Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 1 de diciembre de 2022 *

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

En el asunto C-141/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 11 de diciembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de marzo de 2020, en el procedimiento entre

Finanzamt Kiel

y

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y los Sres. P. G. Xuereb (Ponente), T. von Danwitz y A. Kumin y la Sra. I. Ziemele, Jueces;

Abogada General: Sra. L. Medina;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

* Lengua de procedimiento: alemán.

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, por el Sr. B. Richter, Rechtsanwalt;

– en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. J. Möller y las Sras. S. Eisenberg y S. Heimerl, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y el Sr. R. Pethke, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 13 de enero de 2022;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 4, apartados 1 y 4, y 21, apartados 1, letra a), y 3, 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000 (DO 2000, L 269, p. 44) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Finanzamt Kiel (Administración tributaria de Kiel, Alemania) (en lo sucesivo, «Administración tributaria») y Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (en lo sucesivo, «NGD mbH»), en relación con la sujeción de esta sociedad al impuesto sobre el valor añadido (IVA) por el ejercicio fiscal 2005.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 La Sexta Directiva fue derogada y sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1). No obstante, dada la fecha de los hechos del litigio principal, este debe resolverse aún con arreglo a la Sexta Directiva.

4 El artículo 4 de la Sexta Directiva disponía lo siguiente:

«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.

[…]

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.

[…]»

5 Bajo el título «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público», el artículo 21 de la Sexta Directiva, en su versión resultante del artículo 28 *octavo* de esta, disponía:

«1. En operaciones de régimen interior, serán deudores del [IVA]:

a) los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos previstos en las letras b) [y c)].

[…]

3. En las situaciones a que se refieren los apartados 1 y 2, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del mismo.

[…]»

Derecho nacional

6 El artículo 2 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»), establece:

«(1) Será considerado empresario quien ejerza de manera independiente una actividad industrial, comercial o profesional. La empresa incluirá el conjunto de las actividades industriales, comerciales o profesionales del empresario. Se entiende por actividad industrial, comercial o profesional toda actividad desarrollada con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, 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 manera independiente

[…]

2. cuando la estructura global de los vínculos efectivos muestra que una persona jurídica está integrada en la empresa de la entidad dominante (unidad fiscal) en los órdenes financiero, económico y de organización. Los efectos de la unidad fiscal se limitarán a las prestaciones internas entre las ramas de la empresa establecidas en el país. Esas ramas deberán ser tratadas

como una única empresa. Si la dirección de la entidad dominante se encuentra en el extranjero, se considerará empresario la rama de la empresa más importante económicamente en el país.

[…]»

7 A tenor del artículo 13a, apartado 1, de dicha Ley:

«El deudor del impuesto es:

1. en los casos del artículo 1, apartado 1, punto 1, y del artículo 14c, apartado 1, el empresario;

[…]».

8 El artículo 73 de la Abgabenordnung (Código Tributario), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «AO»), dispone:

«Una sociedad vinculada orgánicamente responderá de los impuestos de la entidad dominante devengados en el marco del régimen aplicable a la unidad fiscal que hayan constituido. […]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 NGD mbH es una sociedad alemana de responsabilidad limitada, constituida mediante escritura pública de 29 de agosto de 2005, cuyos socios, a saber, A, un organismo de Derecho público, y C e. V., una asociación registrada, poseen una participación del 51 % y del 49 % respectivamente. En 2005, E, el administrador de dicha sociedad, era al mismo tiempo administrador de A y consejero ejecutivo de C e. V.

10 A tenor del artículo 7, apartado 2, de los estatutos de NGD mbH, relativo a la composición de la Junta General y los derechos de voto:

«La Junta General estará constituida por los miembros del comité de obras benéficas de A y del comité principal de C e. V. A cada socio le corresponderán siete votos, y designará a un máximo de siete representantes ante la Junta General, los cuales no percibirán ninguna remuneración por su actuación. Sin perjuicio de las disposiciones siguientes, a cada representante le corresponderá un voto y decidirá en función de su propia apreciación profesional, sin estar sujeto a instrucciones del socio que lo haya designado.

Se exceptúan únicamente los acuerdos que afecten directamente a las aportaciones puestas a disposición de la sociedad por cada socio. En tal caso, solo podrán emitirse los votos conjuntamente por socio, y los representantes estarán vinculados por las instrucciones impartidas por el socio que los haya designado. Si los representantes no consiguen llegar a un acuerdo, se considerará que los siete votos del socio de que se trate han sido emitidos conforme a la manera en que ha votado la mayoría de los representantes designados».

