

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE (SALA PRIMERA) DE 1 DE DICIEMBRE DE 2022

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante (España)

Miembro de AEDAF

Asunto: C-141/20.

Partes: *Finanzamt Kiel y Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 77/388/CEE – Artículo 4, apartado 4, párrafo segundo – Sujetos pasivos – Facultad de los Estados miembros de considerar como un solo sujeto pasivo a entidades jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización ("grupo a efectos del IVA") – Normativa nacional que señala a la entidad dominante del grupo a efectos del IVA como único sujeto pasivo – Concepto de "firme vinculación en el orden financiero" – Necesidad de que la entidad dominante posea la mayoría de los derechos de voto además de una participación mayoritaria en el capital – Inexistencia – Apreciación de la independencia de una entidad económica en función de criterios estándar – Alcance».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La controversia se suscita entre la Administración Tributaria de Kiel (Alemania) y Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (en adelante, NGD mbH) acerca de la sujeción de esta entidad al IVA por el ejercicio 2005.

Tras el desacuerdo en la interpretación de la normativa nacional germana en combinación con el artículo 4, apartado 4 de la Directiva 77/388/CEE del Con-

sejo (en adelante, Sexta Directiva)¹, el asunto se judicializó, motivando la formulación de una cuestión prejudicial ante el TJUE.

Los hechos controvertidos son los que a continuación se exponen. Los socios de NGD mbH –sociedad alemana de responsabilidad alemana–, son A y C e V, que detentan una participación del 51% y del 49%, respectivamente. Los estatutos de NGD mbH fueron modificados en 2005, por lo que concierne a la composición de la Junta General y los derechos de voto, si bien tal modificación no desplegó efectos hasta 2010, cuando dicho cambio se hizo público e inscribió en el Registro mercantil.

Como resultado de una auditoría externa, se concluyó que respecto al ejercicio 2005 la sociedad no estaba integrada en el orden financiero en la empresa de la entidad dominante A, por lo que no formaba una «unidad fiscal». A este respecto, se interpretó que pese a que A poseyera una participación mayoritaria del 51% de su capital social, no poseía empero la mayoría de los derechos de voto, por lo que no podía imponer la adopción de decisiones en dicha sociedad. La consecuencia derivada de ello fue que el volumen de negocios de NGD mbH con terceros y proveniente de las prestaciones realizadas a A debía contabilizarse en aquella.

La Administración Tributaria hizo suya esta conclusión, no compartida por NGD mbH, que presentó una reclamación y, tras la desestimación de esta, interpuso el correspondiente recurso ante el Tribunal de lo Tributario del Land Schleswig Holstein (Alemania).

El citado tribunal falló a favor de la recurrente, invocando para ello la jurisprudencia del TJUE², en virtud de la cual el requisito exigido por la Administración Tributaria en el sentido de requerir, además de una participación mayoritaria, una mayoría de derechos de voto en las otras entidades que integran la unidad fiscal, excedía de lo necesario para alcanzar los objetivos de prevención de abuso y lucha contra el fraude.

En desacuerdo con tal interpretación, la Administración Tributaria alemana interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo Tributario que, al albergar dudas sobre distintos aspectos concernidos en este tema, procedió a plantear las siguientes cuestiones prejudiciales ante el Tribunal europeo:

«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", la entidad dominante) en lugar de al grupo a efectos del IVA ("Organkreis", la entidad fiscal)?

1 Aunque la Sexta Directiva fue derogada el 1 de enero de 2007 por la Directiva 2006/112/CE, la fecha en la que se produjeron los hechos del litigio motiva que la resolución del mismo deba basarse en la Sexta Directiva, que era la normativa que estaba vigente entonces.

