

Asunto C-796/23**Petición de decisión prejudicial****Fecha de presentación:**

21 de diciembre de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa)

Fecha de la resolución de remisión:

29 de noviembre de 2023

Parte recurrente:

Česká síť s.r.o.

Parte recurrida:

Odvolací finanční ředitelství

AUTO

El Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) [omissis] en el procedimiento iniciado por la parte recurrente: **Česká síť s.r.o.**, [omissis] Domažlice, [omissis] contra la parte recurrida: **Odvolací finanční ředitelství** (Dirección Tributaria competente en materia de recursos, República Checa), [omissis] Brno, relativo al recurso contra la resolución de la parte recurrida, de 14 de diciembre de 2021, dictada en el expediente 47225/21/5300-21441-712772, en el recurso de casación interpuesto por la parte recurrente contra la sentencia del Krajský soud v Plzni (Tribunal Regional de Pilsen, República), de 31 de enero de 2023, dictada en el procedimiento 57 Af 4/2022-62,

ha decidido lo siguiente:

I. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

¿Es compatible con la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el

valor añadido, y en particular con los artículos 9, apartado 1, y 193 de esa Directiva, una situación en la que, con arreglo a normas especiales nacionales relativas al impuesto sobre el valor añadido para las llamadas sociedades (asociaciones de personas que carecen de personalidad jurídica), está obligado el llamado socio designado al pago del impuesto respecto a toda la sociedad, pese a que fuera otro socio quien intervenía ante el cliente final en relación con la prestación de los servicios?

¿Depende la compatibilidad de esta situación con la Directiva 2006/112/CE del hecho de que dicho otro socio se hubiese extralimitado con respecto a las reglas de actuación en los asuntos de la sociedad, habiendo intervenido ante el cliente en su propio nombre?

II. [omissis] [procedimiento nacional]

Motivación:

I. Objeto del procedimiento

[1] La parte recurrente (en el procedimiento ante el Nejvyšší správní soud; en lo sucesivo, «recurrente») es una sociedad de responsabilidad limitada con domicilio social en la República Checa. En noviembre de 2020, el Finanční úřad pro Plzeňský kraj (Agencia Tributaria de la Región de Pilsen; en lo sucesivo, «Agencia Tributaria») dictó un total de doce resoluciones por las que se liquidaba la obligación tributaria, con arreglo a las cuales requería a la recurrente el pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a los períodos impositivos de enero a diciembre de 2017. Por cada período impositivo (cada mes de 2017), la Agencia Tributaria liquidó el impuesto por importe de 30 713 CZK (en total, 368 556 CZK) y le obligó a pagar una sanción (por un total de 73 704 CZK). La recurrente recurrió infructuosamente ante el Odvolací finanční ředitelství (Dirección Tributaria competente en materia de recursos; en lo sucesivo, «recurrida») y, a continuación, vio desestimada su pretensión también ante el tribunal regional. En la actualidad, la recurrente ha interpuesto un recurso de casación ante el Nejvyšší správní soud.

[2] Las resoluciones de las autoridades tributarias y del tribunal regional se fundan en los siguientes antecedentes de hecho. En 2017 la recurrente colaboró con varias corporaciones domiciliadas en EE. UU., que ejercían una actividad en la República Checa mediante sucursales (se trataba de las personas jurídicas CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNKY INTERNET LLC y CESKA SIT LLC). Todas las personas jurídicas (la recurrente y las tres corporaciones americanas, en su caso sus tres sucursales que operan en la República Checa), prestaban servicios a clientes finales (principalmente dando acceso a Internet). Cada una de las personas jurídicas se ocupaba en su propio nombre de un grupo distinto de clientes. De este modo, cada una de las personas jurídicas obtuvo en 2017 ingresos por prestación de servicios (por ejemplo, en el caso de las sucursales de

las corporaciones americanas los ingresos anuales oscilaron entre 645 000 coronas checas y 748 000 coronas checas).