11 En una junta general celebrada el 1 de diciembre de 2005, se decidió modificar los estatutos de NGD mbH y redactar el párrafo segundo del apartado 2 de su artículo 7 del siguiente modo:

«Se exceptúan únicamente los acuerdos que afecten directamente a las aportaciones puestas a disposición de la sociedad por cada socio o los acuerdos para los que un socio solicite votar en bloque. En tal caso, solo podrán emitirse los votos conjuntamente por socio, y los representantes estarán vinculados por las instrucciones impartidas por el socio que los haya designado. Si los representantes

no consiguen llegar a un acuerdo, se considerará que los siete votos del socio de que se trate han sido emitidos conforme a la manera en que ha votado la mayoría de los representantes designados. En caso de voto en bloque, las votaciones se evaluarán en función de la participación que se posee en la sociedad».

12 No obstante, según las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, dicha modificación solo surtió efectos a raíz de la junta general de 9 de diciembre de 2010, cuando los nuevos estatutos modificados se elevaron a público y se inscribieron en el Registro Mercantil.

13 De la resolución de remisión se desprende que, con ocasión de una auditoría de la sociedad NGD mbH efectuada por un auditor externo, este consideró que, para el ejercicio fiscal en cuestión, la sociedad auditada no estaba integrada en el orden financiero en la empresa de la entidad dominante A. Por tanto, no podía considerarse que formasen una «unidad fiscal» en el sentido del artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG, que tiene por objeto introducir, en el Derecho alemán, la posibilidad prevista en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

14 Según la resolución de remisión, tal conclusión se fundamentaba en que, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 7 de los estatutos de NGD mbH, tanto en su versión inicial como en la modificada, A no poseía una mayoría de derechos de voto, por lo que no podía imponer la adopción de decisiones en dicha sociedad, por más que poseyera una participación mayoritaria del 51 % de su capital social. Por consiguiente, el volumen de negocios realizado por NGD mbH al tipo normal con terceros y proveniente de las prestaciones realizadas a A debía contabilizarse en aquella, en su calidad de «empresario» en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la UStG.

15 Mediante resolución de 30 de mayo de 2014, la Administración tributaria vino a confirmar la conclusión del auditor externo.

16 Al haber sido desestimada la reclamación presentada por NGD mbH contra la anterior resolución, mediante resolución de la Administración tributaria de 3 de febrero de 2017, la reclamante interpuso un recurso contra esta última.

17 El Schleswig Holsteinisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario del Land Schleswig Holstein, Alemania) estimó dicho recurso mediante sentencia de 6 de febrero de 2018, declarando que se cumplía el requisito relativo a la integración en el orden financiero en la empresa de la entidad dominante A, fundándose tanto en la versión modificada de los estatutos de NGD mbH como en su versión inicial, vigente durante el ejercicio fiscal en cuestión.

18 A este respecto, el citado órgano jurisdiccional consideró que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una relación de subordinación por la que una sociedad queda vinculada desde el punto de vista orgánico a la entidad dominante no constituye un requisito necesario para la constitución de un grupo que esté formado por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización (en lo sucesivo, «grupo a efectos del IVA») (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartados 44 y 45), y, por lo tanto, el requisito exigido por la Administración tributaria en el sentido de que la entidad dominante debía necesariamente poseer, además de una participación mayoritaria, una mayoría de derechos de voto en las otras entidades que forman parte de la unidad fiscal iba más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de prevención de las prácticas o los comportamientos abusivos o de lucha contra el fraude o la evasión fiscales.

19 La Administración tributaria interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), alegando infracción del artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG, por entender que no había integración de NGD mbH en el orden financiero en la empresa de la entidad dominante A.

20 El órgano jurisdiccional remitente recalca, en primer término, que, si el litigio principal fuera examinado únicamente a la luz del Derecho nacional aplicable, el recurso de revisión sería fundado, por cuanto este ordenamiento supedita la calificación de unidad fiscal al requisito relativo a la integración en el orden financiero, según el cual la entidad dominante debe poseer una mayoría de derechos de voto. Indica que, incluso después de la sentencia Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), de conformidad con la jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario), la exigencia relativa a la relación de autoridad y de subordinación, calificada ahora de «integración acompañada de derechos de intervención», sigue siendo preceptiva con arreglo al artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG.

