

Asunto C-868/19**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:**

27 de noviembre de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal de lo Tributario de Berlín-Brandeburgo, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

21 de noviembre de 2019

Parte demandante:

M-GmbH

Parte demandada:

Finanzamt für Körperschaften (Administración tributaria para sociedades)

Objeto del procedimiento principal

Directiva 2006/112 — Artículo 11 — Admisibilidad de una restricción, establecida por una normativa nacional, del ámbito de aplicación personal del artículo 11, párrafo primero — Requisitos para justificar dicha normativa con arreglo al artículo 11, párrafo segundo.

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 11, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del

IVA»), en el sentido de que se opone a lo dispuesto en el artículo 2, apartado 2, punto 2, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG») en la medida en que este niega la condición de entidad dependiente, en el marco de un grupo de entidades a efectos del IVA, a una sociedad personalista (en el presente asunto, una GmbH & Co. KG [sociedad comanditaria de responsabilidad limitada]) cuyos socios, al margen de la entidad dominante, no sean únicamente personas vinculadas financieramente a la empresa de la entidad dominante, con arreglo al artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG?

- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión:
- a) ¿Debe interpretarse el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, habida cuenta de los principios de proporcionalidad y neutralidad, en el sentido de que permite justificar que las sociedades personalistas como las mencionadas en la primera cuestión sean excluidas de un grupo de entidades a efectos del IVA debido a que, en el caso de las sociedades personalistas, el Derecho nacional no impone ninguna forma obligatoria para la celebración y modificación de los estatutos sociales y, en determinados casos, los acuerdos meramente verbales pueden conllevar dificultades para demostrar la existencia de una vinculación financiera de la entidad dependiente?
 - b) ¿Se opone a la aplicación del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA el hecho de que el legislador nacional no tuviera la intención de evitar la evasión o el fraude fiscales en el momento en que adoptó la medida?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común sobre el impuesto del valor añadido («Directiva del IVA»), especialmente el artículo 11.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) («UStG»), especialmente el artículo 2.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La demandante es la sucesora jurídica de la sociedad comanditaria de responsabilidad limitada PD GmbH & Co. KG. Durante el período controvertido, eran socios de esta sociedad la sociedad de responsabilidad limitada A-GmbH, en tanto que socia colectiva, así como la sociedad civil D-GbR, los señores C, D y E

y la sociedad de responsabilidad limitada M-GmbH, en tanto que socios comanditarios. Según los estatutos sociales, cada socio tenía un voto, salvo M-GmbH, que tenía seis. Con contadas excepciones, todos los acuerdos de la sociedad se adoptaban por mayoría simple.

- 2 Durante el período en cuestión, tanto la socia colectiva de PD GmbH & Co. KG como M-GmbH tenían el mismo gerente. Además, PD GmbH & Co. KG y M-GmbH mantenían entre sí amplias relaciones de prestaciones de servicios.
- 3 Como PD GmbH & Co. KG no presentó ante la demandada la declaración del IVA de diciembre de 2017, la demandada efectuó una estimación de las bases imponibles mediante decisión de 9 de mayo de 2018 y, a la vez, impuso un recargo de mora. PD GmbH & Co. KG formuló reclamación administrativa, que no prosperó, tras lo cual interpuso recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional remitente.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 4 La demandante alega que, desde diciembre de 2017, PD GmbH & Co. KG y M-GmbH formaban un grupo de entidades en el sentido del artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG. Afirma que, en consecuencia, todas las operaciones y el IVA soportado correspondientes a diciembre de 2017 no deben imputarse a PD GmbH & Co. KG, sino a M-GmbH, de modo que esta última debería haber presentado la declaración en cuestión.
- 5 Por el contrario, la demandada considera que en diciembre de 2017 no existía ningún grupo de entidades entre PD GmbH & Co. KG y M-GmbH, dado que PD GmbH & Co. KG no estaba vinculada financieramente a M-GmbH. Afirma que, según la legislación nacional, dicha vinculación exige que los socios de la sociedad personalista, al margen de la entidad dominante, sean únicamente personas vinculadas financieramente a la empresa de la entidad dominante, con arreglo al artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG. Sostiene que, por consiguiente, no puede haber personas físicas participando en la sociedad personalista. Aduce que, como entre los socios comanditarios de PD GmbH & Co. KG, además de M-GmbH, también había personas físicas, no era posible su vinculación financiera.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

Apreciación del litigio principal conforme al Derecho nacional

- 6 En este litigio se suscita la cuestión de si se cumplen los requisitos del grupo de entidades en el sentido del artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG. Si así fuera, el empresario no sería PD GmbH & Co. KG, sino la entidad dominante (aquí: M-GmbH), de modo que solo M-GmbH debería haber presentado la declaración del IVA de diciembre de 2017.

