Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PAOLO MENGOZZI
presentadas el 26 de marzo de 2015 [1]

Asuntos acumulados C-108/14 y C-109/14

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG
contra
Finanzamt Nordenham (asunto C-108/14)
y
Finanzamt Hamburg-Mitte
contra
Marenave Schiffahrts AG (asunto C-109/14)
[Peticiones de decisión prejudicial

planteadas por el Bundesfinanzhof (Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme — Sociedad matriz (holding) que se ha beneficiado de servicios sujetos al IVA para la adquisición de fondos propios utilizados para garantizar participaciones en dos sociedades filiales a las que esta misma sociedad matriz prestó más adelante servicios remunerados — Normativa nacional que limita la integración fiscal a las personas jurídicas que mantienen una relación de subordinación en los órdenes financiero, económico y de organización»

I. **Introducción**

1. Las presentes remisiones prejudiciales, planteadas por el Bundesfinanzhof (Alemania), esencialmente se refieren, en primer lugar, al método de cálculo de la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por dos sociedades de cartera en el contexto de la adquisición de participaciones en el capital de otras sociedades en cuya gestión interfieren dichas sociedades de cartera y, en segundo lugar, a la cuestión de si el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (en lo sucesivo, «Sexta Directiva») [2] se opone a una legislación fiscal que prohíba a las sociedades personalistas participar, como entidades «subordinadas», en un grupo de IVA en el sentido de dicho artículo.

1 — Lengua original: francés.

2 — (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54). Dado que los hechos que dieron lugar a los litigios principales son anteriores al 1 de enero de 2007, fecha de entrada en vigor de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), ésta no es aplicable.

2. Estas cuestiones se plantearon en el marco de los dos litigios entre, por una parte, Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (en lo sucesivo, «Larentia + Minerva») y el Finanzamt Nordenham (C-108/14) y, por otra, entre el Finanzamt Hamburg-Mitte y Marenave Schiffahrts AG (en lo sucesivo, «Marenave») (C-109/14). [3]

3. En el primer asunto, como sociedad comanditaria, Larentia + Minerva posee el 98 % de las participaciones de dos filiales constituidas como sociedades personalistas de responsabilidad limitada en comandita (GmbH & Co. KG), cada una de las cuales explota un barco. Además ésta les presta servicios administrativos y comerciales a título oneroso en su calidad de «sociedad holding de dirección».

4. Por estos servicios sujetos al IVA, Larentia + Minerva se dedujo la totalidad del IVA soportado por la adquisición a un tercero de capitales que sirvieron para financiar su toma de participaciones en las filiales, así como sus actividades de prestación de servicios, en particular administrativos y de asesoramiento, a título oneroso, en beneficio de dichas filiales.

5. La Finanzamt Nordenham (Administración fiscal alemana) sólo admitió una pequeña parte de dicha deducción, un 22 %, dado que la mayor parte de los gastos vinculados a la adquisición de participaciones en las filiales fueron imputados al ámbito no económico de la actividad de la sociedad de cartera, esto es, la posesión de participaciones en las filiales, que no da derecho a deducción. Larentia + Minerva recurrió la liquidación modificada de 24 de septiembre de 2007 relativa al IVA devengado correspondiente al año 2005 ante el Niedersächsisches Finanzgericht (tribunal en materia tributaria de Baja-Sajonia), que desestimó el recurso. Entonces Larentia + Minerva interpuso un recurso de «Revision» ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo alemán en materia tributaria).

6. En el segundo asunto, Marenave amplió su capital en 2006 y los gastos de emisión de acciones vinculados a dicha ampliación dieron lugar al pago de cuotas de IVA por importe de 373 347,57 euros.

7. Dicha sociedad, como sociedad de cartera, adquirió en ese mismo año participaciones en cuatro «sociedades navieras comanditarias», que son sociedades personalistas y en cuya gestión comercial participó a cambio de una remuneración. En 2006 dicha sociedad se dedujo en particular la totalidad del IVA soportado por importe de 373 347,57 euros, del IVA devengado por los ingresos generados por esta actividad de gestión.

8. Mediante una resolución de 15 de enero de 2009, el Finanzamt Hamburg-Mitte (administración tributaria de Hamburgo-Centro) rechazó la deducción correspondiente a dicho importe, por falta de intervención efectiva de la sociedad de cartera en la gestión de las filiales. Sin embargo el Finanzgericht Hamburg-Mitte estimó el recurso interpuesto contra dicha resolución, admitiendo en su totalidad la deducción practicada por Marenave. El Finanzamt Hamburg-Mitte interpuso ante el Bundesfinanzhof un recurso de «Revision» contra la sentencia de primera instancia del Finanzgericht Hamburg-Mitte.

9. En los dos asuntos planteados ante éste, el órgano jurisdiccional remitente considera que los servicios adquiridos por las sociedades de cartera se utilizan de forma indistinta tanto para las actividades económicas como para las no económicas y que sólo generan un derecho a deducción, en la medida en que sus costes deben imputarse a la actividad económica de las sociedades de cartera. Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente considera que no existe derecho a una deducción total, aunque se pregunta si los principios establecidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) se opondrían a esta postura. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente no pregunta directamente al Tribunal de Justicia al respecto. En efecto, su primera cuestión prejudicial se limita a solicitar aclaraciones sobre las modalidades de cálculo de la

3 — Estos asuntos fueron acumulados a los efectos de los procedimientos escrito y oral así como para la sentencia mediante una resolución del Presidente del Tribunal de Justicia de 26 de marzo de 2014.

deducción del IVA soportado que permitirían reflejar objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a las actividades económicas y no económicas, respectivamente, en el supuesto de las sociedades de cartera. En segundo lugar, suponiendo que la cuestión de la deducción del IVA soportado por las sociedades de cartera se resuelva teniendo en cuenta las operaciones gravables por las que se repercute el impuesto realizadas por las filiales respecto de terceros, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre el alcance del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva relativo al grupo de IVA, invocado por primera vez por Larentia + Minerva así como por Marenave en el marco del procedimiento de «Revision». En este sentido, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el Derecho nacional es compatible con esta disposición cuando excluye en particular un dispositivo de este tipo para las sociedades personalistas y si, en caso de respuesta negativa, los sujetos pasivos pueden invocar directamente el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

10. En estas circunstancias el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear, en cada uno de estos asuntos, las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Qué método de cálculo debe usarse para calcular la deducción (parcial) del [IVA] soportado por una sociedad de cartera sobre sus prestaciones de servicios vinculadas a la adquisición de capitales destinados a comprar participaciones en filiales, si la sociedad de cartera presta con posterioridad a dichas sociedades (como estaba previsto desde el principio) diversos servicios sujetos al [IVA]?

2) ¿Se opone la disposición relativa a la consideración de varias personas como un único sujeto pasivo, que aparece en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva [...], a una normativa nacional con arreglo a la cual (en primer lugar) sólo puede integrarse en la empresa de otro sujeto pasivo (la sociedad dominante) una persona jurídica, lo que excluiría a las sociedades personalistas, y que (en segundo lugar) exige que dicha persona jurídica esté financiera, económica y organizativamente «integrada en la empresa de la sociedad dominante» (en el sentido de una relación jerárquica)?

3) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior: ¿Puede un sujeto pasivo invocar directamente el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva [...]?»

11. Estas cuestiones fueron objeto de las observaciones escritas presentadas por Larentia + Minerva, Marenave, los Gobiernos alemán, de Irlanda, austríaco y del Reino Unido, así como por la Comisión Europea. A excepción del Gobierno austríaco, que no estuvo representado en la fase oral, estas partes interesadas y el Gobierno polaco fueron oídos en la vista celebrada el 7 de enero de 2015.