21 A continuación, el órgano jurisdiccional remitente señala que, de la jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) se desprende que, en Derecho nacional, la deuda tributaria se transfiere a la entidad dominante, la cual debe procurar que el volumen de negocios realizado por cada una de las entidades que forman parte de la unidad fiscal tribute correctamente. De esta manera, la entidad dominante, en tanto que recaudador del IVA, debe actuar por todas las prestaciones de estas entidades destinadas a terceros y es la única que puede presentar la declaración tributaria por el conjunto de dichas entidades.

22 Por último, el órgano jurisdiccional remitente observa que, en el marco del examen que le incumbe efectuar en virtud del artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG, debe tener en cuenta y no olvidar en cada caso que, según esta disposición, las actividades económicas y profesionales de las entidades vinculadas a la entidad dominante de la unidad fiscal de la que forman parte no se consideran ejercidas de manera independiente. El volumen de negocios total realizado por estas entidades se atribuye, pues, a la entidad dominante, la cual es la deudora del IVA correspondiente a la totalidad de ese volumen de negocios.

23 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la conformidad de la normativa nacional controvertida en el litigio principal con el artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva tal como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia, habida cuenta, en particular, del requisito relativo a la relación de autoridad y de subordinación exigido por dicha normativa.

24 En particular, las dudas del órgano jurisdiccional remitente se refieren a que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando se considera que existe un grupo a efectos del IVA, es dicho grupo el deudor del IVA correspondiente al volumen de negocios realizado por la totalidad de sus miembros [sentencias de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, apartado 20, y de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, apartados 29, 35 y 37 y el fallo], pues la asimilación de tal grupo a efectos del IVA a un único sujeto pasivo, en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, excluye que los miembros de ese grupo, incluida la entidad dominante, puedan continuar presentando las declaraciones de IVA e identificándose como sujetos pasivos individuales.

25 En el supuesto de que el Tribunal de Justicia declarase que el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva se opone a la práctica consistente en señalar, como sujeto pasivo único, no al propio grupo a efectos del IVA sino a uno de sus miembros, a saber, la entidad dominante del grupo, se plantearía a continuación la cuestión de si una entidad que forme parte de dicho grupo podría invocar la eventual incompatibilidad del Derecho nacional con el Derecho de la Unión. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente recuerda que, de la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marinave Schiffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), se desprende que el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva no tiene efecto directo, pero así y todo se pregunta si tal entidad no podría, en su caso, apoyarse en el artículo 21, apartado 1, letra a), de la citada Directiva para alegar la referida incompatibilidad.

26 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta además sobre el alcance de los requisitos prescritos, en el marco de la apreciación que le corresponde efectuar para determinar si, en el presente asunto, se cumple o no el criterio de la integración en el orden financiero a efectos del artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG. En particular, necesita que se dilucide si este criterio debe interpretarse en el sentido de que exige que la entidad dominante de la unidad fiscal posea, además de una participación mayoritaria en las entidades que forman parte de esta, la mayoría de los derechos de voto en dichas entidades.

27 En este contexto, subraya que, según las normas nacionales aplicables, la entidad dominante de una unidad fiscal podría, en su caso, invocar ante los tribunales un derecho de compensación económica a cargo de los demás miembros de la referida unidad, de manera que, en las relaciones intragrupo, cada uno de estos miembros soporte la respectiva carga fiscal que le corresponda en concepto de IVA según el volumen de negocios de cada uno de ellos.

28 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta también si el régimen alemán de unidad fiscal («Organschaft») podría eventualmente estar justificado, de manera alternativa, a través de una lectura combinada del apartado 1 y del apartado 4, párrafo primero, del artículo 4 de la Sexta Directiva. Si así fuera, el recurso de casación interpuesto por la Administración tributaria sería fundado, con independencia de las respuestas a las tres primeras cuestiones prejudiciales planteadas.

29 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente considera, en esencia, que no cabe excluir que los criterios que exigen rigurosamente la subordinación de las entidades que forman una unidad fiscal a la entidad dominante de esta, con arreglo al Derecho alemán, a efectos de apreciar la existencia de una unidad fiscal, puedan justificarse a través de una lectura combinada de las disposiciones mencionadas en el apartado anterior de la presente sentencia.

30 En efecto, para el órgano jurisdiccional remitente, habida cuenta de que, según las normas nacionales aplicables, se considera que estas entidades no tienen voluntad propia, en la medida en que se encuentran en una relación de subordinación con respecto a la entidad dominante de la unidad fiscal de la que forman parte, se ha de considerar que dichas entidades no cumplen el requisito de la independencia, en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva. Pues bien, los Estados miembros pueden legítimamente considerar que las entidades que no respondan a los criterios de independencia no pueden ser consideradas sujetos pasivos, de manera que su volumen de negocios respectivo y, por tanto, el IVA correspondiente deba atribuirse a la entidad dominante, habida cuenta de la relación de subordinación existente entre esta última y aquellas.

