una inspección de la demandante, la demandada resolvió que en el año controvertido no existió una *Organschaft* entre A y la demandante, ya que no se daba la necesaria integración financiera de esta última en la empresa de A. Aunque A poseía 51 % del capital de la demandante, con arreglo a las disposiciones del acuerdo constitutivo no disponía de la mayoría de los derechos de voto, por lo que no estaba en situación de imponer sus decisiones a la demandante.
- 4 El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania) estimó la demanda presentada contra dicha resolución. Ahora es la demandada la que interpone un recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

Apreciación sobre la base del Derecho nacional

- 5 Con arreglo al Derecho nacional, procedería estimar el recurso de casación, pues, en particular, no existe la integración financiera que requiere el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG en forma de mayoría de los derechos de voto, requisito que se exige para que exista una *Organschaft*.

Sobre las cuestiones prejudiciales*Cuestiones prejudiciales relativas al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva*

- 6 En la sentencia Larentia + Minerva (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), punto 2 del fallo, el Tribunal de Justicia declaró, entre otras cosas, 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 vinculadas al órgano central de dicho grupo mediante una relación de subordinación, salvo si esa exigencia constituye una medida necesaria y adecuada para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.
- 7 En opinión del órgano jurisdiccional remitente, no está claro si un Estado miembro puede apartarse (y, si puede, en qué condiciones) de la consecuencia jurídica dispuesta por el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. De ahí que se plantee la **primera cuestión prejudicial**.
- 8 Conforme a lo declarado por el Tribunal de Justicia en los apartados 41 y 42 de la sentencia Larentia + Minerva (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), en el año controvertido podría haber sido lícito hacer una determinación del sujeto pasivo distinta del grupo a efectos del IVA, como excepción al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, a fin de prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos y para evitar el fraude o la evasión fiscales.
- 9 En cambio, podría desprenderse lo contrario de la sentencia de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), conforme a la cual es el grupo a efectos del IVA, en caso de existir, quien adeuda el impuesto, así como de la sentencia de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301), apartado 20, según la cual el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva presupone necesariamente que la normativa nacional de transposición disponga que el sujeto pasivo sea único.
- 10 Por otro lado, el artículo 21, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva podría oponerse a la facultad de los Estados miembros de considerar sujeto pasivo a una persona distinta del sujeto pasivo determinado conforme al Derecho de la Unión. Tal facultad no se desprende de dicha disposición. El artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva solo permite considerar deudores solidarios a otras personas.
- 11 Tampoco está claro en qué medida el hecho de considerar a un miembro del grupo como sujeto pasivo, en lugar de al propio grupo, puede contribuir a prevenir las prácticas o comportamientos abusivos o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales. Por lo tanto, resulta dudoso que esta razón pueda realmente justificar una excepción.

- 12 En caso de que el Tribunal de Justicia responda a la primera cuestión prejudicial que el Derecho de la Unión se opone a que un Estado miembro designe como sujeto pasivo a un miembro del grupo y no al propio grupo a efectos del IVA, en opinión del órgano jurisdiccional remitente también es necesario que se dilucide si un particular puede invocar la incompatibilidad de la consecuencia jurídica nacional con el Derecho de la Unión. Este es el objeto de la **segunda cuestión prejudicial**.
- 13 En contra de tal posibilidad cabe aducir que el Tribunal de Justicia, en el punto 3 del fallo de la sentencia Larentia + Minerva (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), declaró que no puede considerarse que el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva tenga un efecto directo que permita a los sujetos pasivos invocarlo frente a su Estado miembro en el supuesto en que la normativa de este no sea compatible con la citada disposición y no pueda ser interpretada de manera conforme con esta.
- 14 No obstante, podría desprenderse lo contrario del apartado 20 de la sentencia de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301) (véase el apartado 9 de la presente resolución).
- 15 Asimismo, podría ser que un particular invocase el artículo 21, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, ya que de la determinación de un sujeto pasivo diferente se deriva la determinación de un deudor del impuesto también diferente.
- 16 Por otro lado, al examinar si el requisito nacional de integración financiera es necesario en el sentido de los apartados 45 y 46 de la sentencia Larentia + Minerva (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), no está claro el grado de rigidez que exige el Derecho de la Unión en cuanto al criterio para determinar la necesidad de la excepción nacional. Sobre ello versa la **tercera cuestión prejudicial**.
- 17 Con arreglo al Derecho nacional, la sociedad dominante puede hacer valer sus derechos en relación con la obligación de pago de impuestos que incumbe a la sociedad del grupo ejercitando una acción contra esta sociedad. Por lo tanto, desde un punto de vista estricto, la normativa nacional podría no ser necesaria.
- 18 El órgano jurisdiccional remitente no pasa por alto que, en el apartado 46 de la sentencia Larentia + Minerva (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), el Tribunal de Justicia asignó al juez nacional la comprobación correspondiente. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente solo podrá llevar a cabo la comprobación que le incumbe cuando se haya aclarado con qué criterio se ha de valorar la necesidad.
- 19 En la sentencia de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia (C-480/10, EU:C:2013:263), el Tribunal de Justicia declaró que la Comisión no había demostrado de forma convincente que, desde el punto de vista de la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, la medida aplicada por el Reino de Suecia no estuviera justificada. Esto podría ser indicativo de una concepción muy amplia de la facultad de los Estados miembros para establecer una excepción.