II. **Análisis**

A. *Sobre la primera cuestión prejudicial*

12. Como he señalado en el punto 9 de las presentes conclusiones, la primera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente parte del supuesto de que sólo existe una deducción parcial del IVA soportado por las dos sociedades de cartera en cuestión en los litigios principales en la medida en que, en lo referente a Larentia + Minerva, los gastos de la adquisición de participaciones en sus filiales y, en lo relativo a Marenave, los gastos de emisión de acciones están afectados, en su mayor parte, a la actividad no económica de dichas sociedades de cartera dirigida a la adquisición y la posesión/gestión de las participaciones en sus respectivas filiales.

13. Basándose en esta premisa, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que le proporcione indicaciones más precisas sobre el método de cálculo que procedería emplear para repartir el IVA soportado de la forma más objetiva y uniforme posible cuando los gastos de una sociedad de cartera están afectados tanto a actividades económicas como a actividades no económicas.

14. Si tuviéramos que limitarnos estrictamente a dar una respuesta a esta cuestión, considero, siguiendo al conjunto de las partes interesadas que han intervenido en el presente procedimiento, que el Tribunal de Justicia debería declinar su competencia para dar indicaciones más amplias sobre dicho método de cálculo que las que ya se desprenden de su jurisprudencia actual.

15. En efecto, es importante en particular recordar que, al planteársele una cuestión análoga en el asunto Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), el Tribunal de Justicia señaló que las disposiciones de la Sexta Directiva no incluyen reglas que tengan por objeto los métodos o criterios que deben aplicar los Estados miembros cuando adopten disposiciones sobre el reparto de las cuotas soportadas de IVA según que los correspondientes gastos sean atribuibles a actividades económicas o a actividades no económicas, dado que las reglas de deducción del IVA soportado establecidas por la Sexta Directiva se refieren exclusivamente a actividades económicas. [4]

16. Por tanto, dado que la Sexta Directiva no presenta las indicaciones necesarias para realizar tales cálculos numéricos, corresponde a los Estados miembros establecer los métodos y criterios adecuados a tal fin, ejerciendo su facultad de apreciación en atención a la finalidad y la estructura de dicha Directiva, y en particular respetando el principio de neutralidad fiscal. [5]

17. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia ha deducido que, en el ejercicio de dicha facultad de apreciación, los Estados miembros deben garantizar que la deducción se realice únicamente por la parte del IVA que es proporcional a la cuota relativa a las operaciones que conllevan derecho a deducción, velando por tanto por que el cálculo de la prorrata entre actividades económicas y actividades no económicas refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades. En este mismo contexto, los Estados miembros están no obstante autorizados para aplicar cualquier criterio de reparto que resulte adecuado, como los que atiendan a la naturaleza de la inversión o a la naturaleza de la operación (que fueron mencionados por el órgano jurisdiccional nacional que dio lugar al asunto Securenta), sin estar obligados a limitarse a uno sólo de estos métodos. [6]

18. El Tribunal de Justicia confirmó estas apreciaciones en los apartados 42 y 47 de la sentencia Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), recordando, en esencia, que con independencia de los métodos de cálculo elegidos o aplicados por los Estados miembros, dichos métodos deben reflejar objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a las actividades económicas y no económicas, respectivamente.

19. En los presentes asuntos, el órgano jurisdiccional remitente señala que hasta la fecha el legislador alemán no ha adoptado ningún criterio de reparto de la naturaleza de los que menciona el Tribunal de Justicia en la sentencia Securenta, lo que genera una gran inseguridad jurídica que, en su opinión, corresponde paliar al Tribunal de Justicia.

20. Considero que el Tribunal de Justicia no puede aceptar esta invitación, tanto por motivos de respeto de la competencia residual de los Estados miembros como por razones prácticas referentes a la diversidad y complejidad de las situaciones de hecho, que en modo alguno autorizan al Tribunal de Justicia a favorecer un método o criterio de reparto frente a otros.

4 — Véase, en este sentido, la sentencia Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 33.

5 — *Idem* (apartados 34 a 36).

6 — *Ibidem* (apartados 37 y 38).

21. Por motivos análogos, el hecho de que un legislador nacional aún no haya optado por uno u otro método, sino que haya preferido, como lo subrayan el órgano jurisdiccional remitente así como el Gobierno alemán en sus observaciones escritas, dejar esta valoración, en función de las circunstancias de cada caso, a los sujetos pasivos y a la Administración fiscal, tampoco puede llevar al Tribunal de Justicia a considerarse facultado para sustituir a dicho legislador.

22. En cambio, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar si, en función de las situaciones que les son planteadas, el método o métodos de cálculo escogidos por el sujeto pasivo o, en su caso, por la Administración fiscal nacional, reflejan objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a las actividades económicas y no económicas del sujeto pasivo, respectivamente.

23. Por tanto, en los presentes asuntos, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si la aplicación del método que la Administración fiscal considera adecuado, esto es, según las indicaciones dadas por el órgano jurisdiccional remitente, el criterio de reparto en función de la naturaleza de la inversión, cumple este objetivo.

24. No obstante, quiero examinar la premisa del razonamiento del órgano jurisdiccional remitente, en el sentido de que éste considera que las dos sociedades de cartera realizan en parte actividades económicas y en parte actividades no económicas.

25. Este examen excede de una mera cuestión de valoración de los hechos de los litigios principales, que naturalmente, en el marco de la cooperación prevista en el artículo 267 TFUE, es competencia exclusiva del órgano jurisdiccional remitente.

26. En efecto, como señalan Larentia + Minerva y Marenave, cabe preguntarse si la intervención de las sociedades de cartera en la gestión de las filiales no debería dar lugar, en aplicación, en particular, de los principios de la sentencia Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), a constatar que tales sociedades de cartera ejercen únicamente una actividad económica, excluyendo por tanto toda actividad no económica. De ello se deduciría, según estas partes, que el derecho a deducción del IVA soportado sobre los servicios prestados a dichas sociedades de cartera en el contexto de la adquisición de las participaciones en sus filiales sería, por consiguiente, íntegro.

27. El Tribunal de Justicia distingue dos supuestos en su jurisprudencia relativa al estatuto del IVA de las sociedades de cartera, dependiendo de si las sociedades de cartera intervienen o no en la gestión de sus filiales.

28. Las sociedades de cartera pertenecientes a la primera categoría son aquellas cuyo único objeto consiste en la posesión y gestión de participaciones en otras sociedades, sin prestarles a éstas ningún servicio a título oneroso y por tanto sin intervenir directa o indirectamente en la gestión de otras empresas, salvo el ejercicio de sus derechos en calidad de accionistas.

29. Estas sociedades de cartera no tienen la consideración de sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva y por tanto no tienen derecho a deducción según el artículo 17 de la misma Directiva. En efecto, según la jurisprudencia, la mera adquisición y la mera posesión de participaciones sociales no deben considerarse como actividades económicas en el sentido de la Sexta Directiva que confieren a su autor la calidad de sujeto pasivo. La mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien. [7]

7 — Véanse, en particular, las sentencias Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), apartado 19, y Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), apartado 32.

30. El Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que «*el caso es distinto* cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio». [8] En efecto, continúa diciendo el Tribunal de Justicia, la intervención de una sociedad holding en la gestión de las sociedades en las que participa constituye una actividad económica, en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos por la sociedad holding a sus filiales. [9]

31. Como se deduce de la categorización de las sociedades de cartera establecida por el órgano jurisdiccional remitente, ese tipo de sociedades de cartera se denominan holdings «de dirección».

32. No cabe duda de que, en el presente caso, las dos sociedades de cartera en cuestión en los litigios principales pertenecen a esta segunda categoría y que por tanto están sujetas al IVA en lo referente a los servicios que prestan a título oneroso en beneficio de sus filiales.

33. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente admite que estas sociedades de cartera tienen derecho a la deducción del IVA soportado por los servicios que éstas hayan adquirido de empresas terceras en el marco de operaciones de capital en sus filiales. Sin embargo, a juicio del órgano jurisdiccional remitente dicha deducción sólo es parcial. En efecto, los servicios de los que se beneficiaron las sociedades de cartera en el marco de la adquisición de capitales fueron utilizados principalmente para una actividad no económica de las sociedades de cartera, esto es, la adquisición y la posesión no sujetas al impuesto de sus respectivas participaciones en el capital.

34. A este respecto, quiero señalar en primer lugar que el órgano jurisdiccional remitente no indica que dichos servicios estuvieran afectados a la mera posesión de participaciones en otras filiales en cuya gestión no intervinieran las sociedades de cartera, actividad que no puede considerarse de carácter económico y que por tanto implica la obligación de repartir el IVA soportado entre las actividades económicas y no económicas de dichas sociedades de cartera.

35. En segundo lugar, considero que la lógica en la que se basa la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la dicotomía entre las sociedades de cartera que intervienen o no en la gestión de sus filiales tiene consecuencias sobre la afectación de los gastos soportados vinculados a las operaciones de capital realizadas por las sociedades de cartera a su actividad económica por la que se repercute IVA.

36. En efecto, en la sentencia Cibo Participations, que se refería a una situación análoga a la de los litigios principales, el Tribunal de Justicia dictaminó que los gastos efectuados por una sociedad de cartera que interviene en la gestión de una filial por los diversos servicios que ésta ha adquirido en el marco de la adquisición de una participación en dicha filial, forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, *como tales*, son elementos constitutivos del precio de sus productos. Por lo tanto, estos servicios presentan en principio una relación directa e inmediata con la actividad económica de la sociedad de cartera en su conjunto. [10]

8 — Véanse, en particular, las sentencias Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268), apartado 14; Floridienne y Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623), apartado 18; Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), apartado 20; SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), apartado 30, y Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), apartado 33 (el subrayado es mío).

9 — Sentencias Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), apartado 22, y Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), apartado 34.

10 — Sentencia Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), apartado 33. Véase también, en particular, la sentencia SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), apartado 58.

37. Dado que el Tribunal de Justicia no podía ignorar que, por su propia naturaleza, tal sociedad de cartera también gestionaba participaciones que no implicaban una actividad económica, el enfoque adoptado en dicha sentencia implica, por una parte, que los gastos incurridos por la sociedad de cartera para la adquisición de participaciones en sus filiales están vinculados únicamente a la actividad económica de la sociedad de cartera y no, ni siquiera parcialmente, a su actividad no económica consistente en gestionar las participaciones, y por otra parte, que la sociedad de cartera puede en principio deducir la totalidad del IVA soportado sobre las operaciones por las que se soporta IVA.

38. Esta valoración queda confirmada en el apartado 34 de la misma sentencia Cibo Participations, en el que el Tribunal de Justicia se refiere al sistema de deducción previsto en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, cuya aplicación sólo afecta al reparto del IVA relativo a las operaciones por las que se soporta IVA utilizadas para realizar a la vez operaciones económicas que dan derecho a deducción y otras que no generan tal derecho, IVA que grava, por tanto, los gastos que corresponden exclusivamente a las actividades económicas. [11]

39. Por lo tanto, los gastos vinculados a la adquisición de participaciones en sus filiales, soportados por una sociedad de cartera que interviene en su gestión en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, están afectados a la actividad económica de dicha sociedad de cartera. Por consiguiente, el IVA soportado sobre dichos gastos será objeto de una deducción integral, con arreglo al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, a menos que las operaciones económicas realizadas por las que se repercute IVA estén exentas del IVA con arreglo a la Sexta Directiva, en cuyo caso el derecho a deducción se ejecutará según el método de prorrata, tal como se prevé en el artículo 17, apartado 5, de esta misma Directiva. [12] En mi opinión, ésta es la interpretación de la sentencia Cibo Participations que procede adoptar.

40. Tal análisis puede perfectamente extenderse a los gastos vinculados no a las adquisiciones de participaciones en filiales, sino a otras operaciones de capital realizadas por una sociedad holding de dirección, como la ampliación de su capital social mediante la emisión de acciones, destinada, en último lugar, a financiar la adquisición y la explotación de barcos, como parece ser el caso en el asunto C-109/14.

41. En efecto, el Tribunal de Justicia ya reconoció en la sentencia Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320) que una emisión de acciones no está incluida, *per se*, en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva pero puede ser efectuada por una sociedad con el objeto de aumentar su capital en beneficio de su actividad económica en general, lo que implica que los costes de los servicios prestados a dicha sociedad con ocasión de la operación en cuestión forman parte de sus gastos generales y, como tales, son elementos integrantes del precio de sus productos, puesto que tales servicios presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto. [13]

42. El hecho de que, en el litigio que dio lugar al asunto C-109/14, la emisión de acciones haya sido realizada por una sociedad holding de dirección y no por una sociedad, como Kretztechnik, que sólo ejercía una actividad económica, no me parece que deba tener consecuencias diferentes sobre el derecho de deducción del IVA soportado, en principio integral, habida cuenta de las lecciones de la sentencia Cibo Participations.

11 — Véanse, en este sentido, las sentencias Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 33, así como mis conclusiones en el asunto Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769), punto 79. Véase también, la sentencia Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), apartado 40.

12 — Las modalidades según las cuales se debe efectuar el cálculo de esta prorrata pertenecen al ámbito de aplicación de las legislaciones nacionales de los Estados miembros: véase, a este respecto, la sentencia Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), apartados 30 y 31.

13 — Véase la sentencia Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320), apartado 36.

43. En todo caso, ni el órgano jurisdiccional remitente ni las partes interesadas en el presente procedimiento han sugerido que quepa distinguir el tratamiento fiscal de los gastos incurridos por una sociedad holding de dirección dependiendo de que estos estén vinculados a adquisiciones de participación u otras operaciones de capital.

44. Habida cuenta de estas consideraciones, considero que la primera cuestión prejudicial debe responderse de la siguiente manera: los gastos vinculados a las operaciones de capital en que ha incurrido una sociedad de cartera que interviene directa o indirectamente en la gestión de sus filiales presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica de dicha sociedad de cartera en su conjunto. Por lo tanto no cabe proceder al reparto del IVA soportado sobre dichos gastos entre las actividades económicas y no económicas. Si la sociedad de cartera realiza operaciones sujetas al IVA y operaciones exentas, el derecho a deducción del IVA soportado se calculará según el método de prorrata, según lo previsto en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

B. *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

45. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en esencia, si el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, que prevé que los Estados miembros puedan considerar a varias personas como un único sujeto pasivo del IVA, se opone a una normativa nacional que, por un lado, limita la posibilidad de integrarse en la empresa de otro sujeto pasivo (la sociedad dominante) únicamente a las personas jurídicas y, por otro lado, exige que dichas personas jurídicas estén financiera, económica y organizativamente integradas en la empresa de la sociedad dominante, es decir, en el sentido de una relación jerárquica.

46. Del tenor literal del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se desprende que éste permite a cada Estado miembro considerar a varias personas como un solo sujeto pasivo cuando éstas estén establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro y aunque gocen de independencia jurídica, se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. [14]

47. Por lo tanto, esta disposición consagró en la normativa de la Unión el concepto de grupo de IVA, cuyo objetivo, tal como lo señala la exposición de motivos de la propuesta de Sexta Directiva, [15] es permitir a los Estados miembros, bien con ánimo de simplificación administrativa, bien para evitar ciertos abusos, no considerar como entidades separadas a los sujetos pasivos cuya independencia es puramente jurídica. [16]

48. En la práctica, dado que el grupo de IVA se considera como un solo sujeto pasivo, las entidades que lo forman dejan de hacer por separado sus declaraciones del IVA y de ser consideradas, dentro de su grupo y fuera de él, como sujetos pasivos. [17]

14 — Nótese que esta disposición fue posteriormente reproducida en términos análogos en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE.