31 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si los Estados miembros están verdaderamente facultados para establecer, mediante categorías, los supuestos en los que procederá considerar que unas entidades dadas carecen de voluntad propia y no son por tanto independientes en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.

32 En tal sentido, indica que el Derecho constitucional alemán otorga al legislador nacional tal prerrogativa de categorización, justificada por el hecho de que, en la medida en que la determinación de la condición de sujeto pasivo implica cargas financieras, las entidades a las que se confiera dicha condición deben poder conocer con certeza cuáles son sus obligaciones fiscales. Además, la categorización efectuada de ese modo por el legislador alemán podría resultar corroborada por una interpretación del artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva a la luz del contexto y de la génesis de esta disposición.

33 En relación con este último punto, según el órgano jurisdiccional remitente, se ha de tener en cuenta que el anexo A de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva 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 1967, L 71, p. 1303), pretendía legitimar conforme al Derecho de la Unión el régimen alemán de unidad fiscal que ya existía, con el fin de que este Estado miembro pudiera seguir aplicándolo.

34 En tales circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, en relación con el artículo 21, apartados 1, letra a), y 3, de [la Sexta Directiva] en el sentido de que permite a los Estados miembros considerar sujeto pasivo a un miembro del grupo a efectos del IVA (“Organträger”, la entidad dominante) en lugar de al grupo a efectos del IVA (“Organkreis”, la entidad fiscal)?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿pueden invocarse a este respecto el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, en relación con el artículo 21, apartados 1, letra a), y 3, de [la Sexta Directiva]?

3) En la comprobación que se ha de realizar conforme al apartado 46 de la sentencia Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartados 44 y 45) para determinar si el requisito de integración financiera que establece el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la [UStG] constituye una medida admisible, necesaria y adecuada para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra el fraude o la evasión fiscales, ¿se ha de aplicar un criterio estricto o un criterio amplio?

4) ¿Debe interpretarse el artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de [la Sexta Directiva] en el sentido de que permite a los Estados miembros, mediante una categorización, considerar a una persona como no independiente en el sentido del artículo 4, apartado 1, de [dicha Directiva] cuando dicha persona está integrada financiera, económica y organizativamente en la empresa de otro empresario (“Organträger”, entidad dominante) de tal manera que la entidad dominante puede imponerle su voluntad y evitar así que dicha persona pueda formarse una voluntad contraria a la suya?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Admisibilidad

35 El Gobierno alemán sostiene, con carácter principal, que debe declararse la inadmisibilidad de las cuestiones prejudiciales primera, segunda y cuarta, puesto que no son pertinentes para la solución del litigio principal, ya que este se refiere únicamente a si existe o no, entre NGD mbH y la entidad dominante A, una integración suficiente en el orden financiero en el sentido del artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG, interpretado a la luz del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

36 Solo en el supuesto de que se respondiese afirmativamente a esta interrogante, lo que daría a entender, en esencia, que las dos entidades mencionadas deben ser consideradas como constitutivas de un grupo a efectos del IVA —extremo rebatido por el citado Gobierno— se plantearían las dudas subyacentes a las otras cuestiones prejudiciales.

37 A este respecto, conviene recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el marco de la cooperación entre este y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida por el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (véase, en particular, la sentencia de 22 de septiembre de 2016, Microsoft Mobile Sales International y otros, C-110/15, EU:C:2016:717, apartado 18 y jurisprudencia citada).

38 La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo es posible cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véase, en particular, la sentencia de 22 de septiembre de 2016, Microsoft Mobile Sales International y otros, C-110/15, EU:C:2016:717, apartado 19 y jurisprudencia citada).

39 Pues bien, no sucede así en el presente asunto, por cuanto las cuestiones prejudiciales primera, segunda y cuarta, de las planteadas al Tribunal de Justicia, que versan sobre la interpretación del Derecho de la Unión, no son en modo alguno hipotéticas, y se ha acreditado una relación con la realidad del litigio principal, pues estas cuestiones se refieren a la interpretación de disposiciones del Derecho de la Unión determinantes para la resolución del litigio principal, como señala expresamente el órgano jurisdiccional remitente en la resolución de remisión.