- 7 El artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG tiene el siguiente tenor: «*La actividad industrial, comercial o profesional no se ejerce de modo independiente [...] cuando el conjunto de las circunstancias de hecho muestra que una persona jurídica está vinculada en los órdenes financiero, económico y organizativo a la empresa de la entidad dominante (grupo de entidades). Los efectos del grupo de entidades se limitarán a las prestaciones internas entre las partes de la empresa sitas en el país. Esas partes deberán ser tratadas como una única empresa.*»
- 8 Por consiguiente, solo las «personas jurídicas» pueden ser entidades dependientes. En el marco de una interpretación extensiva teleológica, la Sala V del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) resolvió que las sociedades personalistas también pueden ser entidades dependientes si sus socios, al margen de la entidad dominante, son únicamente personas vinculadas financieramente a la empresa de la entidad dominante, con arreglo al artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG. Por lo tanto, no pueden ser personas físicas.
- 9 Como entre los socios de PD GmbH & Co. KG también había personas físicas, el recurso contencioso-administrativo tendría que ser desestimado con arreglo al Derecho nacional, a pesar de que, además de existir una incontrovertida vinculación económica y organizativa de PD GmbH & Co. KG, se cumplían los demás requisitos para su vinculación financiera. En efecto, esta exige que la entidad dominante pueda hacer valer su voluntad en la entidad dependiente mediante acuerdos mayoritarios. Este es el caso, ya que M-GmbH, como entidad dominante, poseía la mayoría de los votos para la adopción de acuerdos en la asamblea de socios de PD GmbH & Co. KG (seis de once votos) y, de este modo, podía imponer su voluntad en PD GmbH & Co. KG.

Apreciación del litigio conforme al Derecho de la Unión

- 10 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la compatibilidad del resultado que se produciría aplicando el Derecho nacional con lo exigido por el artículo 11 de la Directiva del IVA.

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 11 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA no prevé la posibilidad de que los Estados miembros impongan otros requisitos a los operadores económicos para poder constituir un grupo a efectos del IVA. En particular, los Estados miembros no pueden exigir que únicamente las entidades dotadas de personalidad jurídica puedan ser miembros de un grupo a efectos del IVA (véanse las sentencias de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 38; de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 35, y de 9 de abril de 2013, Comisión/Irlanda, C-85/11, EU:C:2013:217, apartado 36). Partiendo de la motivación de la sentencia Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, cabe concluir que los Estados miembros solo pueden restringir lo dispuesto en el artículo 11, párrafo primero, de

la Directiva del IVA al transponer dicho precepto al Derecho nacional si se cumplen los requisitos del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA o si el Tribunal de Justicia ha otorgado a los Estados miembros la facultad de precisar dicha norma. Pues bien, el Tribunal de Justicia no ha concedido a los Estados miembros ninguna facultad de este tipo para precisar el ámbito de aplicación personal. Por consiguiente, una restricción del ámbito de aplicación personal del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA solo será admisible en los casos contemplados en el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva.

- 12 No obstante, entre las diferentes salas del Bundesfinanzhof competentes para los asuntos relativos al IVA hay opiniones jurídicas divergentes sobre cómo deben aplicarse los requisitos que el Tribunal de Justicia estableció en la sentencia Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt.
- 13 La Sala XI del Bundesfinanzhof considera que los requisitos que el Tribunal de Justicia estableció en la sentencia Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt son vinculantes sin limitaciones. Siguiendo la argumentación del Tribunal de Justicia, dicha Sala interpreta el artículo 11 de la Directiva del IVA en el sentido de que este *«se opone a que una normativa nacional reserve la posibilidad de constituir un grupo de personas que puedan considerarse un único sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, 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 ambas 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, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente»* (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, punto 2 del fallo). De ahí cabe deducir que la Sala XI considera que cualquier restricción que establezca el artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG respecto al elemento «entidad dependiente» en función de su forma jurídica es incompatible con el artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA, a menos que excepcionalmente se cumplan los requisitos del artículo 11, párrafo segundo.
- 14 En cambio, la Sala V del Bundesfinanzhof señala que, por razones de seguridad jurídica, es necesario que el concepto de «personas» del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA sea sometido a una restricción en el sentido descrito en el apartado 7 de la presente resolución. Argumenta que la seguridad jurídica se vería afectada si las sociedades personalistas debieran considerarse obligatoriamente entidades dependientes en el sentido del artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG, pues existe una diferencia en la legislación nacional entre las sociedades personalistas y las personas jurídicas en lo que respecta a la seguridad jurídica en la determinación de los derechos de voto, que tiene relevancia para evaluar la vinculación financiera exigida en virtud del artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG.