15 — Propuesta de Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios; sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme [COM(73) 950 de 20 de junio de 1973].

16 — Véanse en este sentido, en particular, las sentencias Comisión/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217), apartado 47, y Comisión/Suecia (C-480/10, EU:C:2013:263), apartado 37.

17 — Véanse, en este sentido, las sentencias Ampliscientifica y Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301), apartado 19, y Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), apartado 29.

49. De ello se deduce que las operaciones internas del grupo de IVA, es decir, las operaciones realizadas a título oneroso entre las entidades que forman dicho grupo, en principio no existen a los fines del IVA. Por lo tanto, el derecho a deducción del IVA soportado no se determina sobre la base de las operaciones entre los miembros del grupo, sino únicamente basándose en las operaciones realizadas por el grupo en favor de terceros. [18]

50. En el presente caso, si bien el órgano jurisdiccional remitente no expresa ninguna duda en cuanto al hecho de que la República Federal de Alemania haya optado por la facultad ofrecida por el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, extremo que además confirmó el Gobierno alemán en sus observaciones escritas, aquél se pregunta si las sociedades de cartera y sus respectivas filiales podrían obtener el estatuto de grupo de IVA de forma que se concediera a dicho grupo, habida cuenta de las operaciones a título oneroso realizadas entre las filiales y empresas terceras, el beneficio de la deducción integral del IVA soportado vinculado a las operaciones de capital realizadas por las sociedades de cartera.

51. Si bien no se debe excluir directamente el disfrute de tal deducción integral, en vista de la respuesta que propongo dar a la primera cuestión prejudicial, deben hacerse dos observaciones en este punto de la argumentación.

52. Por una parte, las situaciones de hecho que dieron lugar a cada una de las dos cuestiones prejudiciales son mutuamente excluyentes. Dicho en otras palabras, o existe un grupo de IVA o no existe. En ningún caso puede una sociedad de cartera que interviene en la gestión de sus filiales beneficiarse de un derecho de deducción del IVA soportado sobre sus gastos derivados de operaciones de capital en sus filiales y pretender al mismo tiempo constituir un grupo de IVA con dichas filiales, dentro del cual, como ya he señalado, las operaciones se encuentran fuera del ámbito del IVA.

53. Por otra parte, de las indicaciones contenidas en la resolución de remisión se desprende que la problemática vinculada a la concesión del estatuto de grupo de IVA se planteó por primera vez ante el órgano jurisdiccional remitente, que resuelve en última instancia en la fase de la «Revision». Por consiguiente, ni la Administración fiscal, ni mucho menos los órganos jurisdiccionales de rango inferior al del órgano jurisdiccional remitente, pudieron pronunciarse previamente sobre el disfrute de este estatuto que debía otorgarse a Larentia + Minerva, así como a Marenave y a sus respectivas filiales.

54. Estas observaciones podrían hacer pensar que la interpretación de la Sexta Directiva solicitada en la segunda cuestión prejudicial carece, en definitiva, de relación con la realidad de los litigios principales o que tiene un carácter hipotético, de forma que esta cuestión (así como la tercera cuestión, que está íntimamente ligada a ésta) debería ser declarada inadmisible. [19] Por lo demás, Irlanda expresó sus dudas en este sentido, tanto en sus observaciones escritas como en la vista ante el Tribunal de Justicia.

55. Pese a estas circunstancias, considero no obstante que no es inútil responder a la presente cuestión prejudicial en cuanto al fondo. En efecto, tal como sugiere el órgano jurisdiccional remitente y como confirmó el Gobierno alemán durante la vista, el cumplimiento de las condiciones de admisibilidad para el estatuto de grupo de IVA o de unidad fiscal tiene un carácter objetivo y puede ser comprobado, en Derecho alemán, por cualquier órgano jurisdiccional con independencia de que exista una petición en tal sentido. Por consiguiente, la cuestión de si son compatibles con el artículo 4,

18 — Véase también, en este sentido, la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo referente a la posibilidad de formar grupos de IVA, prevista en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [COM(2009) 325 final, 2 de julio de 2009, p. 11]. Es importante precisar que las operaciones efectuadas entre un miembro del grupo y un tercero serán atribuibles al mismo grupo: véase la sentencia Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), apartado 29.

19 — Véase, en particular, sobre la jurisprudencia relativa a la inadmisibilidad de las peticiones de decisiones prejudiciales carentes de relación con la realidad de los litigios o de naturaleza hipotética: sentencia Unió de Pagesos de Catalunya (C-197/10, EU:C:2011:590), apartado 17 y jurisprudencia citada).

apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva las restricciones a la admisibilidad en tal grupo establecidas por la legislación alemana tiene interés para la resolución de los litigios principales, dado que, si se pudieran inaplicar dichas restricciones, se podría reconocer el derecho a deducción íntegra del IVA soportado.

56. Por lo tanto, en cuanto al fondo, la solicitud del órgano jurisdiccional remitente se refiere a dos puntos. En primer lugar y en esencia, se pretende averiguar si el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se opone a que un Estado miembro limite la constitución de grupos de IVA a las entidades con personalidad jurídica, excluyendo por tanto a las sociedades personalistas, como las filiales de las dos holdings en cuestión en los litigios principales, que fueron constituidas como sociedades comanditarias. En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente se plantea si un Estado miembro puede exigir que la relación entre los miembros del grupo de IVA sea de carácter jerárquico, quedando así integradas las entidades «subordinadas» en la sociedad dominante.

1. Sobre la condición relativa a la personalidad jurídica de los miembros del grupo de IVA

57. Según el Derecho alemán, el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase de la Ley alemana relativa al impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz; en lo sucesivo, «UStG»), no se considerará que se ejercen actividades profesionales, industriales o comerciales de forma independiente cuando la estructura global de los vínculos efectivos indique que una persona jurídica está financiera, económica y organizativamente integrada en la empresa de la sociedad dominante.

58. Mientras que de la resolución de remisión se desprende que, en Derecho alemán, la sociedad dominante de la unidad fiscal puede ser una sociedad personalista, en cambio, debido a su falta de personalidad jurídica tales sociedades personalistas, y en particular las sociedades comanditarias, no podrían ser orgánicamente dependientes y no podrían, por consiguiente, participar en el grupo de IVA tal como está configurado en Alemania.

59. A mi entender, tal como acertadamente han argumentado Irlanda y la Comisión, no existe ningún elemento en la Sexta Directiva que permita impedir que las sociedades personalistas participen en un grupo de IVA.

60. Esta apreciación se desprende ya del tenor literal del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, que señala que pueden considerarse como un solo sujeto pasivo las «personas» de manera genérica, lo que contrasta, como señaló de forma totalmente pertinente el Abogado General Jääskinen en sus conclusiones en el asunto Comisión/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753), puntos 30 y 31, con el marco jurídico derivado de la Segunda Directiva del IVA.[20] El Tribunal de Justicia dedujo de ello que el tenor literal del artículo 11 de la Directiva 2006/112, que reprodujo en términos similares la formulación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, no se oponía a que un Estado miembro estableciera que se pudiera incluir en un grupo de IVA a personas que no fueran sujetos pasivos de forma individual.[21] En otro asunto, el Tribunal de Justicia señaló también, aunque es cierto que incidentalmente, que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se dirige a las «personas, en particular [a las] sociedades».[22]

20 — 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 (DO 71, p. 1303).

