Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 16 de julio de 2015*

«Procedimiento prejudicial — IVA — Sexta Directiva 77/388/CEE — Artículo 17 — Derecho a deducción — Deducción parcial — IVA abonado por sociedades de cartera para la adquisición de capitales invertidos en sus filiales — Prestaciones de servicios a las filiales — Filiales constituidas bajo la forma de sociedades personalistas — Artículo 4 — Constitución de un grupo de personas que pueden considerarse como un único sujeto pasivo — Requisitos — Necesidad de una relación de subordinación — Efecto directo»

En los asuntos acumulados C-108/14 y C-109/14,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resoluciones de 11 de diciembre de 2013, recibidas en el Tribunal de Justicia el 6 de marzo de 2014, en los procedimientos entre

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

y

Finanzamt Nordenham (asunto C-108/14),

y

Finanzamt Hamburg-Mitte

y

Marenave Schiffahrts AG (asunto C-109/14),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente), A. Arabadjiev, J.L. da Cruz Vilaça y C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. I. Illéssy, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de enero de 2015;

* Lengua de procedimiento: alemán.

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG, por las Sras. M. Hertwig y G. Jorewitz, Steuerberaterinnen, y por el Sr. C. Hensell, Rechtsanwalt;

— en nombre de Marenave Schiffahrts AG, por el Sr. A. Fresh, Prozessbevollmächtigter;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;

— en nombre de Irlanda, por las Sras. E. Creedon y J. Quaney, y por el Sr. A. Joyce, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. N.J. Travers, Barrister;

— en nombre del Gobierno austriaco, por la Sra. C. Pesendorfer, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna y la Sra. A. Kramarczyk-Szaładzińska, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. V. Kaye, en calidad de agente, asistida por el Sr. O. Thomas, Barrister;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Wasmeier y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de marzo de 2015;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Las peticiones de decisión prejudicial versan sobre la interpretación de los artículos 4 y 17 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006 (DO L 221, p. 9) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas peticiones se han presentado en el marco de sendos litigios entre, por un lado, Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (en lo sucesivo, «Larentia + Minerva») y el Finanzamt Nordenham (administración tributaria de Nordenham, Alemania) (C-108/14) y, por otro lado, el Finanzamt Hamburg-Mitte (administración tributaria de Hamburgo-Centro, Alemania) y Marenave Schiffahrts AG (en lo sucesivo, «Marenave») (C-109/14), en relación con los requisitos para la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que esas sociedades de cartera habían soportado para la adquisición de capitales destinados a adquirir participaciones en filiales constituidas bajo la forma de sociedades personalistas y a las que posteriormente proporcionaron servicios sujetos a IVA.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 4 de la Sexta Directiva establece:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]

4. El término "con carácter independiente", que se utiliza en el apartado 1, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

Sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, cada Estado miembro quedará facultado para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

Los Estados miembros que ejerzan la facultad prevista en el párrafo segundo podrán adoptar las medidas necesarias para evitar la evasión o el fraude fiscales mediante la utilización de estas disposiciones.

[...]»

4 Según el artículo 17 de la Sexta Directiva:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

5. En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.

Esto no obstante, los Estados miembros podrán:

a) autorizar a los sujetos pasivos para determinar una prorrata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;

b) obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada sector de su actividad, llevando obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;

c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios;

d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;

e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del [IVA] que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.

[...]»

Derecho alemán

5 Según el artículo 2 de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 2005 (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. I, p. 386):

«1. Será considerado empresario quien ejerza de manera independiente una actividad industrial, comercial o profesional. La empresa incluirá el conjunto de la actividad industrial, comercial o profesional del empresario. Se entiende por actividad industrial, comercial o profesional toda actividad permanente desarrollada con el fin de obtener ingresos, aun cuando no se tenga la intención de realizar beneficios o cuando un grupo de personas ejerza sus actividades únicamente en interés de sus miembros.