40 Más concretamente, las dudas sobre si, por un lado, los requisitos que exige la normativa alemana a efectos de señalar a una entidad como sujeto pasivo único de un grupo a efectos del IVA y, por otro lado, la manera en que esa normativa define la ausencia de independencia de las entidades que forman parte de tal grupo respecto de la entidad dominante de este son compatibles con el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, presentan un interés para la solución del litigio principal, ya que determinarán si debe estimarse o no el recurso de revisión interpuesto por la Administración tributaria.

41 De ello se sigue que las cuestiones prejudiciales primera, segunda y cuarta son admisibles.

Sobre el fondo

Primera cuestión prejudicial

42 Mediante su primera 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 un Estado miembro señale como sujeto pasivo único del IVA no al propio grupo a efectos del IVA sino uno de sus miembros, a saber, la entidad dominante del grupo.

43 Conviene recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, han de tenerse en cuenta no solo su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forme parte [véase, en particular, la sentencia de 24 de febrero de 2022, Airhelp (Retraso de vuelo alternativo) (C-451/20, EU:C:2022:123, apartado 22 y jurisprudencia citada)].

44 A este respecto, del texto del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva resulta que esta permite a cada Estado miembro considerar como un solo sujeto pasivo a varias personas cuando estén establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro, y aun siendo jurídicamente independientes se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Según su tenor, la aplicación de este artículo no está sometida a otros requisitos. 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 este sentido, la sentencia de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 35 y jurisprudencia citada).

45 La aplicación del régimen previsto en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva implica que la normativa nacional adoptada sobre la base de esta disposición permite que las entidades que se hallen vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización dejen de ser consideradas sujetos pasivos distintos del IVA, para serlo como sujeto pasivo único. De esta forma, cuando un Estado miembro aplica la citada disposición, la persona o las personas sujetas con arreglo a esta misma disposición no podrán ser consideradas como un sujeto pasivo o como varios sujetos pasivos a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, apartado 19 y jurisprudencia citada).

46 De ello se desprende que la asimilación a un sujeto pasivo único con arreglo al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva excluye que los miembros del grupo a efectos del IVA continúen presentando por separado las declaraciones del IVA y sigan siendo consideradas, dentro de su grupo y fuera de él, como sujetos pasivos, dado que tan solo el sujeto pasivo único está facultado para presentar las citadas declaraciones. Esta disposición, en consecuencia, presupone necesariamente que, cuando un Estado miembro la aplique, la normativa nacional que adapte el Derecho interno a ella lo haga de tal forma que el sujeto pasivo sea único y que se conceda tan solo un número de IVA para el grupo (sentencia de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, apartados 19 y 20).

47 De ello se sigue que, en tal situación, las prestaciones de servicios realizadas por un tercero en favor de un miembro de un grupo a efectos del IVA deben considerarse realizadas, en lo que al IVA se refiere, en favor no de ese miembro, sino del grupo a efectos del IVA al que este pertenece (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de noviembre de 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, apartado 46 y jurisprudencia citada).

48 Por lo que respecta al contexto del citado artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, ni de dicha disposición ni del sistema establecido por la Sexta Directiva se infiere que aquella constituya una disposición especial o excepcional que deba interpretarse de manera restrictiva. Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el requisito relativo a la existencia de un vínculo firme en el orden financiero no puede interpretarse de manera restrictiva (véanse, por analogía, respecto del artículo 11 de la Directiva sobre el IVA, las sentencias de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 36, y de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 45).

49 En cuanto a los objetivos que perseguía el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, debe recordarse antes de nada que de la motivación de la propuesta de la Comisión [COM(73) 950 final] que condujo a la adopción de la Sexta Directiva se deduce que, al adoptar dicha disposición, 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 37 y jurisprudencia citada, y de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 35 y jurisprudencia citada).

50 A este respecto, 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/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388 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 2006, L 221, p. 9), disposiciones explícitas por las que se otorgaba a los Estados miembros la facultad de adoptar medidas necesarias en la lucha contra la evasión o el fraude fiscales, tal circunstancia no privaba a los Estados miembros de la posibilidad de adoptar, antes de la citada entrada en vigor, tales medidas, ya que la lucha, por parte de los Estados miembros, contra la evasión o el fraude fiscales es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva, incluso sin habilitación expresa del legislador de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 42 y jurisprudencia citada).

51 De esta manera, para la aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, 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 este sentido, la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 41 y jurisprudencia citada).

52 En el presente asunto, de las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente y por el Gobierno alemán se deduce, en primer término, que el legislador alemán hizo uso de la facultad que le otorgaba el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva mediante el artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG, que establece la posibilidad de formar «unidades fiscales».