21 — Sentencia Comisión/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217), apartados 38 a 41. Véanse, también, las sentencias Comisión/Países Bajos (C-65/11, EU:C:2013:265), apartados 35 a 39; Comisión/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266), apartados 30 a 34; Comisión/Reino Unido (C-86/11, EU:C:2013:267), apartados 33 a 37, y Comisión/Dinamarca (C-95/11, EU:C:2013:268), apartados 34 a 38.

22 — Sentencia Ampliscientifica y Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301), apartado 19.

61. Esta jurisprudencia implica que el alcance del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva no se limita a una forma concreta de sociedad ni a que las entidades que formen parte de un grupo de IVA tengan personalidad jurídica.

62. Por lo demás, a diferencia del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, determinadas disposiciones de esta última, como sus artículos 28 *bis* a 28 *quater*, se refieren únicamente a las «personas jurídicas», lo que también significa que el legislador de la Unión no pretendió limitar el alcance del primer artículo a las entidades que poseen personalidad jurídica.

63. Por lo tanto considero que el ámbito de aplicación *ratione personae* del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva incluye a todas las personas.

64. Sin embargo, esta afirmación no permite resolver la primera parte de la segunda cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia por el órgano jurisdiccional remitente.

65. Su resolución supone valorar previamente si la Sexta Directiva se opone a que un Estado miembro limite el alcance del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de dicha Directiva, en el marco del ejercicio de la facultad que se le concede de admitir en todo su territorio la constitución de grupos de IVA. En otras palabras, se trata de determinar si los Estados miembros conservan un cierto margen de apreciación en lo referente a las «personas» a las que consideran que se puede conceder el beneficio de participar en grupos de IVA en sus territorios.

66. En vista de la jurisprudencia, creo que esta pregunta requiere una respuesta matizada.

67. Es cierto que el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado acerca del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, que recogió la redacción del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, en el sentido de que, según su tenor literal, este artículo no supedita su aplicación a otras condiciones que las que en él se enumeran.[23] En las sentencias Comisión/Suecia (C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 35) y Comisión/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266, apartado 63), el Tribunal de Justicia señaló que esta disposición tampoco preveía la posibilidad de que los Estados miembros impusieran otros requisitos a los operadores económicos para poder constituir un grupo a efectos del IVA, como ejercer una determinada actividad o guardar relación con un sector de actividad específico.

68. Por lo tanto, podría parecer que el régimen establecido en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva (y actualmente el del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva 2006/112) no concede ningún margen de apreciación a los Estados miembros.

69. Sin embargo, y siempre en las sentencias antes mencionadas, el Tribunal de Justicia reconoció la posibilidad de que los Estados miembros restringieran la aplicación del régimen establecido en el artículo 11 de la Directiva 2006/112, de conformidad con el Derecho de la Unión,[24] no ya haciendo referencia al tenor literal de la disposición en cuestión, sino sobre la base de sus objetivos. En consonancia con esta conclusión, el Tribunal de Justicia tuvo que desestimar los incumplimientos de que se acusaba al Reino de Suecia y la República de Finlandia, al indicar que la Comisión no había demostrado que reservar la aplicación del régimen de grupo de IVA a las empresas del sector financiero y de los seguros en estos dos Estados miembros, motivada por el propósito de combatir el fraude y la evasión fiscales mencionados en el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, era contrario al Derecho de la Unión.[25]

23 — Véanse, en particular, sentencias Comisión/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217), apartado 36, y Comisión/Suecia (C-480/10, EU:C:2013:263), apartado 35.

24 — Sentencias Comisión/Suecia (C-480/10, EU:C:2013:263), apartado 38, y Comisión/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266), apartado 66.

25 — Sentencias Comisión/Suecia (C-480/10, EU:C:2013:263), apartados 39 y 40, y Comisión/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266), apartados 67 y 68.

70. Dado que en mi opinión, esta jurisprudencia puede aplicarse igualmente a la Sexta Directiva, parece por tanto que ésta reconoce a los Estados miembros un margen de apreciación en el ejercicio de la facultad prevista en su artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, margen de apreciación que no obstante se enmarca en la persecución de los objetivos contemplados en el artículo 4, apartado 4, de dicha Directiva, de conformidad con el Derecho de la Unión.

71. En la práctica, las restricciones al régimen establecido en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva deben por tanto, en mi opinión, ser necesarias y adecuadas al ya mencionado objetivo de prevención de las prácticas o comportamientos abusivos o a los objetivos de lucha contra el fraude o la evasión fiscales, de conformidad con el Derecho de la Unión, y especialmente con el principio de neutralidad fiscal, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA. [26]

72. En el presente caso, para que la exclusión de las sociedades personalistas de la participación en un grupo de IVA sea considerada legítima, debe poder justificarse sobre la base de los objetivos perseguidos por el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, respetando el principio de neutralidad fiscal.

73. Si bien corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar estos aspectos, es importante señalar que, en esencia, en su petición de decisión prejudicial este último ya indicó, por una parte, que no ve relación entre la exigencia establecida por el artículo 2, apartado 2, número 2, de la UStG, según la cual todos los miembros de un grupo de IVA deben tener personalidad jurídica, y la persecución de los objetivos contemplados por el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva y, por otra parte, que dicha exigencia podría vulnerar el principio de neutralidad fiscal en el sentido en que se basa únicamente en la forma jurídica para excluir a determinadas entidades del beneficio de la participación en un grupo de IVA.

74. Comparto este punto de vista.

75. No obstante, cabe añadir las dos consideraciones siguientes.

76. En primer lugar, en cuanto a los objetivos de lucha contra el fraude y la evasión fiscales que, como se ha puesto de manifiesto, figuran actualmente en el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, cabe señalar que hasta la adopción de la Directiva 2006/69/CE [27] el legislador de la Unión no insertó un tercer párrafo en el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva admitiendo explícitamente que los Estados miembros que hayan ejercido la facultad de autorizar la constitución de grupos de IVA en su territorio puedan «adoptar las medidas necesarias para evitar la evasión o el fraude fiscales mediante la utilización de [el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva]».

77. Ahora bien, al menos en lo referente al asunto C-108/14, el ejercicio fiscal en cuestión es el del año 2005, es decir, una fecha bastante anterior a las de la adopción de la Directiva 2006/69 y de su entrada en vigor.

26 — Sobre el carácter fundamental de este principio, véanse, en particular, las sentencias Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 59; Ampliscientifica y Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301), apartado 25. Sobre los límites que establece el principio de neutralidad a la capacidad de los Estados miembros de recurrir a medidas dirigidas a lograr los objetivos de lucha contra la evasión y el fraude fiscales, véase, en particular, la sentencia Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454), apartado 26 y jurisprudencia citada.

27 — Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones (DO L 221, p. 9).

78. Sin embargo, no creo que esta circunstancia suponga que antes de la entrada en vigor de la Directiva 2006/69 los Estados miembros carecieran de la posibilidad de adoptar medidas destinadas a lograr tales objetivos, en el marco del ejercicio de la facultad que les otorgaba el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

79. En efecto, tal como acertadamente alegaron la Comisión y el Gobierno del Reino Unido en sus observaciones escritas, el Tribunal de Justicia ha señalado en reiteradas ocasiones que, entre otros, la lucha contra el fraude y la evasión fiscales constituye un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva, [28] inclusive en contextos en los que las autoridades fiscales nacionales no pueden invocar ninguna autorización expresa por parte del legislador de la Unión establecida en disposiciones concretas de dicha Directiva. [29]

80. Sin embargo, al igual que al órgano jurisdiccional remitente y a la Comisión, me cuesta ver en qué sentido una distinción en función de la forma jurídica de las empresas, o basada en si éstas poseen o no personalidad jurídica, sería necesaria y adecuada para luchar contra el fraude y la evasión fiscales.