2 STJUE de 16 de julio de 2015, *Larentia + Minerva y Marenave Schifffahrt*, C-108/14 y C-109/14, apartados 44 y 45.

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 *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt* (C-108/14 y C-109/14) para determinar si el requisito de integración financiera que establece 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 una categorización, considerar a una persona como 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", entidad dominante) de tal manera que la entidad dominante puede imponerle su voluntad y evitar así que dicha persona pueda formarse una voluntad contraria a la suya?».

2. Fundamentos de Derecho y fallo

Con carácter previo al análisis de las distintas cuestiones prejudiciales, el Tribunal de Luxemburgo tuvo que pronunciarse sobre la admisibilidad de las cuestiones primera, segunda y cuarta, que el Gobierno alemán consideró no pertinentes.

Como apunta el Alto Tribunal, únicamente el hecho de que la cuestión no versara sobre la interpretación del Derecho de la UE, fuera hipotética, no tuviera relación con el objeto del asunto enjuiciado, o bien cuando fuera el Tribunal el que no contara con los elementos fácticos o jurídicos necesarios para resolverla, podría justificar que dicha cuestión prejudicial fuera inadmitida, tal y como ya se declaró en la Sentencia de 22 de septiembre de 2016³.

Al no concurrir ninguna de esas circunstancias en el caso que se somete al examen del Tribunal, tales cuestiones prejudiciales se declaran admisibles.

Despejada esta incógnita, el Tribunal de Justicia aborda el estudio de la primera cuestión prejudicial, a través de la cual el órgano remitente se interesa por la eventual oposición al artículo 4, apartado 4, párrafo 2, de la Sexta Directiva, de una normativa nacional que designa como contribuyente único del IVA no al propio grupo, sino a uno de sus miembros, en particular, a la entidad dominante.

Conviene recordar que el precepto europeo posibilita que los Estados miembros puedan considerar como un solo sujeto pasivo a varias personas, siempre que estén radicadas en el territorio de ese país y, que aun siendo independientes

3 STJUE de 22 de septiembre de 2016, *Microsoft Mobile Sales International y otros*, C-110/15, apartado 19 y jurisprudencia citada.

desde el punto de vista jurídico, estén vinculadas entre sí en los planos financiero, económico y organizativo.

Nótese que la asimilación a un único sujeto pasivo implica que solo este se halle facultado para presentar las declaraciones del IVA, atribuyéndose al grupo un único número de IVA.

Se detiene, asimismo, el Tribunal europeo en examinar la naturaleza del citado artículo 4 de la Directiva, puntualizando dos ideas: en primer lugar, niega que el mismo constituya una disposición especial o excepcional que deba interpretarse de manera restrictiva. De hecho, esta afirmación, en base a la cual el requisito relativo a la existencia de un vínculo firme en el orden financiero no puede interpretarse restrictivamente ha sido ya consagrada en la jurisprudencia⁴ del propio TJUE; y, en segundo término, desde un prisma teleológico, si atendemos a la motivación de la propuesta de la Comisión que cristalizó en la Sexta Directiva, se comprueba que en ningún momento se intentó impedir a los Estados miembros que no vincularan la condición de sujeto pasivo al concepto de independencia exclusivamente jurídica, bien para lograr una simplificación administrativa, o para evitar ciertos abusos como, por ejemplo, el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos.

En sintonía con ello, si bien es cierto que la Sexta Directiva no autoriza expresamente a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para combatir la evasión y el fraude fiscal, de ello no se sigue que les privara de tal posibilidad. Antes al contrario, de cara a la aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, los Estados estaban legitimados para condicionar la aplicación del régimen del grupo a efectos del IVA a determinadas restricciones, siempre y cuando tales medidas se orienten a la consecución de los objetivos citados –prevención de prácticas abusivas y lucha contra el fraude fiscal–.

Y esto es, precisamente, lo que hizo el legislador alemán, a través de la adopción de distintas medidas. Mediante el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre el volumen de negocios posibilitó la formación de «unidades fiscales». Adicionalmente, pese a la consideración de que la entidad dominante de un grupo a efectos del IVA es el único contribuyente de ese grupo, vía artículo 73 del Código tributario señaló que una sociedad vinculada orgánicamente puede, en determinados casos, ser deudora de los impuestos correspondientes a los demás miembros de la unidad fiscal de la que forma parte.