2. La actividad industrial, comercial o profesional no se ejerce de modo independiente

1) si las personas físicas están, individualmente o en su conjunto, integradas en una empresa de modo que deben seguir las instrucciones del empresario,

2) cuando la arquitectura global de los vínculos efectivos muestra que una persona jurídica está integrada en los órdenes financiero, económico y de organización en la empresa del órgano central (unidad fiscal). Los efectos de la unidad fiscal se limitarán a las prestaciones internas entre las ramas de la empresa sitas en el país. Esas ramas deberán ser tratadas como una única empresa. Si la dirección del órgano central se encuentra en el extranjero, se considerará empresario la rama de la empresa más importante económicamente en el país.

[...]»

6 El artículo 15 de dicha Ley es del siguiente tenor:

«1. El empresario podrá deducir como cuotas del impuesto soportado:

1) el impuesto legalmente debido por entregas de bienes y otras prestaciones de servicios efectuadas a favor de su empresa por otros empresarios [...]

2. No se podrán deducir las cuotas soportadas por las entregas, importación o adquisición intracomunitaria de bienes, ni por las prestaciones de servicios, que el empresario utilice para realizar las siguientes operaciones:

1) las operaciones exentas;

[...]

3. No se aplicará la deducción a la que alude el apartado 2 cuando las operaciones

1) en los casos contemplados en el apartado 2, punto 1,

a) están exentas en virtud del artículo 4, puntos 1 a 7, del artículo 25, apartado 2, o de las disposiciones mencionadas en el artículo 26, apartado 5, [...]

[...]

4. Si el empresario utiliza sólo parcialmente un bien entregado u otra prestación realizada, importados o adquiridos dentro de la Comunidad para llevar a cabo operaciones que no dan derecho a deducción, la parte del impuesto soportado y relacionado económicamente a esas operaciones no dará derecho a deducción. El empresario podrá estimar de un modo razonable los importes que no dan derecho a deducción. Sólo se autorizará una determinación de la parte no deducible del impuesto un función del porcentaje del volumen de negocios que no da derecho a la deducción en relación con el volumen de negocios que da derecho a deducción cuando no sea posible ninguna otra imputación económica [...]»

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-108/14

7 Larentia + Minerva posee, como comanditaria, el 98 % de las participaciones de dos filiales constituidas bajo la forma de sociedades personalistas de responsabilidad limitada en comandita (GmbH & Co. KG). Además, como «sociedad holding de dirección», les presta servicios administrativos y comerciales a título oneroso.

8 Para esas prestaciones sujetas a IVA, Larentia + Minerva dedujo íntegramente el impuesto soportado para la adquisición, a un tercero, de capitales que sirvieron para financiar sus participaciones en sus filiales y sus prestaciones de servicios.

9 El Finanzamt Nordenham admitió esa deducción sólo parcialmente, al considerar que la mera tenencia de participaciones en las filiales no daba derecho a deducción. La liquidación complementaria de 24 de septiembre de 2007 relativa al IVA adeudado por el ejercicio 2005 fue impugnada por Larentia + Minerva ante el Niedersächsisches Finanzgericht (tribunal en materia tributaria y de aduanas del Land de Baja Sajonia, Alemania), quien desestimó su recurso mediante sentencia de 12 de mayo de 2011. Larentia + Minerva interpuso ante el Bundesfinanzhof (Tribunal federal en materia tributaria) un recurso en «Revisión» contra la citada sentencia.

10 El órgano jurisdiccional remitente pregunta, por un lado, acerca de los métodos de cálculo de la deducción del IVA soportado cuando dicha deducción sólo puede ser parcial y, por otro lado, acerca del alcance del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva relativo al «grupo a efectos del IVA», invocado por Larentia + Minerva. A este último respecto, dicho órgano jurisdiccional pregunta en particular si el Derecho nacional es compatible con la citada disposición cuando excluye las sociedades personalistas del beneficio de dicho dispositivo y exige un vínculo de subordinación de las filiales respecto del órgano central.

11 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones siguientes:

«1) ¿Qué método de cálculo debe usarse para calcular la deducción (parcial) del impuesto 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 impuesto?