[3] No obstante, entre la recurrente y las corporaciones americanas existían unos vínculos por los cuales las autoridades tributarias y el tribunal regional concluyeron que, en realidad, existía la llamada *sociedad* (es decir, una asociación de personas sin personalidad jurídica) en el sentido del artículo 2716 de la *zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník* (Ley n.º 89/2012 del Código Civil). El administrador y socio único de la recurrente era al mismo tiempo el director de las sucursales de las tres personas jurídicas americanas (firmaba en nombre de las sucursales también la documentación contractual, consignando a este respecto, entre otras cuestiones, algunos datos de contacto de la recurrente, como la página de Internet o la dirección de correo electrónico). Era por tanto la única persona que administraba en realidad tanto la entidad recurrente, como las sucursales de las tres corporaciones citadas. Ya en los años 2009 y 2010 la recurrente había cedido gratuitamente a las sucursales de las corporaciones americanas más de 170 de los clientes que tenía hasta aquella fecha. La recurrente ponía a disposición de las sucursales la infraestructura necesaria y ella misma adquiría la conectividad (por ejemplo, todos los clientes estaban conectados a Internet mediante el mismo punto de acceso). Por el contrario, las sucursales de las corporaciones americanas no registraron ningún activo fijo ni intangible, ni tampoco tenían ningún gasto en concepto de nómina.

[4] Las autoridades tributarias consideraron que, conforme a los regímenes especiales establecidos en la Ley checa del IVA para las sociedades así consideradas con arreglo al artículo 2716 del Código Civil, la recurrente, por ser el llamado *socio designado*, estaba obligada a liquidar el IVA con respecto a toda la sociedad. Por ello, la Agencia Tributaria liquidó el IVA de la recurrente de tal modo que incluyó en la base imponible tanto las operaciones gravadas realizadas por la recurrente en 2017 como los ingresos de las sucursales de las corporaciones en su condición de miembros de la sociedad.

[5] En el recurso de casación, la recurrente cuestiona algunas de las conclusiones parciales que dieron lugar a que se practicasen las liquidaciones complementarias en concepto de IVA. Alegó, entre otras cuestiones, que el régimen especial del IVA previsto en el Derecho checo para las llamadas sociedades y en su caso para sus socios, era incompatible con la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1). Las disposiciones checas han dado lugar a que la Agencia Tributaria haya dictado, respecto de la recurrente, liquidaciones complementarias en concepto del impuesto correspondiente a los ingresos obtenidos no solo por la propia recurrente, sino por toda la sociedad identificada por las autoridades tributarias. Específicamente, la recurrente no está conforme con estas liquidaciones complementarias en concepto del impuesto correspondiente a los ingresos obtenidos por las sucursales de las corporaciones americanas que, según las autoridades tributarias, operaban en el marco de la sociedad.

[6] En cambio, la recurrida discrepa de estas alegaciones. En su opinión, el régimen especial aplicable a las sociedades no era incompatible con el Derecho de la Unión. El legislador derogó las anteriores disposiciones, no por su incompatibilidad con el Derecho de la Unión, sino por problemas en su aplicación.

II. Disposiciones aplicables del Derecho de la Unión y del Derecho nacional

Derecho de la Unión

[7] Con arreglo al artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Según esta misma disposición de la Directiva, serán consideradas actividades económicas *todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.*

[8] Con arreglo al artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, previa consulta al Comité consultivo del IVA, *cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.*

[9] Con arreglo al artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE, *cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.*

[10] Con arreglo al artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE, *serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202.* La Directiva 2006/112/CE regula en los artículos 282 a 292 la posibilidad de exención del impuesto sobre el valor añadido. Con arreglo al artículo 287 de la Directiva 2006/112/CE, *los Estados miembros cuya adhesión a la Comunidad sea posterior al 1 de enero de 1978 podrán conceder una franquicia del impuesto a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea como máximo igual al contravalor en moneda nacional de los siguientes importes al tipo de conversión del día de su adhesión.* Con arreglo al artículo 287, punto 7, de la citada Directiva, el límite para la República Checa asciende a 35 000 euros.

Derecho nacional — definición de la llamada sociedad

[11] La Ley n.º 89/2012 del Código Civil regula en los artículos 2716 y siguientes la llamada *sociedad*, es decir, una asociación de personas sin personalidad jurídica (se trata de una institución del Derecho romano, en latín *societas*). Conforme al artículo 2716, apartado 1, del Código Civil, *la sociedad surgirá cuando varias personas se comprometan mediante contrato a asociarse como socios para una acción conjunta o en un asunto conjunto*. Para que surja una sociedad no se requiere que se haya celebrado un contrato por escrito.

[12] Conforme al artículo 2719, apartado 1, del Código Civil, *el efectivo y las cosas fungibles, así como los bienes muebles, definidos únicamente por su género, que se aporten a la sociedad, se convierten en copropiedad de los socios que hayan realizado la aportación; el resto de los bienes se convierte en copropiedad solo cuando se hayan valorado en importes pecuniarios. Las participaciones de los socios se determinan proporcionalmente según el valor de los activos aportados por cada socio a la sociedad*.