81. En segundo lugar, una distinción de este tipo choca también, a mi entender, con el principio de neutralidad fiscal puesto que unas entidades que, tal como admitió el Gobierno alemán en la vista, a título individual están plenamente sujetas al IVA no pueden participar en un grupo de IVA únicamente sobre la base de su forma jurídica particular.

82. En este sentido es importante recordar que la posibilidad de establecer un grupo de IVA puede resultar ventajosa para sus miembros en términos de flujo de tesorería, dado que las operaciones internas del grupo que en principio estarían sujetas al IVA se encuentran fuera del ámbito de aplicación de dicho impuesto. [30] Ahora bien, privar de estas ventajas a los operadores económicos debido a la forma jurídica por medio de la cual uno de estos operadores ejerce su actividad supone tratar de forma distinta a operaciones análogas, que por tanto compiten unas con las otras, dejando de lado el hecho de lo que caracteriza al sujeto pasivo del IVA es precisamente la actividad económica y no la forma jurídica. [31]

83. El mecanismo del grupo de IVA debe promover la neutralidad fiscal, reflejando la realidad económica. A mi juicio no debe conducir a crear distinciones artificiales en función de la forma jurídica que adoptan los operadores económicos para ejercer su actividad.

84. Por lo tanto propongo responder a la primera parte de la segunda cuestión prejudicial en el sentido de que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se opone a que un Estado miembro, en ejercicio de la facultad que le concede esta disposición, supedite la constitución de un grupo de IVA a la condición de que todos los miembros de dicho grupo tengan personalidad jurídica, a menos que dicha condición esté justificada por la prevención de prácticas abusivas o la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, de conformidad con el principio de neutralidad fiscal, correspondiendo al órgano jurisdiccional remitente verificar esta circunstancia.

28 — Véanse, en particular, las sentencias Gemeente Leusden y Holin Groep (C-487/01 y C-7/02, EU:C:2004:263), apartado 76; Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 71; Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446); Ampliscientifica y Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301), apartado 29, y R. (C-285/09, EU:C:2010:742), apartado 36.

29 — Véanse, en particular, las sentencias Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), relativa a la evasión fiscal y las prácticas abusivas y Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), relativa al fraude fiscal.

30 — Véase en este sentido, Comunicación de la Comisión, antes citada, p. 11 y conclusiones del Abogado General Jääskinen en el asunto Comisión/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753), punto 45.

31 — El Tribunal de Justicia ya ha constatado en circunstancias vinculadas al ámbito de aplicación de las exenciones del IVA que la Sexta Directiva se opone a las distinciones basadas únicamente en la forma jurídica por medio de la cual los sujetos pasivos ejercen sus actividades: véanse, a este respecto, las sentencias Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390), apartado 20; Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartado 30; Linneweber y Akritidis (C-453/02 y C-462/02, EU:C:2005:92), apartado 25, así como Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), apartados 30 y 31.

2. Sobre la necesidad de que los miembros del grupo de IVA mantengan una relación jerárquica

85. Como se ha indicado anteriormente, el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva autoriza a considerar como un único sujeto pasivo del IVA a las entidades que, aunque gocen de independencia jurídica, se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

86. El artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG exige que las entidades estén integradas financiera, económica y organizativamente en la empresa de la sociedad dominante.

87. Según el órgano jurisdiccional remitente, la integración exigida por esta disposición requiere que exista, con arreglo a una jurisprudencia reiterada del Bundesfinanzhof, una relación jerárquica entre la sociedad dominante y la sociedad del grupo como «persona subordinada».

88. Según las explicaciones del órgano jurisdiccional remitente, en el orden financiero existe dicha integración cuando la sociedad dominante posee una participación financiera en la sociedad del grupo de una magnitud tal que le permite imponer su voluntad mediante un voto mayoritario en la junta general de socios. En el orden económico, ésta se caracteriza por el hecho de la que la sociedad del grupo aparece en la estructura de la sociedad dominante, jerárquicamente superior, como una parte de ésta. Por último, en el orden organizativo, el órgano jurisdiccional remitente subraya que la integración supone que, en la gestión diaria, la sociedad dominante ejerza la facultad que le otorga la integración financiera, al controlar el tipo y el modo de la gestión de la sociedad subordinada así como al hacer prevalecer su voluntad dentro de esta última.

89. Sin embargo el órgano jurisdiccional remitente no señala de forma precisa en qué orden u órdenes, financiero, económico y/o de organización, incumplen los operadores económicos la condición de integración establecida en el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG, según la interpretación del Bundesfinanzhof. Ni las observaciones de Larentia + Minerva ni la de Marenave permiten aclarar realmente esta cuestión.

90. Dicho esto, es evidente que las exigencias planteadas por el artículo 2, apartado 2, número 2, primera frase, de la UStG exceden de las que se derivan del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. En efecto, la existencia de vínculos «firmes» en los órdenes financiero, económico y de organización no implica necesariamente la integración de un miembro en la empresa de otro miembro del grupo de IVA ni una relación jerárquica entre estos miembros.[32] En la vista ante el Tribunal de Justicia, la Comisión señaló asimismo que, entre los dieciséis Estados miembros que han implementado la facultad prevista en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, sólo cuatro de ellos, entre los cuales figura la República Federal de Alemania, exigen tales vínculos de integración y subordinación. Además, como puso de relieve Larentia + Minerva en sus observaciones escritas, al afirmar, en particular en la sentencia Comisión/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, apartado 47), que la constitución de un grupo de IVA pueda ser necesaria para evitar ciertos abusos, como por ejemplo el hecho de que una empresa pueda ser fraccionada artificialmente entre varios sujetos pasivos con el fin de beneficiarse de un régimen específico, en mi opinión el Tribunal de Justicia admitió implícitamente que es posible establecer grupos de IVA no jerarquizados («Gleichordnungskonzerne») con arreglo al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

32 — Nótese que el uso de la expresión «étroitement» en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva para calificar los vínculos que unen a las entidades afectadas reemplaza a «organiquement», utilizada con anterioridad en la versión francesa y en otras versiones del texto en el punto 2, párrafo cuarto, del anexo A de la Segunda Directiva, que interpretaba el artículo 4 de ésta. La precisión que aporta el punto 2, párrafo cuarto, del anexo A de la Segunda Directiva por lo que atañe a la definición de «sujeto pasivo» en el sentido del artículo 4 de la Segunda Directiva se inspiró en gran medida en el régimen alemán de la «Organschaft».

91. El hecho de que el Tribunal de Justicia mencione incidentalmente una relación de subordinación entre los miembros de un grupo de IVA en la sentencia Ampliscientifica y Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, apartado 19), en mi opinión no puede invocarse válidamente en el presente caso, dado que la cuestión que se le había planteado en dicho asunto no se refería en modo alguno a este punto. En sus sentencias Comisión/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, apartado 43) y Comisión/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266, apartado 36) en particular, el Tribunal de Justicia rechazó además por este motivo un argumento presentado por la Comisión basado en el mismo apartado de la sentencia Ampliscientifica y Amplifin.

92. Estas consideraciones me llevan también a rechazar el argumento presentado, en esencia, por el Gobierno austríaco según el cual la existencia de una relación de subordinación es inherente al requisito de los «vínculos firmes» establecido en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, puesto que, con arreglo al párrafo primero de dicho apartado, es precisamente la existencia de tales lazos de subordinación entre las personas físicas y su empleador lo que excluye que éstas sean consideradas como sujetos pasivos del IVA.