2) 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 [...], se opone a una normativa nacional con arreglo a la cual (en primer lugar) sólo una persona jurídica, y no por tanto una sociedad personalista, puede integrarse en la empresa de otro sujeto pasivo (el órgano central), y suponiendo que (en segundo lugar) dicha persona jurídica esté "integrada en la empresa del órgano central" (en el sentido de una relación jerárquica) en los órdenes financiero, económico y de organización?

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 [...]?»

Asunto C-109/14

12 Marenave aumentó su capital durante el ejercicio 2006 y los gastos de emisión relacionados con dicho aumento dieron lugar al pago de un IVA de 373 347,57 euros.

13 La citada sociedad, en cuanto sociedad de cartera, adquirió, el mismo año, cuatro «sociedades navieras comanditarias» en cuya gestión comercial participó a cambio de remuneración. Del IVA debido por los ingresos derivados de la citada actividad de gestión, dedujo en particular la totalidad de la cantidad de 373 347,57 euros como IVA soportado.

14 Mediante resolución de 15 de enero de 2009, el Finanzamt Hamburg-Mitte no admitió la deducción correspondiente al citado importe. Mediante sentencia de 10 de diciembre de 2012, el Finanzgericht Hamburg-Mitte (tribunal en materia tributaria y de aduanas de Hamburgo-Centro) estimó el recurso interpuesto por Marenave contra dicha resolución. El Finanzamt Hamburg-Mitte interpuso ante el Bundesfinanzhof un recurso de casación contra la mencionada sentencia.

15 El órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las mismas cuestiones enunciadas en el apartado 11 de la presente sentencia.

16 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 26 de marzo de 2014 se ordenó acumular los asuntos C-108/14 y C-109/14 a efectos de las fases escrita y oral y de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

17 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente, que considera la situación en que la deducción del IVA soportado únicamente se admite si los gastos en que incurrió el sujeto pasivo sólo pueden imputarse parcialmente a su actividad económica, pregunta acerca de los métodos de cálculo según los cuales el IVA soportado de ese modo por una sociedad de cartera para la adquisición de capitales destinados a adquirir participaciones en filiales debe repartirse entre actividades económicas y actividades no económicas de la citada sociedad.

18 A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, a efectos del artículo 4 de la Sexta Directiva, y no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de la misma Directiva, una sociedad de cartera cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad de cartera en su calidad de accionista o socio (véanse, en particular, las sentencias Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 18, y Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, aparado 31).

19 La mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse actividades económicas, en el sentido de la Sexta Directiva, que confieran a quien las realiza la calidad de sujeto pasivo. En efecto, 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 (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).

20 Sin embargo, 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 (véanse, en particular, las sentencias Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 20, y Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 33).

21 La intervención de una sociedad de cartera 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, como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos por la sociedad holding a sus filiales (véanse, en particular, las sentencias Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 22, y Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 34).

22 Procede recordar asimismo, en segundo lugar, que el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente por la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores. Estas limitaciones del derecho a deducción inciden en el nivel de la carga fiscal y deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva (véase, en particular, la sentencia Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 35).

23 Para que el IVA sea deducible, las operaciones por las que se soporta el IVA deben estar directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. De este modo, el derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención formen

parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (véanse, en particular, las sentencias Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495 apartado 31, y Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 36).

24 No obstante, es asimismo admisible un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquél y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con toda la actividad económica del sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 33, y Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 37).

25 En esas circunstancias, como señaló el Abogado General en el punto 39 de sus conclusiones, los gastos vinculados a la adquisición de participaciones en sus filiales, soportados por una sociedad de cartera que interviene en su gestión y que, como tal, ejerce una actividad económica, como se ha recordado en el apartado 21 de la presente sentencia, deben considerarse afectados a la actividad económica de dicha sociedad y el IVA soportado sobre dichos gastos será objeto de una deducción integral, con arreglo al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

26 El régimen de deducción previsto en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se aplica únicamente en los supuestos en que los bienes y servicios son utilizados por el sujeto pasivo para realizar indistintamente operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas que no conlleven tal derecho, es decir, cuando se trate de bienes y servicios de uso mixto. Los Estados miembros sólo pueden aplicar alguno de los métodos de deducción contemplados en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la citada Directiva en lo que respecta a tales bienes y servicios (sentencia Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 40).