Igualmente, la legislación alemana dispone que una entidad que forma parte de un grupo a efectos del IVA solo puede considerarse integrada en la empresa de la entidad dominante en el orden financiero, si esta última entidad puede imponer su voluntad, lo que se entiende que sucede cuando no solo detenta una participación mayoritaria, sino que también dispone de la mayoría de los derechos de voto.

4 SSTJUE de 25 de abril de 2013, *Comisión/Suecia*, C-480/10, apartado 36; y de 15 de abril de 2021, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, apartado 45, por analogía respecto del artículo 11 de la Directiva sobre el IVA.

A la vista de estas previsiones en la normativa alemana, el razonamiento del Tribunal es considerarlas adecuadas, en el bien entendido de que, si la Directiva impone que solo haya un único sujeto pasivo, es claro que debe existir también un único interlocutor que asuma las obligaciones de IVA del grupo ante la Administración Tributaria. Sin embargo, en este punto la Directiva guarda silencio acerca de cuál haya de ser la entidad representante del grupo y cuál la forma en que esta asumirá dichos deberes fiscales.

Queda, por tanto, justificada la designación de la entidad dominante como sujeto pasivo único, si la misma puede imponer su voluntad sobre las demás integrantes del grupo y además ello no comporta un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, en la medida en que el resultado al que se llega coincide con el que se alcanzaría si el sujeto pasivo del impuesto fuera el propio grupo a efectos del IVA. En particular, como se ha señalado, la entidad dominante, en su calidad de representante del grupo, está facultada por el Derecho alemán para dirigirse contra las demás entidades que forman parte del grupo, lo que evidencia el cumplimiento de este último requisito.

De conformidad con todo ello, el TJUE responde a la primera cuestión prejudicial en el sentido de que la regulación alemana sobre este particular no lesiona el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

A la vista de esta respuesta, resulta improcedente contestar a la segunda cuestión prejudicial, que únicamente se había planteado para el caso de una hipotética respuesta negativa a la primera cuestión.

Por lo que concierne a la tercera cuestión prejudicial, el órgano judicial remitente pregunta si es contrario al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva el hecho de que la normativa germana exija, para que una entidad integre junto con la dominante un grupo a efectos del IVA, que esta última no se limite a reunir una participación mayoritaria en su capital, sino que posea también la mayoría de los derechos de voto.

Para esclarecer esta duda, el Alto Tribunal comienza advirtiendo que el requisito del citado precepto europeo, conforme al cual la existencia de un grupo a efectos del IVA se condiciona a la existencia de vínculos firmes en el triple orden, financiero, económico y de organización, entre las entidades implicadas, necesita ser precisado por los Estados miembros, en el sentido de determinar el alcance concreto de dichos vínculos.

Por otro lado, no es menos cierto que la aplicación uniforme de la Sexta Directiva requiere una previa interpretación homogénea de la expresión «firmes vínculos en el orden financiero». En esta dirección, aunque el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva no prevé expresamente que los Estados miembros puedan imponer otras condiciones a las entidades para poder constituir un grupo a efectos del IVA, tampoco lo prohíbe, siempre que tales medidas se encaminen a la consecución de los objetivos de dicha Directiva, cuales son la prevención y la lucha contra la evasión fiscal.

Realizadas estas matizaciones, el Tribunal de Justicia puntualiza que, con todo, el requisito de la existencia de un firme vínculo en el orden financiero en ningún caso puede ser interpretado de manera restrictiva, tal y como ya declaró en pronunciamientos anteriores. De hecho, aprovecha para aclarar que el carácter estrecho de las relaciones que vinculan a las entidades permite simplemente deducir que estas se encuentran en una relación de subordinación respecto a la central a efectos de la consideración de grupo en el ámbito del IVA, pero no que la existencia de dicha relación de subordinación sea un requisito *sine qua non* para la constitución de un grupo a efectos del IVA.