[13] Con respecto a la toma de decisiones sobre los asuntos de la sociedad, conforme al artículo 2729, apartado 1, del Código Civil, *las decisiones sobre los asuntos de la sociedad se tomarán por mayoría de votos; cada socio tiene un voto*. En los asuntos relativos a la administración de la sociedad, el Código Civil dispone en el artículo 2730, entre otros aspectos, *que los socios podrán distribuir las facultades relativas a la gestión de los asuntos comunes en la forma que consideren pertinente. De no hacerlo, cada socio será apoderado de los demás socios con respecto a estos asuntos*. Conforme al artículo 2731, apartado 1, del Código Civil, *los socios podrán atribuir la gestión de los asuntos comunes a una persona elegida de entre ellos o a un tercero*.

[14] En lo tocante a los derechos de los socios de la sociedad respecto de sí mismos, resulta aplicable, entre otros aspectos, el hecho de que conforme al artículo 2727, apartado 1, del Código Civil, *el socio no podrá emprender, sin el consentimiento de los demás socios, acciones por cuenta propia o por cuenta ajena que compitan con la finalidad común. Cuando esto ocurra, los demás socios podrán reclamar que este socio se abstenga de realizar esas acciones*. Conforme al artículo 2727, apartado 2, *cuando el socio haya actuado por cuenta propia, los demás socios podrán reclamar que la acción del socio se tenga por efectuada por cuenta común. Cuando el socio haya actuado por cuenta ajena, los demás socios podrán reclamar que se les ceda el derecho a la remuneración a favor de la cuenta común o que se les ceda la remuneración ya satisfecha. Estos derechos expirarán cuando no hayan sido ejercidos en el plazo de tres meses desde la fecha en la que el profesional haya tenido conocimiento de la acción, pero no más tarde del año desde el día en el que haya tenido lugar la acción*.

[15] En el presente litigio, las disposiciones relativas a los derechos y obligaciones de los socios frente a terceros son las más importantes. Conforme al artículo 2736 del Código Civil, entre otras cuestiones, *los socios responderán*

solidariamente frente a terceros por las deudas resultantes de la actividad común. Conforme al artículo 2737, cuando un socio emprenda una acción en un asunto común, se le considerará como apoderado de todos los socios. Si los socios pactaren otra cosa, ello no podrá ser invocado ante un tercero de buena fe. Si un socio hubiere actuado en nombre propio en un asunto común con un tercero, los demás socios podrán beneficiarse de los derechos dimanantes de este hecho, si bien el tercero estará vinculado únicamente frente a quien haya celebrado con él negocios jurídicos. Ello no resulta aplicable al supuesto en el que el tercero fuera conecedor de que el socio actuaba por cuenta de la sociedad.

Derecho nacional — disposiciones tributarias

[16] Las disposiciones tributarias hacían referencia a las disposiciones de Derecho privado relativas a la sociedad. La Zákon č. 235/2004 Sb., o daní z přidané hodnoty (Ley n.º 235/2004 del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), incluía hasta el 30 de junio de 2017 un régimen especial de IVA aplicable a sujetos pasivos que eran socios de una sociedad conforme al artículo 2716 del Código Civil. Hasta el 30 de junio de 2017 este era el único régimen de IVA posible para estas sociedades. Con fecha 1 de julio de 2017, mediante la Ley n.º 170/2017, se modificó la Ley del IVA y se derogó el régimen especial aplicable a estas sociedades. Desde la introducción de este cambio, cada uno de los socios de la sociedad actúa personalmente en los asuntos relativos al IVA de conformidad con las disposiciones generales de la Ley del IVA. Sobre la base de una disposición transitoria incluida en la Ley de modificación, existía sin embargo la posibilidad de aplicar el anterior régimen especial de IVA a las sociedades hasta finales del año 2018. La exposición de motivos de la Ley de modificación n.º 170/2017 apunta a la posible incompatibilidad de la regulación anterior con la Directiva 2006/112/CE. Según la referida exposición de motivos, mediante la modificación legislativa, la Ley del IVA «se ajustará a la Directiva en lo relativo al impuesto sobre el valor añadido y a las disposiciones generales del impuesto sobre el valor añadido». Sin embargo, en la exposición de motivos no se explicó de forma más detallada esta (supuesta) incompatibilidad de la Ley del IVA con la Directiva.