53 A continuación, de esas mismas explicaciones se infiere que, en virtud del Derecho alemán, si bien se considera que la entidad dominante de un grupo a efectos del IVA es el sujeto pasivo único de ese grupo, en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, el artículo 73 de la AO establece que una sociedad vinculada orgánicamente puede, en su caso, ser deudora de los impuestos correspondientes a los demás miembros de la unidad fiscal de la que forma parte, entre ellos la entidad dominante, devengados en el marco del régimen aplicable a la unidad fiscal que han constituido.

54 Por último, de las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente se deduce que, en virtud del Derecho alemán, una entidad que forma parte de un grupo a efectos del IVA solo puede considerarse integrada en la empresa de la entidad dominante en el orden financiero, en el sentido del artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG, interpretado a la luz del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, si esta última entidad puede imponer su voluntad, para lo que tendría que disponer tanto de una participación mayoritaria como de una mayoría de derechos de voto.

55 Por lo que respecta, en primer término, a la cuestión de si el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se opone a la práctica alemana consistente en señalar como sujeto pasivo único no al propio grupo a efectos del IVA sino a uno de sus miembros, a saber, la entidad dominante del grupo, procede señalar que, aunque el Tribunal de Justicia ha declarado, en esencia, en las sentencias de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, apartados 19 y 20), y de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, apartados 34, 35 y 37), que el grupo a efectos del IVA es deudor del impuesto en calidad de sujeto pasivo, no es menos cierto que, como observó la Abogada General en el punto 79 de sus conclusiones, cuando varios miembros jurídicamente independientes de un grupo a efectos del IVA constituyen un único sujeto pasivo, debe haber un único interlocutor que asuma las obligaciones de IVA del grupo frente a la Administración tributaria. Pues bien, el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva no prescribe nada sobre cuál sea la entidad representativa del grupo a efectos del IVA ni sobre la forma en que esta contraerá las obligaciones de sujeto pasivo de tal grupo.

56 A este respecto, con independencia de la posibilidad de establecer que el grupo a efectos del IVA esté representado por uno de esos miembros, los objetivos mencionados en el apartado 49 de la presente sentencia pueden justificar que se señale como sujeto pasivo único a la entidad dominante del grupo a efectos del IVA, si dicha entidad puede imponer su voluntad a las demás integrantes de ese grupo, permitiendo garantizar la correcta recaudación del IVA.

57 Dicho esto, es preciso además que la circunstancia de que no sea el propio grupo a efectos del IVA sino su entidad dominante la representante que vaya a cumplir la función de sujeto pasivo único, en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, no conlleve un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

58 Pues bien, de las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, mencionadas en el apartado 27 de la presente sentencia, así como por el Gobierno alemán en sus observaciones escritas se desprende que, en la medida en que la obligación de declaración que incumbe a dicha entidad dominante se extienda a las prestaciones realizadas y recibidas por todos los miembros del expresado grupo y que la deuda tributaria resultante incluya la totalidad de esas prestaciones, el resultado al que se llegará será el mismo que si el sujeto pasivo del impuesto fuera el propio grupo a efectos del IVA.

59 Las referidas explicaciones muestran igualmente que, aun cuando, en virtud del Derecho alemán, todas las obligaciones en materia de IVA recaen sobre la entidad dominante, en su calidad de representante del grupo a efectos del IVA ante la Administración tributaria, no es menos cierto que esta última puede, en su caso, apoyándose en el artículo 73 de la AO, dirigirse contra las demás entidades que formen parte de dicho grupo.

60 Por cuantas razones anteceden, procede considerar que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro señale, como sujeto pasivo único del IVA, no al propio grupo a efectos del IVA sino a uno de sus miembros, a saber, la entidad dominante del grupo, si dicha entidad puede imponer su voluntad a las otras entidades que formen parte de ese grupo y siempre que tal configuración del impuesto no conlleve un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

Segunda cuestión prejudicial

61 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, combinado con el artículo 21, apartados 1, letra a), y 3, de esta, pueden considerarse disposiciones que tienen efecto directo y que como tales pueden ser invocadas por un sujeto pasivo frente a su Estado miembro en caso de que la legislación de este último no sea compatible con ellas ni admita una interpretación conforme con ellas. La segunda cuestión prejudicial la plantea el órgano jurisdiccional remitente solamente en caso de que la primera cuestión prejudicial reciba una respuesta según la cual el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro señale como sujeto pasivo del IVA, no al propio grupo a efectos del IVA, sino a uno de sus miembros, a saber, la entidad dominante del grupo.