93. Tal argumento ignora no sólo la diferente redacción que presentan los párrafos primero y segundo del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, ya que este último no utiliza precisamente la expresión «lazos de subordinación» sino la más genérica de «vínculos firmes», sino que también prescinde del hecho de que el Tribunal de Justicia ha reconocido que los Estados miembros tienen la facultad de establecer que personas no sujetas al IVA puedan formar parte de grupos de IVA y que, por consiguiente, el término sujeto pasivo no es sinónimo de «personas», en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

94. Dicho esto, se desprende de las observaciones presentadas por las partes interesadas que éstas discrepan, en definitiva, sobre si los requisitos del artículo 2, apartado 2, número 2, primera frase, de la UStG, según la interpretación dada en la jurisprudencia del Bundesfinanzhof, constituyen condiciones adicionales a las previstas en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva (tesis que en esencia defienden Larentia + Minerva, Marenave, Irlanda y la Comisión), lo que implicaría que dichas condiciones deban estar justificadas en virtud de los objetivos de prevención de los abusos o de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, o si se trata simplemente de puntualizaciones o especificaciones a la condición relativa a la existencia de vínculos firmes en los órdenes financiero, económico y de organización prevista en este mismo artículo de la Sexta Directiva, posición que sostienen los Gobiernos alemán, austríaco y del Reino Unido.

95. Si bien a primera vista la respuesta a esta disyuntiva no parece sencilla, no obstante la argumentación desarrollada por las primeras partes interesadas parece más conforme a la jurisprudencia.

96. En las sentencias Comisión/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217), apartado 36, y Comisión/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266), apartado 29, en particular, el Tribunal de Justicia efectivamente calificó como «[…] otra condición», es decir, como una condición adicional a las del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 (que incorpora las condiciones del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva), un requisito según el cual las «personas» contempladas en esta disposición deberían tener la calidad de sujeto pasivo a título individual. Dicho de otro modo, un Estado miembro que transpusiera el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva limitando el beneficio del grupo de IVA solamente a las «personas que son sujetos pasivos» no concretaría el alcance de dicho texto sino que estaría introduciendo una condición adicional para la aplicación de esta disposición.

97. Por tanto, siguiendo la lógica del Tribunal de Justicia expresada en estas sentencias así como en la sentencia Comisión/Suecia (C-480/10, EU:C:2013:263), si bien tal condición adicional no es en sí misma incompatible con el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, habida cuenta del margen de apreciación que se les concede a los Estados miembros, sin embargo debe estar justificada por la persecución de los objetivos de prevención de los abusos o de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, de conformidad con el Derecho de la Unión, y en especial con el principio de neutralidad fiscal.

98. De ello se deduce que la condición derivada del artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG, según la cual los vínculos firmes en los órdenes financiero, económico y de organización sólo pueden producirse si existe una relación jerárquica entre los miembros del grupo de IVA, puede ser compatible con la Sexta Directiva, siempre que ésta sea necesaria y proporcionada a la consecución de los objetivos antes mencionados, de conformidad, en particular, con el principio de neutralidad fiscal.

99. Si bien incumbe al órgano jurisdiccional remitente verificar el cumplimiento de estas condiciones, me pregunto sin embargo si una medida nacional que exija vínculos tan intensos entre las personas para constituir un único sujeto pasivo del IVA no excederá de lo necesario para lograr dichos objetivos. En efecto, exceptuando circunstancias específicas propias de un Estado miembro concreto, que en cualquier caso no han sido invocadas ante el Tribunal de Justicia en el presente procedimiento, en términos generales resulta difícil comprender los motivos por los cuales la persecución de los objetivos antes mencionados exigiría una relación jerárquica entre los miembros de un grupo de IVA para cumplir la condición relativa a la existencia de vínculos firmes en los órdenes financiero, económico y de organización. Si bien la existencia de tal jerarquía entre los miembros de un grupo de IVA es sin duda una condición suficiente para lograr dichos objetivos y cumplir la condición planteada por el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, no obstante tengo mis dudas de que sea estrictamente necesaria.

100. Por lo tanto sugiero responder a la segunda parte de la segunda cuestión prejudicial de la siguiente manera: una normativa nacional con arreglo a la cual los vínculos firmes en los órdenes financiero, económico y de organización, en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, sólo pueden producirse si existe una relación jerárquica entre los miembros del grupo de IVA puede ser compatible con dicho artículo, a condición de que sea necesaria y proporcionada a la consecución de los objetivos de prevención de las prácticas abusivas y de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, de conformidad con el Derecho de la Unión, en particular del principio de neutralidad fiscal, correspondiendo al órgano jurisdiccional remitente verificar esta circunstancia.

C. *Sobre la tercera cuestión prejudicial*

101. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta sobre el efecto directo del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, en caso de que éste se oponga a una medida nacional como la establecida en el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG.

102. Si el Tribunal de Justicia decide seguir mis propuestas en las presentes conclusiones en respuesta a la segunda cuestión prejudicial, no puede excluirse que tras el examen que deberá efectuar el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia pueda concluir que el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG es incompatible con el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. Por tanto, con el fin de dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, considero que procede responder a la tercera cuestión que éste ha planteado al Tribunal de Justicia.

103. Se desprende de una jurisprudencia reiterada que, en todos los casos en que las disposiciones de la Sexta Directiva o de la Directiva 2006/112 parecen ser, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, si no se han adoptado medidas de aplicación dentro del plazo prescrito, pueden ser invocadas contra cualquier disposición nacional no conforme a dichas Directivas, o en la medida en que definen derechos que los particulares puedan alegar frente al Estado. [33]

104. Por tanto, procede comprobar si desde el punto de vista de su contenido, el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva puede considerarse incondicional y lo suficientemente preciso como para permitir a un particular invocarlo ante los órganos jurisdiccionales nacionales con el fin de oponerse a la aplicación de la legislación nacional incompatible con dicho artículo.

105. En este sentido, ante todo considero que no resulta convincente oponerse al reconocimiento del efecto directo del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, como hacen en particular Irlanda y el Gobierno austriaco, sólo porque dicho artículo se limita a conceder a los Estados miembros la facultad de admitir en sus territorios la constitución de grupos de IVA.

106. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha admitido en múltiples ocasiones que una disposición de una directiva que ofrece a los Estados miembros la facultad de optar no excluye necesariamente que pueda determinarse con suficiente precisión, sobre la base únicamente de las disposiciones de la directiva, el contenido de los derechos así conferidos a los particulares. [34]

107. Además, el Tribunal de Justicia tampoco ha considerado la existencia de un margen de apreciación de los Estados miembros para aplicar las disposiciones de la Sexta Directiva como un elemento que en sí mismo conduzca a impedirle reconocer el efecto directo de algunas de dichas disposiciones. [35]

108. En particular, el Tribunal de Justicia ha dictaminado que, aunque indudablemente los Estados miembros disponen de un margen de apreciación para establecer las condiciones de la aplicación de ciertas exenciones previstas en la Sexta Directiva, este hecho no impide que los particulares que puedan demostrar que su situación fiscal se enmarca efectivamente en una de las categorías de exención enunciadas por dicha Directiva, puedan basarse directamente en ésta, en particular en el caso de que, habiendo ejercido las competencias que le reconoce dicho texto, un Estado miembro haya adoptado disposiciones nacionales incompatibles con dicha Directiva, en particular con el principio de neutralidad fiscal. [36]

109. Por consiguiente, el hecho de que la República Federal de Alemania conserve un cierto margen de apreciación al ejercer la facultad que le concede el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, no implica necesariamente que los particulares carezcan del derecho de invocar directamente las disposiciones de dicho artículo ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

110. Al contrario, en mi opinión, una vez que un Estado miembro ejerce la facultad que le otorga el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, dicho artículo concede a todas las «personas» la posibilidad de ser consideradas como un solo sujeto pasivo y, por tanto, identifica a los beneficiarios de esta disposición de forma inequívoca, incondicional y suficientemente precisa.