[17] Conforme al artículo 5, apartado 1, de la Ley del IVA, es sujeto pasivo *la persona o grupo que realice una actividad independiente. También es sujeto pasivo la persona jurídica que no haya sido constituida o creada para realizar una actividad económica, si la realiza*. Con carácter general, un sujeto pasivo está obligado a pagar el impuesto cuando, conforme al artículo 6, apartado 1, de la Ley del IVA, su volumen de operaciones ha superado una cantidad determinada (en el momento en que la parte recurrida practicó las liquidaciones se trataba de un importe de un millón de coronas checas) en los doce meses naturales sucesivos inmediatamente anteriores. No obstante, las disposiciones especiales para las sociedades que se analizan a continuación preveían otras «vías» para estar obligado a pagar el impuesto o preveían obligaciones distintas de las obligaciones de los pagadores ordinarios del IVA.

[18] Las disposiciones especiales previstas para las sociedades se diferenciaban también de las reglas del IVA que resultan aplicables al denominado grupo de personas vinculadas por el capital o de otro modo (es decir, la figura que implementó el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE en los artículos 5a y siguientes de la Ley del IVA). En el artículo 5a, apartado 1, de la Ley del IVA se señaló claramente que *«el miembro de un grupo no puede ser al mismo tiempo socio de una sociedad»* — por lo que no se podía ser al mismo tiempo socio de una «sociedad» y parte de un grupo. Cabe subrayar que **las autoridades tributarias no consideran que la recurrente formase parte de un grupo.**

[19] Por lo que respecta a las propias disposiciones especiales relativas al régimen de IVA previsto para las sociedades, la Ley del IVA en la redacción aplicable al presente litigio disponía lo siguiente (a continuación, se enumeran únicamente las disposiciones más importantes).

[20] Para calcular el volumen de operaciones a efectos del IVA, el artículo 4a, apartado 3, de la Ley del IVA establecía *que en el volumen de operaciones de un sujeto pasivo, socio de una sociedad que realiza operaciones que dan derecho a la deducción del impuesto, se computa el volumen n de operaciones obtenido a) por esta persona independientemente al margen de la sociedad y b) por toda la sociedad.*

[21] Existía también una regla especial para determinar la persona obligada a pagar el impuesto. Conforme al artículo 6a de la Ley del IVA, *el sujeto pasivo que a) sea socio de una sociedad que realiza operaciones que dan derecho a la deducción del impuesto, estará obligado a pagar el impuesto desde el día en que cualquiera de los otros socios esté obligado a pagar el impuesto, a no ser que en virtud de la presente Ley estuviese obligado antes, b) se convierta en socio de una sociedad que realiza operaciones que dan derecho a la deducción del impuesto junto con una persona obligada a pagar el impuesto, estará obligado a pagar el impuesto desde el día en el que se haya convertido en socio.* Conforme al artículo 94, apartado 2, de la Ley del IVA, *el obligado al pago debía presentar una solicitud de alta en el plazo de 15 días desde el día en el que se hubiese convertido en obligado al pago.* Por otra parte, el artículo 95 de esa misma Ley establecía *que, cuando un sujeto pasivo que fuese socio de una sociedad se convirtiese en obligado al pago, estaría obligado a comunicarlo al resto de los socios en el plazo de 15 días desde la fecha en la que se hubiese convertido en obligado al pago.*

[22] Con arreglo al artículo 100, apartado 4, de la Ley del IVA, *los obligados al pago que sean socios de esta misma sociedad están obligados a llevar una contabilidad independiente a los efectos del impuesto sobre el valor añadido en lo relativo a la actividad por la que se ha creado la sociedad. En nombre de la sociedad, el socio designado llevará esta contabilidad y cumplirá todas las obligaciones y se beneficiará de los derechos que resultan de la presente Ley para los otros socios.* Además, el artículo 101b, apartado 2, de la Ley del IVA disponía *que el obligado al pago, que, como socio designado lleva en nombre de la*

sociedad la contabilidad a los efectos del impuesto sobre el valor añadido, está obligado a consignar en su declaración tributaria las operaciones que dan derecho a la deducción del impuesto y el impuesto relativos a la actividad propia, así como las operaciones que dan derecho a la deducción del impuesto y el impuesto relativos a la actividad de toda la sociedad. Los otros socios consignarán en la declaración tributaria únicamente las operaciones que dan derecho a la deducción del impuesto y el impuesto que corresponda a su propia actividad.