- 20 Sin embargo, en el ámbito del principio de proporcionalidad, en reiterada jurisprudencia el Tribunal de Justicia examina los actos de la Unión o de los Estados miembros atendiendo a si la normativa va más allá de lo (estrictamente) necesario para alcanzar el objetivo perseguido (véanse, por ejemplo, las sentencias de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, apartado 25; de 14 de diciembre de 2017, Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, apartado 44; de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartados 46 y siguientes y 52; de 8 de mayo de 2019, EN. SA., C-712/17, EU:C:2019:374, apartado 33, y de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, apartados 26 y 27). Esto podría ser indicativo de unas exigencias estrictas, incluso muy estrictas, en cuanto a la necesidad.
- 21 No obstante, quizá sea preciso tener en cuenta que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva constituye una excepción al principio establecido en el apartado 1 del mismo artículo, y que las contraexcepciones que, apartándose de la excepción, restauran la regla general como sucede en el artículo 4 de la Sexta Directiva, no deben interpretarse restrictivamente, sino en sentido amplio (véanse las sentencias de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros, C-288/07, EU:C:2008:505, apartado 60, y de 4 de junio de 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, apartados 67 y 68), lo que de nuevo apunta a favor de una apreciación más generosa de la necesidad.
- 22 Por otro lado, es preciso que se aclare en qué medida deben tenerse en cuenta en el examen el principio de seguridad jurídica o el objetivo de la simplificación administrativa. En el apartado 46 de la sentencia Larentia + Minerva (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), el Tribunal de Justicia no los mencionó, y a ello se añade que, conforme al Derecho nacional, la *Organschaft* no tiene por objeto la simplificación administrativa, sino evitar una carga burocrática innecesaria en la economía.
- 23 Además, el órgano jurisdiccional remitente se inclina por considerar que el principio de seguridad jurídica y el objetivo de la *Organschaft* en principio no pueden justificar la imposición de requisitos de integración. Por ejemplo, si para la integración financiera no se exigiese una mayoría de derechos de voto, sino solo una mayoría en el capital, esta característica podría apreciarse, al menos, con la misma seguridad jurídica que la de la mayoría de derechos de voto. De igual manera, se conseguiría también la simplificación administrativa o el ahorro de una carga burocrática excesiva en la economía.

Cuestión prejudicial relativa al artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva

- 24 El órgano jurisdiccional remitente estima necesario plantear otra cuestión prejudicial en relación con el artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva, ya que el enfoque nacional en el que se basa la *Organschaft* requiere conceptual, sistemática e históricamente la característica de la

independencia, por lo que esta opción también podría estar justificada como interpretación válida o tipificación por el artículo 4, apartados 1 o 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva. De ahí que se formule la **cuarta cuestión prejudicial**, que se plantea con total independencia de las tres anteriores.