- 15 El órgano jurisdiccional remitente duda de que esa remisión al principio de seguridad jurídica del Derecho de la Unión con el fin de restringir el ámbito de aplicación personal del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA sea admisible a la luz de la sentencia *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt*.
- 16 Por una parte, el Tribunal de Justicia parece haber efectuado un examen exhaustivo de la posibilidad de restringir el concepto de «personas» del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA, con la conclusión de que tal restricción solo es posible en los casos contemplados en el artículo 11, párrafo segundo (véase el apartado 10 de la presente resolución). En consecuencia, el Tribunal de Justicia también parece haberse pronunciado de un modo definitivo sobre si cabe establecer una restricción recurriendo solamente al principio de seguridad jurídica.
- 17 Por otra parte, un Estado miembro no puede esgrimir disposiciones, prácticas o situaciones de su ordenamiento jurídico interno para justificar la inobservancia de las obligaciones derivadas del Derecho de la Unión (en este sentido se pronuncia expresamente, entre otras, la sentencia de 12 de noviembre de 2019, *Comisión/Irlanda (Parque eólico de Derrybrien)*, C-261/18, EU:C:2019:955, apartado 89). Y precisamente ese sería el caso si, como asume la Sala V del Bundesfinanzhof, el Derecho de sociedades nacional permitiera restringir los requisitos resultantes del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA.
- 18 Con independencia de lo anterior, parece poco probable que, en el caso de las sociedades personalistas, se produzca la violación del principio de seguridad jurídica que presume la Sala V del Bundesfinanzhof.
- 19 A este respecto hay que tener en cuenta, por un lado, que el principio de seguridad jurídica del Derecho de la Unión no tiene por objeto proteger a la Administración en la aplicación de las normas jurídicas, sino al contribuyente que debe soportar la carga establecida por la normativa. Este principio exige, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que los derechos conferidos a los particulares por el Derecho de la Unión se apliquen de un modo suficientemente preciso, claro y previsible a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud sus derechos y obligaciones y adopten sus disposiciones en consecuencia y los invoquen, en su caso, ante los tribunales nacionales (véase la sentencia de 7 de octubre de 2019, *Safeway*, C-171/18, EU:C:2019:839, apartado 25 y jurisprudencia citada). Pues bien, al contribuyente le consta si se cumplen los requisitos para la vinculación financiera de la sociedad personalista, de modo que a él no se le plantea ninguna inseguridad jurídica.
- 20 Por otro lado, la suposición de que los acuerdos verbales (que solo son admisibles en las sociedades personalistas, pero no en las personas jurídicas) son jurídicamente más inciertos que los acuerdos escritos y, por lo tanto, violan el principio de seguridad jurídica parece dudosa, ya que implicaría que todos los acuerdos verbales deberían ser irrelevantes a efectos del IVA. Sin embargo, no

parece que del principio de seguridad jurídica consagrado en el Derecho de la Unión pueda extraerse una conclusión de tal alcance.

Sobre la letra a) de la segunda cuestión prejudicial

- 21 El Tribunal de Justicia ha declarado que las medidas a que se refiere el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA únicamente pueden adoptarse respetando el Derecho de la Unión y que, observando tal requisito, los Estados miembros pueden restringir la aplicación del régimen previsto en el artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA para combatir el fraude o la evasión fiscales (véase la sentencia de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 38). La segunda cuestión prejudicial se refiere a la interpretación de ese requisito.
- 22 Las exigencias sentadas por la Sala V del Bundesfinanzhof podrían violar los principios de proporcionalidad y neutralidad del Derecho de la Unión.
- 23 El principio de proporcionalidad ordena que las medidas nacionales sean adecuadas para alcanzar el objetivo perseguido y no vayan más allá de lo necesario para alcanzarlo. En particular, dichas medidas no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por el Derecho de la Unión en la materia (véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 26 y jurisprudencia citada).
- 24 El principio de neutralidad en materia de IVA prohíbe, en particular, que operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo distinto en cuanto a la percepción del IVA (véase la sentencia de 29 de noviembre de 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, apartado 32 y jurisprudencia citada).
- 25 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente duda de que excluir de los grupos de entidades a efectos del IVA a las sociedades personalistas cuyos socios, al margen de la entidad dominante, no sean únicamente personas vinculadas financieramente a la empresa de la entidad dominante, con arreglo al artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG, constituya una restricción proporcionada del principio de neutralidad. En efecto, en lo que se refiere a la realización de operaciones, no existen diferencias a efectos del IVA entre las sociedades personalistas cuyos socios, al margen de la entidad dominante, son únicamente personas vinculadas financieramente a la empresa de la entidad dominante, con arreglo al artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG, y las sociedades personalistas en las que este no es el caso. Además, cuando realizan operaciones similares, ambas compiten directamente entre sí.
- 26 Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente duda de que una medida adoptada por un Estado miembro en el sentido del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, que implique de un modo general excluir de los grupos de