[23] A mayor abundamiento cabe añadir que la función del socio designado se extiende también a la cuestión del ejercicio del derecho a la deducción del IVA. Con arreglo a la regla fundamental resultante de lo dispuesto en el artículo 74, apartado 7, de la Ley del IVA, es precisamente el socio designado quien ejercía ese derecho respecto de las operaciones gravadas utilizadas en la actividad de la sociedad.

III. Análisis de la cuestión prejudicial

[24] Antes de proceder con un análisis más exhaustivo de la propia cuestión prejudicial, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo considera conveniente exponer dos observaciones.

[25] En primer lugar, como es lógico, se plantea la pregunta de si la situación de la recurrente puede, en general, calificarse bajo el concepto de «sociedad», conforme al artículo 2716 del Código Civil. En el recurso de casación la recurrente negó que su colaboración con las corporaciones americanas se ajustara a los criterios de sociedad. Sin embargo, el Nejvyšší správní soud había llegado a una conclusión jurídica preliminar de que existía en esencia una sociedad en el sentido del artículo 2716 del Código Civil. El Nejvyšší správní soud ya había examinado, por cierto, la colaboración de la recurrente y en todo caso había declarado que la estructura de la actividad económica cumplía los criterios de una sociedad en el sentido del artículo 2716 del Código Civil (se trataba de las obligaciones tributarias de la recurrente en otros períodos impositivos o de las obligaciones de los demás socios, véanse, por ejemplo, las sentencias de 10 de mayo de 2022, expediente 10 Afs 137/2020-69, apartados 16 y siguientes, así como de 15 de febrero de 2023, expediente 6 Afs 331/2021-61, apartados 18 y 19).

[26] En segundo lugar, antes de plantear la cuestión prejudicial, la recurrida cuestionó si, en general, el Nejvyšší správní soud podía examinar la alegación de la recurrente relativa a la incompatibilidad entre el Derecho checo y el Derecho de la Unión. En opinión de la recurrida, la recurrente aduce por primera vez este motivo en el recurso de casación, por lo que esa alegación resultaba inadmisibles. Sin embargo, el Nejvyšší správní soud ha llegado a la conclusión de que puede examinar esta cuestión. Puesto que el tribunal regional ha aplicado las disposiciones controvertidas del Derecho nacional al razonamiento de la recurrente, la pregunta versa en esencia acerca de si el órgano jurisdiccional ha

aplicado la disposición jurídica pertinente. El Nejvyšší správní soud debe ocuparse de esta cuestión en todo procedimiento que traiga causa de un recurso de casación, también de oficio.

[27] Por lo que respecta al análisis en sí mismo de la cuestión prejudicial planteada, el órgano jurisdiccional remitente hace constar cuanto sigue.

[28] Existen diversas normas controvertidas en la Ley del IVA. En primer lugar, el estatuto del obligado al pago, en el supuesto del socio de una sociedad a efectos del artículo 2716 del Código Civil, no se deducía únicamente de su propia actividad económica individual o del volumen de operaciones. Dependía asimismo del volumen de operaciones de toda la sociedad (artículo 4a, apartado 3, de la Ley del IVA) o del hecho de que otro socio tuviera la condición de obligado al pago. En segundo lugar, para la sociedad resultaba decisivo el papel del llamado socio designado. Este debería ejercer en nombre de la sociedad todas las obligaciones, especialmente pagar el IVA con respecto a toda la sociedad.

[29] En el presente asunto, las autoridades tributarias concluyeron que existía una sociedad (ya que para que exista una sociedad no es necesario un contrato por escrito, las autoridades tributarias podían proceder así). La recurrente, en cambio, niega en todo momento la existencia de una sociedad. Por este motivo, las autoridades tributarias designaron asimismo al llamado socio designado: en el presente litigio, la recurrente. A este respecto, se apoyaban en su papel en la sociedad (véase el punto [3] anterior). Las liquidaciones complementarias en concepto de IVA con respecto a toda la sociedad se practicaron precisamente frente a la recurrente.

[30] La recurrente señala la incompatibilidad entre determinadas disposiciones de la Ley checa del IVA y la Directiva 2006/112/CE, que consiste en que, como persona designada por las autoridades tributarias (socio designado), debe pagar el IVA no solo de sus propias operaciones, sino de las operaciones del resto de personas que las autoridades tributarias consideran que son socios de la sociedad (estas son las operaciones controvertidas en el presente litigio). La recurrente sostiene fundamentalmente que, respecto de las operaciones de otras personas, debería considerarse sujetos pasivos precisamente a estas personas. Son precisamente dichas personas las que deberían pagar el impuesto con arreglo al artículo 193 de la citada Directiva. La recurrente considera que ella debería ser sujeto pasivo a los efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva, únicamente en relación con su propia actividad, debiendo estar obligada al pago del IVA exclusivamente por aquellas operaciones que haya realizado sola.