27 Las normas contenidas en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se refieren al IVA soportado que grava gastos relacionados exclusivamente con operaciones económicas. La determinación de los métodos y de los criterios de reparto de las cuotas soportadas de IVA entre actividades económicas y actividades no económicas en el sentido de la Sexta Directiva está comprendida dentro de la facultad de apreciación de los Estados miembros, los cuales, en el ejercicio de dicha facultad, deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de esa Directiva y, con ese objeto, han de establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades (sentencias Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartados 33 y 39, y Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 42).

28 En el presente asunto, de las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente se desprende que, en los litigios principales, las sociedades de cartera están sujetas a IVA por la actividad económica que constituyen las prestaciones a título oneroso a sus filiales. En consecuencia, el IVA abonado sobre los gastos de adquisición de dichos servicios debería deducirse íntegramente, salvo que las operaciones por las que se repercute el IVA estén exentas en virtud de la Sexta Directiva, en cuyo caso el derecho a deducción sólo debería operarse según lo establecido en el artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva.

29 Por tanto, únicamente en el supuesto en que el órgano jurisdiccional remitente determine que las participaciones que resultan de las operaciones en capital efectuadas por las sociedades de cartera de que se trata en los litigios principales han sido afectadas en parte a otras filiales en cuya gestión no intervienen esas sociedades de capital, como se contempla en la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, el IVA abonado por los gastos de esas operaciones sólo puede deducirse parcialmente. En efecto, en ese caso, la mera tenencia de sus participaciones en esas filiales

no puede considerarse como una actividad económica de esas sociedades de cartera y procede repartir el IVA soportado entre el relacionado con las actividades económicas y el relacionado con las actividades no económicas de éstas.

30 En esas circunstancias, los Estados miembros están autorizados para aplicar, en su caso, bien un criterio de reparto que atienda a la naturaleza de la inversión, bien un criterio que atienda a la naturaleza de la operación, o bien cualquier otro criterio adecuado, sin estar obligados a limitarse a uno solo de estos métodos (sentencia Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 38).

31 En consecuencia, corresponde únicamente a las autoridades nacionales, bajo el control del juez, determinar los criterios de reparto entre actividades económicas y actividades no económicas, que reflejen objetivamente la parte que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades, teniendo en cuenta la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva (sentencia Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 39).

32 En esas circunstancias, y por las mismas consideraciones formuladas por el Abogado General en los puntos 20 y 21 de sus conclusiones, no corresponde al Tribunal de Justicia sustituir ni al legislador de la Unión Europea ni a las autoridades nacionales para determinar un método general de cálculo del prorrateo entre actividades económicas y actividades no económicas.

33 De la totalidad de las consideraciones anteriores procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 17, apartados 2 y 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que:

— debe considerarse que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de éstas y que, como tal, ejerce una actividad económica forman parte de sus gastos generales y el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, deducirse íntegramente, salvo que determinadas operaciones económicas realizadas por las que se repercute el IVA estén exentas en virtud de la Sexta Directiva, en cuyo caso el derecho a deducción se ejercerá únicamente de conformidad con lo establecido en el artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva;

— debe considerarse que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de éstas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte sólo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el IVA abonado por esos gastos sólo puede deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, según los criterios de reparto definidos por los Estados miembros, quienes, en el ejercicio de esa facultad, deben tener en cuenta —extremo que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales— la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva y, en virtud de ello, establecer un método de cálculo que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

34 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que el Derecho de un Estado miembro reserve la posibilidad de constituir un grupo de personas que puedan considerarse como un único sujeto pasivo al IVA (en lo sucesivo, «grupo a efectos del IVA»), como la prevista en esa disposición, únicamente a las entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas con el órgano principal de dicho grupo mediante una relación de subordinación.