entidades a las sociedades personalistas cuyos socios, al margen de la entidad dominante, no sean únicamente personas vinculadas financieramente a la empresa de la entidad dominante, con arreglo al artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG, no vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de evitar la evasión y el fraude fiscales. No cabe excluir que existan medios legislativos menos gravosos para proporcionar una protección igualmente adecuada contra la evasión y el fraude fiscales. Así, por ejemplo, sería concebible que el grupo de entidades solo surtiera efectos previa solicitud o tras la autorización de la Administración tributaria.

- 27 Finalmente, el objetivo perseguido (prevención de la evasión y el fraude fiscales) debe sopesarse frente a las restricciones del principio de neutralidad. A este respecto, debe tenerse en cuenta que la normativa alemana excluye, de manera general, que puedan tener la condición de sociedades dependientes las sociedades personalistas cuyos socios, al margen de la entidad dominante, no sean únicamente personas vinculadas financieramente a la empresa de la entidad dominante, con arreglo al artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG, y ello con independencia de que en el caso concreto los requisitos de la vinculación financiera sean o no controvertidos o difíciles de determinar. Asimismo, el recurso al artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA se basa, en última instancia, exclusivamente en la suposición de que los acuerdos verbales son jurídicamente más inciertos que los acuerdos escritos y que por este motivo hay un riesgo de evasión o fraude fiscales. No obstante, esta suposición ya es de por sí dudosa (véase el apartado 19 de la presente resolución). A esto se suma que, a diferencia, por ejemplo, de las entregas intracomunitarias o de las entregas para la exportación, en el caso de un grupo de entidades no existe una situación transfronteriza que pudiera dificultar especialmente el establecimiento de los hechos, pues los efectos del grupo de entidades se limitan a las prestaciones internas entre las partes de la empresa sitas en el país (artículo 2, apartado 2, punto 2, segunda frase, de la UStG). Esto se ajusta a lo exigido por el Derecho de la Unión en el artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA.

Sobre la letra b) de la segunda cuestión prejudicial

- 28 Adicionalmente, se plantea la duda de si las medidas previstas en el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA deben haber sido adoptadas por el legislador con la intención manifiesta de ser adecuadas y necesarias para la prevención de la evasión y del fraude fiscales, o si es suficiente que la medida sea objetivamente adecuada y necesaria para tal prevención, con independencia de la finalidad que tuviera el legislador.
- 29 La redacción del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA («adoptar [...] medidas [...] para») sugiere que la prevención de la evasión y el fraude fiscales debe ser una consecuencia intencionada de la medida legislativa. Así lo confirman las versiones inglesa y francesa del artículo 11, párrafo segundo.

- 30 Sin embargo, cuando el legislador introdujo la restricción de la forma jurídica para las entidades dependientes, tal y como se establece en el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG, no perseguía el objetivo de evitar la evasión y el fraude fiscales. Como se desprende de los antecedentes del proceso legislativo, se basaba más bien en la suposición de que las sociedades personalistas, debido a su estructura de Derecho civil, no eran adecuadas para vincularse a una entidad dominante. Tampoco las modificaciones posteriores de la UStG se basaron en un objetivo como el descrito.
- 31 Debe añadirse que una ampliación *a posteriori* del objetivo no es compatible con la redacción del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA. Así lo respalda el hecho de que el artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA exige que, antes de implantar un régimen de grupo de entidades, los Estados miembros consulten al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este requisito de consulta se vería burlado si el legislador nacional pudiera invocar posteriormente el objetivo de prevenir la evasión y el fraude fiscales.

DOCUMENTO DE TRABAJO