[31] El Nejvyšší správní soud comparte las reservas de la recurrente. A juicio del órgano jurisdiccional remitente, la recurrente no debería haber sido obligada al pago del IVA por las operaciones realizadas entre otras personas y los clientes finales, pese a que la recurrente y las otras personas hayan creado una sociedad en el sentido de lo dispuesto en el artículo 2716 del Código Civil. Sin embargo, el

órgano jurisdiccional remitente entiende que es necesario que se confirme esta postura.

[32] Por regla general, el sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE está obligado a pagar el IVA devengado por su propia actividad económica con arreglo al artículo 193 de la Directiva. No obstante, la Ley del IVA trasladó la responsabilidad por el pago del IVA de toda la sociedad sin excepción al socio designado, que en el presente litigio es la recurrente. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente considera que cuando, respecto de las operaciones por las cuales debe pagar el IVA, el socio designado no sea asimismo sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE, su responsabilidad por el pago del IVA devengado por esas operaciones es contraria al artículo 193 de la citada Directiva.

[33] En el presente litigio, por tanto, resulta decisivo determinar, respecto de las operaciones controvertidas realizadas entre los demás socios de la sociedad y los clientes finales (es decir, las operaciones por las cuales la recurrente pretende no pagar el IVA), quién es el sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE. En su caso, debe también ponderarse si no resulta aplicable el artículo 28 de la Directiva, habida cuenta de que el presente litigio versa sobre la prestación de servicios.

[34] El objetivo de la Directiva 2006/112/CE es establecer un sistema común de IVA. Por ello, la Directiva asigna a este impuesto un ámbito de aplicación muy amplio. Para una aplicación uniforme de esa Directiva es preciso que los conceptos que definen su ámbito de aplicación, como los de *operaciones gravadas, sujetos pasivos y actividades económicas*, sean objeto de interpretación autónoma y uniforme (sentencia de la Gran Sala del Tribunal de Justicia, de 29 de septiembre de 2015, *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, apartado 26).

[35] Con arreglo al artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE, serán considerados «sujetos pasivos» quienes se ajusten objetivamente a los criterios enunciados en esa disposición. Por consiguiente, el artículo 9, apartado 1, de la Directiva adopta una definición muy amplia del concepto de *sujeto pasivo*. Pueden ser sujetos pasivos todas las personas físicas y jurídicas, tanto públicas como privadas, incluso entidades carentes de personalidad jurídica. Es relevante que esas personas sean entidades que *desarrollen con carácter independiente la actividad económica* (sentencia del Tribunal de Justicia, de 16 de septiembre de 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:711, apartados 39 y 40).

[36] Una actividad económica se desarrolla con carácter independiente, cuando la persona considerada la ejerce en su nombre, por su propia cuenta y bajo su plena responsabilidad. Es esencial determinar también si esa persona soporta el riesgo económico ligado al desarrollo de esa actividad (véase la sentencia ya citada *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, apartado 41, o la sentencia del Tribunal

de Justicia, de 12 de octubre de 2016, Nigl, C-340/15, EU:C:2016:764, apartado 28).

[37] Estos criterios garantizan que el adquirente pueda ejercitar con seguridad jurídica su eventual derecho a deducción. Para ello necesita, con arreglo al artículo 226, punto 5, de la Directiva 2006/112/CE, una factura que indique el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo. Solo puede comprobar las indicaciones en la factura si sabe quién es la otra parte (véanse las conclusiones de la Abogada General Kokott, de 23 de abril de 2020, presentadas en el asunto *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:310, punto 4[6]).

[38] La constatación de la independencia o, para ser precisos, del carácter independiente del ejercicio de una actividad económica no es incompatible con el hecho de que exista un cierto grado de cooperación entre entidades que pueden ser sujetos pasivos en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE (véase la sentencia ya citada dictada en el asunto *Nigl*, C-340/15, apartado 31; véanse también las conclusiones del Abogado General Szpunar, de 30 de junio de 2016, a este mismo asunto, EU:C:2016:505, punto 21, en las cuales el Abogado General destacó que la colaboración, incluso estrecha, no indica necesariamente que haya subordinación a otra persona).