35 El órgano jurisdiccional remitente pregunta acerca del alcance de dicha disposición en la medida en que ante él se ha invocado el derecho a acogerse a la misma. Como señaló el Abogado General en el punto 55 de sus conclusiones, la respuesta a esa cuestión puede presentar, a diferencia de lo que sucede con las dudas emitidas a este respecto por Irlanda en sus observaciones escritas, un interés para la solución de los litigios principales. En efecto, la condición de grupo a efectos del IVA conferida a la sociedad de cartera y a sus filiales puede conducir a conceder a esa agrupación, debido a sus operaciones a título oneroso efectuadas entre las filiales y las empresas terceras, el beneficio de la deducción íntegra del IVA soportado por las operaciones en capital efectuadas por la sociedad de cartera.

36 Por lo que respecta a la respuesta que ha de darse en cuanto al fondo a la segunda cuestión prejudicial, procede recordar que el Tribunal de Justicia, en lo que atañe a la interpretación del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), cuyo tenor reproduce el del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, ha determinado que esas disposiciones, que permiten a cada Estado miembro considerar como un solo sujeto pasivo a varias personas establecidas en el interior del país que son jurídicamente independientes pero se hallan firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, no somete su aplicación a otras condiciones (véase, en ese sentido, la sentencia Comisión/Irlanda, C-85/11, EU:C:2013:217, apartado 36).

37 De ese modo, procede señalar, en primer lugar, que, a diferencia de otras disposiciones de la Sexta Directiva, en particular sus artículos 28 *bis* y 28 *ter*, que se refieren explícitamente a las «personas jurídicas», el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, que se refiere a las «personas», no excluye por sí mismo, de su ámbito de aplicación a las entidades que, como las sociedades en comandita de que se trata en el litigio principal, no gozan de personalidad jurídica.

38 El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, tampoco prevé la posibilidad de que los Estados miembros impongan otros requisitos a los operadores económicos para poder constituir un grupo a efectos del IVA (véase, en ese sentido, la sentencia Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 35), y, en particular, la posibilidad de que los Estados miembros exijan que únicamente las entidades dotadas de personalidad jurídica puedan ser miembros de un grupo a efectos del IVA.

39 En consecuencia, procede comprobar si el margen de apreciación del que disponen los Estados miembros, que tienen la facultad de admitir en su territorio la constitución de dichos grupos a efectos del IVA, los autoriza a excluir del ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva las entidades que no disponen de personalidad jurídica.

40 De los motivos de la propuesta de la Comisión [COM(73) 950 final] que condujo a la adopción de la Sexta Directiva se desprende que, al adoptar el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de dicha Directiva, el legislador de la Unión quiso permitir que los Estados miembros no vincularan sistemáticamente la condición de sujeto pasivo al concepto de independencia puramente jurídica, bien con ánimo de simplificación administrativa, bien para evitar ciertos abusos, como por ejemplo el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos con el fin de beneficiarse de un régimen específico (véase, en ese sentido, la sentencia Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 37).

41 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha determinado que, para la aplicación del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, los Estados miembros, en el marco de su margen de apreciación, podían supeditar la aplicación del régimen del grupo a efectos del IVA a determinadas restricciones siempre que sirvan a los objetivos de dicha Directiva dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra el fraude o la evasión fiscales (véase, en ese sentido, en particular, la sentencia Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartados 38 y 39).

42 No obstante, aunque la Sexta Directiva no contenía, hasta la entrada en vigor del párrafo tercero de su artículo 4, apartado 4, a raíz de la Directiva 2006/69, disposiciones explícitas comparables con las del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, dicha circunstancia no privaba a los Estados miembros de la posibilidad de adoptar, antes de la citada entrada en vigor, medidas útiles equivalentes, ya que la lucha, por parte de los Estados miembros, contra la evasión o el fraude fiscales y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva, incluso sin habilitación expresa del legislador de la Unión (véase en ese sentido, en particular, la sentencia Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartados 70 y 71).

43 No obstante, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar que la exclusión de las entidades no dotadas de personalidad jurídica del régimen de grupo a efectos del IVA, como resulta del Derecho nacional aplicable a los asuntos principales, constituye una medida necesaria y adecuada a dichos objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o las competencias abusivas o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales.