62 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a esta segunda cuestión.

Tercera cuestión prejudicial

63 Mediante su tercera 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 una normativa nacional que supedita la posibilidad de que una entidad dada forme, con la empresa de la entidad dominante, un grupo a efectos del IVA al requisito de que esta última entidad posea en aquella una mayoría de los derechos de voto además de una participación mayoritaria en su capital.

64 Procede señalar de entrada que el requisito establecido en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, según el cual la constitución de un grupo a efectos del IVA está supeditado a la existencia de firmes vínculos en los órdenes financiero, económico y de

organización entre las personas afectadas, exige ser precisado a escala nacional, de modo que esta disposición presenta un carácter condicional por cuanto implica la adopción de disposiciones nacionales que determinen el alcance concreto de tales vínculos (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 50).

65 No obstante, para una aplicación uniforme de la Sexta Directiva, es preciso que el concepto de «firmes vínculos en el orden financiero», en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de dicha Directiva, reciba una interpretación autónoma y uniforme. Tal interpretación es absolutamente necesaria, pese a que el régimen diseñado por dicho artículo es facultativo para los Estados miembros, con el fin de evitar divergencias entre estos a la hora de aplicarlo (véase, por analogía, la sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 44 y jurisprudencia citada).

66 A este respecto, procede recordar que, si bien, como se ha señalado en los apartados 44 y 51 de la presente sentencia, el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva no prevé expresamente la posibilidad de que los Estados miembros impongan otras condiciones a los operadores económicos para poder constituir un grupo a efectos del IVA, estos pueden, en el marco de su margen de apreciación, someter la aplicación del régimen del grupo a efectos del IVA a determinadas restricciones siempre que se inscriban en los objetivos de dicha Directiva dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra el fraude o la evasión fiscales y que se respeten el Derecho de la Unión y sus principios generales, en particular los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal (véase, por analogía, la sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 57 y jurisprudencia citada).

67 Procede recordar asimismo que, según la jurisprudencia citada en el apartado 48 de la presente sentencia, el requisito relativo a la existencia de un firme vínculo en el orden financiero no puede interpretarse de manera restrictiva.

68 Más concretamente, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, a la vista del propio tenor del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, que el carácter meramente estrecho de las relaciones que vinculan a las entidades dentro del grupo a efectos del IVA no puede llevar, a falta de cualquier otra exigencia, a considerar que el legislador de la Unión ha querido reservar el beneficio del régimen del grupo a efectos del IVA únicamente a las entidades que se encuentren en una relación de subordinación con la entidad central del grupo de empresas considerado. 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. 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartados 44 y 45).

69 De ello se deduce que la exigencia de la mayoría de los derechos de voto requerida, además de la relativa a una participación mayoritaria, a efectos de la integración en el orden financiero en el sentido del artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG no constituye *a priori* una medida necesaria y adecuada, aunque este es un extremo que incumbe verificar al órgano

jurisdiccional remitente, para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra el fraude o la evasión fiscales, de suerte que no puede exigirse tal requisito al amparo del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

70 En tal contexto, no carece de interés que, como se desprende de su respuesta a las preguntas escritas del Tribunal de Justicia, el Gobierno alemán haya admitido, en esencia, que ninguno de los dos requisitos mencionados en el apartado anterior de la presente sentencia es absolutamente necesario, si la entidad dominante puede imponer su voluntad a las otras entidades que formen parte del grupo a efectos del IVA.

71 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que supedita la posibilidad de que una entidad dada forme, con la empresa de la entidad dominante, un grupo a efectos del IVA al requisito de que esta última entidad posea en aquella la mayoría de los derechos de voto además de una participación mayoritaria en su capital.

Cuarta cuestión prejudicial

72 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 4, apartado 1, párrafo primero, de la misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro califique, estableciendo categorías, a determinadas entidades como no independientes si están integradas en los órdenes financiero, económico y de organización en la empresa de la entidad dominante de un grupo a efectos del IVA.

73 Procede recordar de entrada que el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva considera como sujeto pasivo a una persona que realiza con carácter independiente alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 de dicho artículo.

74 El artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva indica que la expresión «con carácter independiente» excluye del gravamen a los asalariados y a las demás personas en la medida en que estos estén vinculados 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, así como a la responsabilidad del empresario.