[39] De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce también que, en los supuestos en los que un miembro de una asociación comparezca ante los clientes (celebre contratos) en nombre propio, sin hacer ninguna mención a la asociación o al resto de sus miembros, el contenido del contrato de asociación pasa a un segundo plano (la asociación corresponde a la sociedad en el sentido del artículo 2716 del Código Civil checo, pues ambas proceden del concepto de *societas* del Derecho romano). El Tribunal de Justicia ha considerado sujeto pasivo, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la citada Directiva, al socio comercial que celebraba en nombre propio contratos de venta de inmuebles y quien actuaba frente a terceros sin declarar la asociación o la identidad del otro socio. No tiene ninguna incidencia que el otro socio hubiese financiado en gran medida la compra del inmueble o que las decisiones relevantes sobre la actividad económica fueran tomadas de manera conjunta por ambos socios (véase sentencia *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, apartados 43 a 48). El Tribunal de Justicia ha declarado también que es sujeto pasivo una parte de un contrato de asociación que estaba identificada en el contrato de venta, con independencia de que la venta del inmueble formase parte de las obligaciones conjuntas de las partes del contrato de asociación en el litigio en cuestión (véase la sentencia de 13 de febrero de 2023, *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, apartados 74 a 77).

[40] En el caso de prestaciones de servicios, el sujeto pasivo puede también ser identificado con arreglo al artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE. El referido artículo 28 crea la ficción jurídica de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas consecutivamente. Se considera que el operador, que actúa como intermediario en la prestación de servicios y que es el comisionista, recibió en un primer momento los servicios en cuestión del operador por cuenta del que actúa,

que es el comitente, antes de prestar personalmente, en un segundo momento, esos servicios al cliente (sentencia de 4 de mayo de 2017, *Comisión / Luxemburgo*, C-274/15, EU:C:2017:333, apartado 86). Para que el artículo 28 resulte aplicable debe existir [por una parte] un mandato en virtud del cual el comisionista intervenga por cuenta del comitente en la prestación de servicios y, por otra, los servicios adquiridos y prestados deben ser idénticos (sentencia de 12 de noviembre de 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 51).

[41] Sin embargo, a juicio del Nejvyšší správní soud, en el presente litigio no puede concluirse la existencia de ningún tipo de mandato en el sentido del artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE. Tampoco puede simplemente equipararse la propia sociedad en el sentido del artículo 2716 del Código Civil con la relación entre el comisionista y el comitente.

[42] En el caso de las operaciones controvertidas no comparecía ante los clientes finales la recurrente, sino los demás socios. El Derecho checo no contempla que pueda ser sujeto pasivo directamente una sociedad en el sentido del artículo 2716 del Código Civil. Debido a que se alcanzó la conclusión de que existía una sociedad, *tampoco* podían resultar aplicables las disposiciones relativas al grupo fiscal, disposiciones que tampoco las autoridades tributarias consideraban aplicables (véase punto [18] anterior).

[43] En opinión del Nejvyšší správní soud, por consiguiente, deben ser considerados sujetos pasivos en esas operaciones los otros socios, que intervenían ante los clientes, y no la recurrente. El Nejvyšší správní soud, sin embargo, alberga la duda de si puede extraerse esta conclusión simplemente de cuál de los socios era el que comparecía ante los clientes en una operación determinada o si bien es necesario examinar de forma más detallada las circunstancias en las que ello ha tenido lugar (especialmente el hecho de que los demás socios actúan fundamentalmente en nombre propio).

[44] Como ya ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, el presente litigio es particular, puesto que las autoridades tributarias han considerado *a posteriori* que existía una sociedad. Ello supone también que en el presente litigio no existe un contrato escrito de sociedad, que permita determinar de qué modo los socios han regulado sus derechos y obligaciones en la sociedad. Por ello, el órgano jurisdiccional remitente debe asumir que la sociedad debía operar precisamente como se ha mencionado anteriormente en los artículos 2716 y siguientes del Código Civil.

[45] En el caso de las operaciones controvertidas, ante el cliente final comparecía siempre uno de los socios y no la propia recurrente. En estas situaciones, cuando *uno* de los socios actúa frente a terceros en un asunto conjunto, se aplica de forma estandarizada la forma de proceder descrita en el artículo 2737, apartado 1, del Código Civil (del cual es posible apartarse de forma limitada, si bien con arreglo a un contrato de sociedad, que en este caso no existe). Cuando el socio se ajusta a

esa forma de proceder, actúa en un asunto común como apoderado de todos los socios, en virtud del poder otorgado por ellos (que los socios deben otorgarle, la mera institución del mandato no incluye la representación). A raíz de ello, ese socio actúa *en nombre y por cuenta de todos los socios*, y sus acciones generan la responsabilidad solidaria de todos los socios conforme al artículo 2736 del Código Civil.