33 — Véanse, en particular, las sentencias Becker (8/81, EU:C:1982:7), apartado 25; Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartado 51; Linneweber y Akritidis (C-453/02 y C-462/02, EU:C:2005:92), apartado 33, y MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778), apartado 47.

34 — Véanse las sentencias Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, EU:C:2008:429), apartado 30; Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), apartado 61, y Balkan and Sea Properties y Provadinvest (C-621/10 y C-129/11, EU:C:2012:248), apartado 57.

35 — Véase, en particular, la sentencia Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34), apartado 31 y jurisprudencia citada. Véase también la sentencia MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778), apartado 51 y jurisprudencia citada.

36 — Véase la sentencia Linneweber y Akritidis (C-453/02 y C-462/02, EU:C:2005:92), apartados 34 a 37. Véase También la sentencia JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391), apartado 61.

111. El hecho de que, en su caso, dicha disposición pueda suponer una reserva relativa a las justificaciones basadas en la prevención de las prácticas abusivas o la lucha contra el fraude y la evasión fiscales no pone en entredicho esta conclusión, puesto que tales justificaciones, además de que no se sustraen al control jurisdiccional, [37] también son promovidas por la Sexta Directiva e incluso pueden ser consideradas como límites inherentes al alcance de los derechos conferidos a los particulares por esta Directiva. [38]

112. Por el contrario, la condición material del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, según la cual los vínculos en los órdenes financiero, económico y de organización entre diversas personas deben ser «firmes» para constituir un solo sujeto pasivo, indudablemente necesita ser concretada a escala nacional. Si nos limitamos a constatar los vínculos firmes en el orden financiero, éstos también pueden depender de un porcentaje variable de titularidad del capital y/o de derechos de voto dentro de una sociedad, o de relaciones contractuales particulares entre los operadores económicos, como la existencia de contratos de franquicia. [39] Sin embargo, estos criterios no son exclusivos. En todo caso, los Estados miembros que hayan optado por la facultad prevista en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva deben por tanto concretar la condición material establecida en dicho artículo, sin que, al contrario de la situación de una exención del IVA que puede determinarse de manera objetiva sobre la base de la interpretación de las disposiciones de la Sexta Directiva, sea posible determinar directamente, en el mismo texto de dicho artículo, el alcance exacto de los vínculos «firmes» que se contemplan en éste.

113. De este modo, considero que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva no tiene efectos directos.

114. Si el Tribunal de Justicia se adhiere a esta propuesta, y en la medida en que el órgano jurisdiccional remitente haya constatado previamente la incompatibilidad del artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG con el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, le quedará por verificar a dicho órgano jurisdiccional si el Derecho nacional puede interpretarse, en la medida de lo posible, de conformidad con el Derecho de la Unión. [40]

115. A este respecto, es importante señalar que la Comisión indicó en sus observaciones escritas que un órgano jurisdiccional tributario alemán había intentado dar tal interpretación conforme al declarar que las sociedades personalistas «estructuradas de manera capitalista», como las sociedades comanditarias en los asuntos principales, podrían entrar en el ámbito de aplicación personal del artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG. [41]

116. Al menos en lo referente a las personas que pueden participar en un grupo de IVA, tal ejemplo jurisprudencial permite augurar que la interpretación conforme al Derecho de la Unión es perfectamente posible, sin que ello resulte en una interpretación *contra legem*.

37 — Véase, por analogía, en relación con el efecto directo del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, la sentencia Comune di Carpaneto Piacentino y otros (231/87 y 129/88, EU:C:1989:381), apartado 32. Véase también, en otro contexto, la sentencia Gavieiro Gavieiro e Iglesias Torres (C-444/09 y C-456/09, EU:C:2010:819), apartado 81.

38 — Véase, en este sentido, la sentencia Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455), apartados 57 a 59.

39 — En su Comunicación antes citada (p. 9) la Comisión propone deducir la existencia de vínculos firmes en el orden financiero de la tenencia de al menos el 50 % del capital o de los derechos de voto de una sociedad o de la existencia de contratos de franquicia. Debe señalarse que algunos Estados miembros admiten la existencia de dichos vínculos en el orden financiero si una sociedad es titular de al menos el 10 % del capital social de otra sociedad.

40 — Véase, en particular, la sentencia Pfeiffer y otros (C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584), apartados 108 a 114.

41 — Véase el punto 34 de las observaciones escritas de la Comisión referente a la sentencia de primera instancia del Finanzgericht München, de 13 de marzo de 2013, con la referencia 3 K 235/10.

117. En cuanto a la condición relativa a la integración de la sociedad del grupo en la sociedad dominante del grupo de IVA, a la que se supedita la aplicación del artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG, como ya he señalado, de la resolución de remisión se desprende que esta condición ha sido interpretada en Derecho alemán, esencialmente por la vía pretoriana, en el sentido de que exige una relación jerárquica entre los miembros del grupo de IVA.

118. Excepto la cuestión de la personalidad jurídica abordada anteriormente, como también se ha indicado ya, los elementos proporcionados por el órgano jurisdiccional remitente no permiten establecer los motivos por los cuales los operadores económicos en cuestión en los asuntos principales incumplen la condición establecida en el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG, según la interpretación del Bundesfinanzhof.

119. En todo caso, corresponde el órgano jurisdiccional remitente verificar, en los asuntos principales, si la condición de integración establecida en el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG puede interpretarse, en la medida de lo posible, en el sentido de que autoriza a que las empresas que se hallen firmemente vinculadas entre sí desde los puntos de vista financiero, económico y de organización, en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, puedan beneficiarse del estatuto de grupo de IVA, sin necesidad de mantener lazos de subordinación o una relación jerárquica.

120. Por tanto, sugiero responder a la tercera cuestión prejudicial en el sentido de que un sujeto pasivo no puede invocar directamente el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y que, sin embargo, corresponde al órgano jurisdiccional remitente interpretar su legislación nacional, en la medida de lo posible, de conformidad con la Sexta Directiva.

III. **Conclusión**

121. A la vista de todas las consideraciones anteriores, propongo responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof de la siguiente manera:

«1) Los gastos vinculados a las operaciones de capital soportados por una sociedad de cartera que interviene directa o indirectamente en la gestión de sus filiales tienen una relación directa e inmediata con el conjunto de la actividad económica de dicha sociedad de cartera. Por lo tanto, no cabe proceder al reparto del impuesto sobre el valor añadido soportado sobre dichos gastos entre las actividades económicas y no económicas de la sociedad de cartera. Si la sociedad de cartera realiza operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido y operaciones exentas, el derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado se calculará según el método de la prorrata, según se establece en el artículo 17, apartado 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme.

2) El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388 se opone a que un Estado miembro, al ejercer la facultad que le ofrece esta disposición, supedite la constitución de un grupo de IVA a la condición de que todos los miembros de dicho grupo tengan personalidad jurídica, a menos que dicha condición esté justificada por la prevención de prácticas abusivas o la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, de conformidad con el Derecho de la Unión, y en particular con el principio de neutralidad fiscal, correspondiendo al órgano jurisdiccional remitente verificar esta circunstancia.

Una normativa nacional con arreglo a la cual los vínculos firmes en los órdenes financiero, económico y de organización, en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, sólo pueden producirse si existe una relación jerárquica entre los miembros

del grupo de IVA puede ser compatible con este artículo, a condición de que sea necesaria y proporcionada a la persecución de los objetivos de prevención de las prácticas abusivas y de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, de conformidad con el Derecho de la Unión, y en particular con el principio de neutralidad fiscal, correspondiendo al órgano jurisdiccional remitente verificar esta circunstancia.

3) Un sujeto pasivo no puede invocar directamente el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388. Sin embargo, corresponde al órgano jurisdiccional remitente interpretar su normativa nacional, en la medida de lo posible, de conformidad con dicha Directiva.»