75 El apartado 4, párrafo segundo, de dicho artículo establece que, sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29 de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrán considerar que constituyen un solo sujeto pasivo las personas establecidas en el interior del país que sean «jurídicamente independientes» pero que estén firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

76 Procede recordar asimismo que, como señaló la Comisión en el punto 3.2., párrafos primero y segundo, de su Comunicación COM/2009/0325 final, mediante la constitución de un grupo a efectos del IVA, con arreglo al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, algunos sujetos pasivos firmemente vinculados se fusionan para formar un nuevo sujeto pasivo único del IVA. Dicha institución precisó, además, que «el grupo [era] IVA [podía] describirse como una entidad “ficticia” creada a efectos del IVA, en la que la realidad económica prevalece sobre la forma jurídica. Un grupo a efectos del IVA es un sujeto pasivo de un tipo particular, que

solo existe a efectos del IVA. Se basa en los vínculos financieros, económicos y organizativos existentes entre las sociedades afectadas. Si bien cada miembro del grupo mantiene su propia forma jurídica, a efectos del IVA, exclusivamente, el grupo tiene primacía sobre las formas jurídicas derivadas, por ejemplo, del Derecho civil o el Derecho de sociedades».

77 Según reiterada jurisprudencia, una prestación solo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas [véase, en este sentido, la sentencia de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, apartado 24 y jurisprudencia citada].

78 Para determinar que existe tal relación jurídica entre una entidad que forma parte de un grupo a efectos del IVA y los demás miembros de ese grupo, incluida su entidad dominante, con el fin de someter al IVA las prestaciones realizadas por aquella, procede comprobar si la referida entidad realiza una actividad económica independiente. Con este propósito, procede analizar si tal entidad puede considerarse autónoma, en la medida en que realiza sus actividades en nombre y por cuenta propios y bajo su propia responsabilidad, en particular por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad [véanse, por analogía, las sentencias de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, apartado 25, así como de 13 de junio de 2019, IO (IVA — Actividad como miembro de un consejo de vigilancia), C-420/18, EU:C:2019:490, apartado 39 y jurisprudencia citada].

79 Pues bien, en el presente asunto, si bien la entidad dominante A del grupo a efectos del IVA, en su calidad de sujeto pasivo único y representante de este, está obligada a presentar la declaración tributaria en nombre de todas las entidades que forman parte de dicho grupo, incluida NGD mbH, no es menos cierto que, como se desprende de los apartados 27 y 57 a 59 de la presente sentencia, estas entidades soportan, ellas mismas, los riesgos económicos vinculados al ejercicio de su respectiva actividad económica. De ello se sigue que debe considerarse que estas mismas entidades realizan actividades económicas independientes, de suerte que no pueden calificarse, estableciendo categorías, de «entidades no independientes» en el sentido del artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva, por el mero hecho de pertenecer a un grupo a efectos del IVA.

80 Esta interpretación resulta corroborada, por otra parte, por el hecho de que, aunque del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se desprenda que las entidades que pueden constituir un grupo a efectos del IVA deben presentar firmes vínculos en los órdenes financiero, económico y de organización, esta disposición no establece, sin embargo, que la existencia de tales vínculos conlleve el ejercicio de una actividad económica no independiente por parte de una entidad del grupo distinta de la entidad dominante. De esta manera, de la citada disposición no se desprende que esa entidad deje de realizar actividades económicas independientes en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de dicha Directiva por el mero hecho de pertenecer al grupo a efectos del IVA.

81 A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 4, apartado 1, párrafo primero, de la misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro califique, estableciendo categorías, a una entidad dada como no independiente si está integrada en los órdenes financiero, económico y de organización en la empresa de la entidad dominante de un grupo a efectos del IVA.

Costas

82 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Primera) declara:

1) **El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del IVA: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000,**

   debe interpretarse en el sentido de que

   no se opone a que un Estado miembro señale como sujeto pasivo único de un grupo formado por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización a la entidad dominante de este si dicha entidad puede imponer su voluntad a las demás entidades que forman parte del grupo y siempre que tal configuración del impuesto no conlleve un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

2) **El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2000/65,**

   debe interpretarse en el sentido de que

   se opone a una normativa nacional que supedita la posibilidad de que una entidad dada forme, con la empresa de la entidad dominante, un grupo constituido por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, al requisito de que esta última entidad posea en aquella la mayoría de los derechos de voto además de una participación mayoritaria en su capital.

3) **El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2000/65, en relación con el artículo 4, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 77/388 modificada,**

   debe interpretarse en el sentido de que

   se opone a que un Estado miembro califique, estableciendo categorías, a una entidad dada como no independiente si está integrada en los órdenes financiero, económico y de organización en la empresa de la entidad dominante de un grupo formado por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

Firmas