En consonancia con esta reflexión, el Tribunal de Justicia responde a la tercera cuestión prejudicial declarando que la exigencia de ostentar la mayoría de los derechos de voto por parte de la entidad dominante, y no solo una participación accionarial mayoritaria, no se reputa una medida *a priori* necesaria para lograr los objetivos de la Sexta Directiva, de lo que se infiere que un Estado miembro no puede exigir este requisito sin contravenir con ello lo dispuesto en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la citada Directiva.

Apostilla el Tribunal, en esta línea, que bien podría acontecer que la entidad dominante pudiera imponer su voluntad al resto de entidades integrantes del grupo, sin necesidad de ostentar dicha mayoría ni en los derechos de voto, ni en lo que afecta a la participación accionarial, tal y como implícitamente ha reconocido el propio Gobierno alemán.

Finalmente, la cuarta cuestión prejudicial versa sobre si es posible –a la luz de la Sexta Directiva– que un Estado miembro califique a las entidades como independientes o no, ordenándolas por categorías, en función de si se integran o no en los órdenes financiero, económico y organizativo de la empresa de la entidad dominante de un grupo a efectos del IVA.

Vuelve a recordar el Tribunal europeo que, según el mencionado artículo 4, apartado 4, segundo párrafo de la Directiva IVA, los Estados miembros podrán considerar que las personas jurídicas establecidas en su territorio constituyen un único contribuyente cuando, aun siendo «jurídicamente independientes», estén firmemente vinculadas entre sí en el triple ámbito aludido.

O lo que es igual, el precepto no declara que la existencia de firmes vínculos entre ellas suponga necesariamente que, a excepción de la dominante, todas las demás sean dependientes por el mero hecho de pertenecer al grupo.

Lógicamente, pues, el Tribunal de Luxemburgo concluye que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva sí se opone a que a través de una legislación nacional se califique, estableciendo categorías, a una determinada entidad como no independiente por estar integrada en los órdenes financiero, económico y organizativo en la empresa de la entidad dominante de un grupo a efectos del IVA.

En síntesis, el fallo acordado por el Tribunal de Justicia fue el siguiente:

«1) 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 IVA: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, debe interpretarse en el sentido de que: no se opone a que un Estado miembro señale como sujeto pasivo único de un grupo formado por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización a la entidad dominante de este si dicha entidad puede imponer su voluntad a las demás entidades que forman parte del grupo y siempre que tal configuración del impuesto no conlleve un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

2) El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2000/65, debe interpretarse en el sentido de que: se opone a una normativa nacional que supedita la posibilidad de que una entidad dada forme, con la empresa de la entidad dominante, un grupo constituido por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, al requisito de que esta última entidad posea en aquella la mayoría de los derechos de voto además de una participación mayoritaria en su capital.

3) El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2000/65, en relación con el artículo 4, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 77/388 modificada, debe interpretarse en el sentido de que: se opone a que un Estado miembro califique, estableciendo categorías, a una entidad dada como independiente si está integrada en los órdenes financiero, económico y de organización en la empresa de la entidad dominante de un grupo formado por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización».

3. Comentario crítico

Sin duda, el pronunciamiento examinado, que debe interpretarse conjuntamente con la STJUE dictada en la misma fecha –el 1 de diciembre de 2022–, al hilo del Asunto C-269/20⁵, encierra un gran interés respecto a la configuración del grupo fiscal a efectos del IVA en general, y del alemán, en particular.

No en vano, las Conclusiones presentadas por la Abogada General Medina el 13 de enero de 2022 habían sido muy críticas, al denunciar que los criterios de la normativa alemana eran demasiado restrictivos, e incluso que las autoridades tributarias imponían erróneamente el IVA a la entidad dominante.