[46] La forma de proceder prevista en el artículo 2737, apartado 1, del Código Civil no es la única forma en la que los socios pueden actuar en los asuntos de una sociedad. Por ejemplo, cuando *todos* los socios actúan conjuntamente, sus acciones llevan a este mismo resultado, a que surja la responsabilidad solidaria de todos los socios. Sin embargo, existen diferentes supuestos en los que las acciones de un *solo* socio pueden *como consecuencia* vincular a todos los socios. Además de la forma de proceder estándar conforme al artículo 2737, apartado 1, uno de los socios puede también actuar en primer lugar en nombre propio y por cuenta propia (es decir, independientemente de la sociedad). A continuación, los demás socios pueden ratificar sus acciones, pueden asumirlas. La diferencia entre la forma de proceder prevista en el artículo 2737, apartado 1, y el proceder recién citado consiste en el *grado de independencia* con que actúa el socio. En el primer supuesto, el socio está en cierta medida vinculado a los demás socios, mientras que en el segundo caso de primeras actúa esencialmente de forma independiente. Ello también puede ser relevante para identificar al sujeto pasivo con arreglo al criterio de *independencia* incluido en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE. La forma de proceder contemplada en el artículo 2737, apartado 1, del Código Civil supone ciertamente la forma *menos independiente* en la que uno de los socios puede actuar en un asunto común.

[47] El Nejvyšší správní soud duda de si es posible apoyarse exclusivamente en el hecho de que, en las operaciones controvertidas, intervenía siempre solamente uno de los socios ante los clientes finales. A juicio del órgano jurisdiccional remitente, debe examinarse **la forma en la que las personas jurídicas asociadas en la sociedad intervenían ante los clientes finales**. Del expediente administrativo se desprende que los demás socios (por medio de sus sucursales) intervenían ante los clientes finales en su propio nombre. La recurrente no celebraba contratos para la prestación de servicios. En opinión del órgano jurisdiccional remitente, ello no se ve afectado por el hecho de que algunos datos de contacto de la recurrente figurasen en la documentación contractual (véase el punto [3] anterior). Del expediente administrativo tampoco resulta que en los contratos con los clientes o en otro momento en los contactos con ellos los demás socios hubiesen mencionado a la recurrente en un sentido que pueda equiparse a designarla como socio.

[48] De las circunstancias del presente litigio se desprende también que era la recurrente y no los demás socios quien desempeñaba un papel decisivo para garantizar la infraestructura necesaria y el ancho de banda. Debido a los vínculos personales existentes, lo más probable es que las acciones de los socios estuvieran coordinadas. Sin embargo, según el órgano jurisdiccional remitente, se trata

fundamentalmente de asuntos «internos» de la sociedad que, ante el hecho de que los socios actuaban en su propio nombre, deben pasar en el presente litigio a un segundo plano (véase la jurisprudencia citada en el punto [38] anterior).

[49] En consecuencia, el Nejvyšší správní soud considera que, en las operaciones controvertidas, en las que eran otros los socios que intervenían ante los clientes, la recurrente no podía ser sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE. En ese caso, sin embargo, la aplicación de las normas especiales del Derecho checo, a resultas de las cuales la recurrente está obligada a pagar el IVA devengado de todas las operaciones controvertidas, es incompatible con el artículo 193 de esta Directiva.

IV. Conclusiones

[50] A la vista de lo anterior, el Nejvyšší správní soud plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

¿Es compatible con la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y en particular con los artículos 9, apartado 1, y 193 de esa Directiva, una situación en la que, con arreglo a normas especiales nacionales relativas al impuesto sobre el valor añadido para las llamadas sociedades (asociaciones de personas que carecen de personalidad jurídica), está obligado el llamado socio designado al pago del impuesto respecto a toda la sociedad, pese a que fuera otro socio quien intervenía ante el cliente final en relación con la prestación de los servicios?

¿Depende la compatibilidad de esta situación con la Directiva 2006/112/CE del hecho de que dicho otro socio se hubiese extralimitado con respecto a las reglas de actuación en los asuntos de la sociedad, habiendo intervenido ante el cliente en su propio nombre?

[51] [omissis] [procedimiento nacional]

[omissis]

[advertencia legal, fecha, firmas]