44 En segundo lugar, del propio tenor del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, se desprende que cada Estado miembro puede considerar que constituye un único sujeto pasivo las personas establecidas en su territorio, independientes desde un punto de vista jurídico pero estrechamente relacionadas entre ellas en los órdenes financiero, económico y de organización. El carácter únicamente estrecho de las relaciones que unen a esas personas no puede por tanto, a falta de otra exigencia, llevar a considerar que el legislador de la Unión haya querido reservar el régimen de grupo a efectos del IVA únicamente a las entidades que se hallan en una relación de subordinación con el órgano central de la agrupación de empresas de que se trata.

45 Si la existencia de dicha relación de subordinación permite presumir el carácter estrecho de las relaciones entre las personas de que se trata, no puede sin embargo, en principio, considerarse como un requisito necesario para la constitución de un grupo a efectos del IVA, como señaló el Abogado General en el punto 99 de sus conclusiones. Se llegaría a una solución distinta únicamente en los supuestos excepcionales en los que dicho requisito fuera, en un contexto nacional determinado, una medida a la vez necesaria y adecuada para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales.

46 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una normativa nacional reserve la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA, como prevé la citada disposición, únicamente a las entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas al órgano central de dicho grupo mediante una relación de subordinación, salvo si esas dos exigencias constituyen medidas necesarias y adecuadas para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

47 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si puede considerarse que el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva tiene efecto directo que permita a los sujetos pasivos invocarlo frente a su Estado miembro en el supuesto en que la normativa de éste no sea compatible con dicha disposición y no pueda interpretarse de manera conforme con ésta.

48 A este respecto, es preciso recordar que en todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva resulten, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el

Estado, bien cuando éste no adapte el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, bien cuando haga una transposición incorrecta de ésta (véase, en particular, la sentencia GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, apartado 29).

49 Una disposición del Derecho de la Unión es incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros (véase, en particular, la sentencia GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, apartado 30).

50 Como señaló el Abogado General en el punto 112 de sus conclusiones, el requisito que impone el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, según el cual la constitución de un grupo a efectos del IVA se supedita a la existencia de vínculos estrechos en los órdenes financiero, económico o de organización entre las personas de que se trata exige ser precisado a escala nacional. Dicho artículo presenta de ese modo un carácter condicional al implicar la intervención de disposiciones nacionales que determinen el alcance concreto de tales vínculos.

51 En consecuencia, el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva no reúne los requisitos necesarios para producir efecto directo.

52 En consecuencia, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que no puede considerarse que el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva tenga efecto directo que permita a los sujetos pasivos invocarlo frente a su Estado miembro en el supuesto en que la normativa de éste no sea compatible con la citada disposición y no pueda ser interpretada de manera conforme a ésta.

Costas

53 Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1) **El artículo 17, apartados 2 y 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 IVA: Base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, debe interpretarse en el sentido de que:**

   — **debe considerarse que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de éstas y que, como tal, ejerce una actividad económica forman parte de sus gastos generales y el impuesto sobre el valor añadido soportado por esos gastos debe, en principio, deducirse íntegramente, salvo que determinadas operaciones económicas realizadas por las que se repercute el impuesto sobre el valor añadido estén exentas en virtud de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2006/69, en cuyo caso el derecho a deducción se ejercerá únicamente de conformidad con lo establecido en el artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva;**

   — **debe considerarse que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de éstas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte sólo parcialmente de sus gastos generales, de**

modo que el impuesto sobre el valor añadido abonado por esos gastos sólo puede deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, según los criterios de reparto definidos por los Estados miembros, quienes, en el ejercicio de esa facultad, deben tener en cuenta —extremo que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales— la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva y, en virtud de ello, establecer un método de cálculo que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica.

2) **El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2006/69, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una normativa nacional reserve la posibilidad de constituir un grupo de personas que puedan considerarse un único sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, como prevé la citada disposición, únicamente a las entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas al órgano central de dicho grupo mediante una relación de subordinación, salvo si ambas exigencias constituyen medidas necesarias y adecuadas para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.**

3) **No puede considerarse que el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2006/69, tenga efecto directo que permita a los sujetos pasivos invocarlo frente a su Estado miembro en el supuesto en que la normativa de éste no sea compatible con la citada disposición y no pueda ser interpretada de manera conforme a ésta.**

Firmas