Huelga subrayar que tal opinión causó un gran revuelo, pues en la hipótesis de que el Tribunal europeo hubiera asumido este último extremo, ello hubiera desencadenado consecuencias de largo alcance al tener que hacer frente el Erario Público a las eventuales solicitudes de devolución planteadas por la entidad dominante respecto a los IVAs abonados.

5 STJUE de 1 de diciembre de 2022, *Finanzamt T y S*, C-269/20.

El tratamiento como un solo sujeto pasivo debe entenderse en el sentido de creación de un nuevo contribuyente. Es decir, según el Derecho de la UE, el grupo fiscal a efectos del IVA es una institución ficticia articulada por motivos pragmáticos, ya que permite la asignación de un nuevo número de identificación fiscal bajo el cual se pagarán los impuestos sobre las ventas del grupo.

En este contexto, en contra de lo sostenido por la Abogada General, el Tribunal de Justicia no aprecia ninguna violación del Derecho europeo en el hecho de que el Estado alemán designe a la sociedad dominante como contribuyente, toda vez que al declararse responsables al resto de entidades del grupo respecto de sus respectivos impuestos (artículo 73 del Código Tributario), no existe amenaza alguna de pérdida de ingresos para el Fisco.

No obstante, las respuestas del TJUE a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta muestran que la legislación alemana y su consiguiente práctica jurídica no se ajustan al Derecho de la UE.

En concreto, el Tribunal de Justicia declara que las disposiciones nacionales germanas sobre la integración financiera son excesivamente restrictivas, al exigir no solo el control accionario (única exigencia contenida en la Sexta Directiva), sino también la mayoría de los derechos de voto.

A nuestro parecer, esta falta de sintonía no es sino el resultado de la distinta forma en la que el legislador europeo y el alemán conciben los requisitos de integración: la relación superior (entidad dominante) o, lo que es igual, la subordinación de las restantes entidades sobre la que pivota el grupo fiscal alemán a efectos del IVA no se corresponde con el Derecho de la UE, que tan solo requiere una «estrecha conexión» entre los miembros del grupo, que perfectamente pueden tener «igual rango» o ser «entidades hermanas». A raíz del pronunciamiento del TJUE comentado en estas líneas, resulta evidente que el legislador alemán deberá reconsiderar este extremo.

Por último, cabe llamar la atención sobre el hecho de que, al establecer inequívocamente el TJUE que las entidades del grupo pueden seguir realizando actividades empresariales de modo independiente (el grupo fiscal solo existe a efectos de los deberes formales y pago del IVA), queda abierto el interrogante de si ello debe entenderse en el sentido de que los servicios del grupo fiscal también están sujetos a imposición.

En definitiva, se echa en falta una manifestación clara del Alto Tribunal sobre este importante aspecto, pues, si tal y como afirma al responder a la cuarta cuestión prejudicial, las empresas controladas dejaran de ser tratadas como dependientes, se cuestionaría el no sometimiento a gravamen de las ventas dentro del grupo.

En otros términos, si la previsión alemana de ventas internas libres de impuestos se desmorona, surgirían nuevas preguntas como, por ejemplo, la de si la entidad dominante debería registrarse y pagar el IVA derivado de dichas ventas; o si la dominante, realizados los pagos pertinentes por otra entidad del

grupo, podría deducir el impuesto soportado correspondiente en la declaración de impuestos de esta última.

Desde la óptica de los ingresos tributarios, ello significaría una inflación sin sentido de las rentas entrantes y salientes, que en última instancia se neutralizarían entre sí.

Y tampoco cabe olvidar que para las empresas que no tienen derecho a la deducción del impuesto de entrada, o únicamente en un grado muy limitado, como suele ocurrir en el ámbito de la salud y de la economía social, ello podría implicar relevantes repercusiones. De ahí que consideremos necesario que el TJUE clarifique cuanto antes esta cuestión y desaparezca la incertidumbre existente.