- 25 Inicialmente, el concepto alemán de *Organschaft* se basaba en la presunción de que los miembros del grupo «carecían de voluntad propia». La justificación original basada en la falta de independencia al no existir una «voluntad propia» presenta, en opinión del órgano jurisdiccional remitente, claros paralelismos con las consideraciones formuladas por el Tribunal de Justicia en las sentencias de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław, C-276/14 (EU:C:2015:635), apartados 30 y siguientes, y de 29 de octubre de 2015, Saudaçor, C-174/14 (EU:C:2015:733), apartados 60, 63 y 67, al examinar la independencia. En esos asuntos el Tribunal de Justicia atendió a la existencia de una relación jerárquica (véase la sentencia Gmina Wrocław, apartados 33, 34 y 36) y de un vínculo orgánico (sentencia Saudaçor, apartado 67).
- 26 Asimismo, la «subordinación» se tiene en cuenta también en la determinación de si una persona física es independiente a efectos del artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva (véanse las sentencias de 27 de enero de 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, apartado 18; de 18 de octubre de 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, apartados 18 y siguientes, y de 13 de junio de 2019, IO, C-420/18, EU:C:2019:490, apartados 32, 38 y 39).
- 27 Habida cuenta de la sentencia Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), apartado 35, el órgano jurisdiccional remitente no descarta que los (muy estrictos) criterios alemanes de la subordinación para apreciar la existencia de una *Organschaft* no encuentren su justificación desde el punto de vista del Derecho de la Unión en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, sino en el artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de la misma Directiva. Es posible que estas últimas disposiciones permitan que Alemania, conforme a lo dispuesto en el artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG, considere a la sociedad del grupo como no independiente en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, debido a su subordinación a la sociedad dominante.
- 28 Por otro lado, no está claro si los Estados miembros pueden disponer en qué casos debe considerarse, con carácter típico, que una persona «carece de voluntad propia» y, por tanto, no es independiente a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva. Este es el planteamiento que adopta el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la actual UStG alemana.
- 29 El Tribunal de Justicia ha reconocido la legitimidad del objetivo, perseguido por el legislador, consistente en establecer normas generales que los operadores económicos puedan aplicar fácilmente y que las autoridades nacionales competentes puedan controlar sin dificultad, aunque dichas normas sean meramente de carácter aproximativo (véanse las sentencias de 24 de febrero de 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, apartados 35 y 36, y de 7 de marzo de

2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, apartados 57, 58 y 60). Dado que las normas que rigen la determinación del sujeto pasivo pueden tener graves consecuencias financieras, los interesados han de estar en condiciones de conocer con exactitud el alcance de las obligaciones que les incumben, antes de llevar a cabo una transacción (véanse las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 72, y de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, EU:C:2007:548, apartado 48).

- 30 En consecuencia, la tipificación que hace Alemania de la falta de independencia podría ser conforme con el Derecho de la Unión. Si la comprobación exigida por el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, acerca de si una persona jurídica carece de voluntad propia y, por tanto, atendiendo a una consideración global de las circunstancias, no es independiente, la llevasen a cabo los órganos jurisdiccionales alemanes sin atender a características legalmente establecidas, esto podría ser causa de incertidumbre respecto a las obligaciones fiscales para las personas que realizan transacciones.
- 31 El órgano jurisdiccional remitente no olvida que la característica de la independencia en el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva constituye un concepto de Derecho de la Unión, lo cual suscita la cuestión de si el legislador nacional goza también de una posible facultad de tipificación.
- 32 A favor de una respuesta afirmativa cabría aducir una interpretación sistemática, pues el artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva también atiende a los «lazos de subordinación», que son indicio de falta de independencia. Con ello se podría estar expresando una concepción jurídica general.
- 33 Además, la interpretación histórica podría respaldar esta tesis: del anexo A, punto 2, de la Segunda Directiva podría deducirse que la *Organschaft* constituía un caso de falta de independencia. El anexo A de la Segunda Directiva parece haber ido dirigido, entre otros fines, a legitimar desde el punto de vista del Derecho de la Unión la figura alemana de la *Organschaft*, y esto podría ser relevante aún hoy en día.
- 34 Por último, el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva tampoco se opone a esta interpretación. En particular, la disposición no se ve privada de su finalidad: entre la tributación conjunta de los miembros de un grupo a efectos del IVA que en esa disposición se contempla y la *Organschaft* alemana existen acusadas diferencias tanto en los supuestos de hecho como en las consecuencias jurídicas.