Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 12 de octubre de 2016*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Sexta Directiva 77/388/CEE — Artículo 4, apartados 1 y 4 — Directiva 2006/112/CE — Artículos 9 y 11 — Concepto de "sujeto pasivo" — Sociedades civiles que comercializan sus productos bajo una marca común y por medio de una sociedad de capital — Concepto de "empresarios independientes" — Revocación de la condición de sujeto pasivo — Retroactividad — Sexta Directiva 77/388 — Artículo 25 — Directiva 2006/112 — Artículos 272 y 296 — Régimen de tanto alzado de los productores agrícolas — Exclusión del régimen de tanto alzado — Retroactividad»

En el asunto C-340/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario, Austria), mediante resolución de 29 de junio de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de julio de 2015, en el procedimiento seguido entre

Christine Nigl y otros

y

Finanzamt Waldviertel,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de Sala, y los Sres. M. Vilaras (Ponente), J. Malenovský, M. Safjan y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de abril de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la Sra. Nigl y otros, por los Sres. H. Nigl, Rechtsanwalt, y J. Auer;

— en nombre del Gobierno austriaco, por la Sra. C. Pesendorfer y por los Sres. S. Pfeiffer y F. Koppensteiner, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y M. Wasmeier, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 30 de junio de 2016;

* Lengua de procedimiento: alemán.

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación 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 la redacción que le dio la Directiva 2004/66/CE del Consejo, de 26 de abril de 2004 (DO 2004, L 168, p. 35) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y 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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio seguido entre los miembros de la familia Nigl, socios de tres sociedades civiles que desarrollan actividades vitícolas, y el Finanzamt Waldviertel (Administración tributaria de Waldviertel, Austria) (en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con la resolución sobre la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y con la negativa a que se les aplique a las tres sociedades civiles el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Sexta Directiva

3 El artículo 4 de la Sexta Directiva, titulado «Sujetos pasivos», dispone 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.

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.

[...]»

4 El artículo 25 de la Sexta Directiva, titulado «Régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas», prevé lo siguiente:

«1. Los Estados miembros estarán facultados para otorgar a los productores agrícolas, cuando la aplicación a los mismos del régimen general del [IVA] o, en su caso, del régimen simplificado previsto en el artículo 24 implicase dificultades, un régimen de tanto alzado que tienda a compensar la carga del [IVA] pagada por las compras de bienes y servicios de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado, de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo.

[...]

9. Los Estados miembros estarán facultados para excluir del régimen de tanto alzado a determinadas categorías de productores agrícolas, así como a los productores agrícolas a los que la aplicación del régimen normal del [IVA] o, llegado el caso, del régimen simplificado previsto en el apartado 1 del artículo 24, no presente dificultades administrativas.

[...]»

Directiva del IVA

5 El artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, perteneciente al título III de ésta, denominado «Sujetos pasivos», dispone lo siguiente:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

6 Según el artículo 10 de dicha Directiva:

«La condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, 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.»

7 El artículo 11, párrafo primero, de dicha Directiva prevé lo siguiente:

«Previa consulta al Comité consultivo del [IVA], cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.»

8 A tenor del artículo 296, apartados 1 y 2, de la misma Directiva:

«1. Los Estados miembros podrán otorgar a los productores agrícolas, cuando la aplicación a los mismos del régimen general del IVA o, en su caso, del régimen especial previsto en el capítulo 1 implicase dificultades, un régimen de tanto alzado que tienda a compensar la carga del IVA pagada por las compras de bienes y servicios de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado, de conformidad con lo dispuesto en el presente capítulo.

2. Los Estados miembros podrán excluir del régimen de tanto alzado a determinadas categorías de productores agrícolas, así como a los productores agrícolas a los que la aplicación del régimen normal del IVA o, llegado el caso, de las modalidades simplificadas previstas en el artículo 281, no presente dificultades administrativas.»

Derecho austriaco

9 El artículo 2 de la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley de 1994 del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG»), titulado «Empresario y empresa», dispone lo siguiente:

«1. Serán considerados empresarios quienes ejerzan con carácter independiente una actividad comercial o profesional. La empresa incluirá el conjunto de la actividad comercial o profesional del empresario. Se entenderá por actividad comercial o profesional toda actividad permanente desarrollada con el fin de obtener ingresos, aun cuando no exista ánimo de lucro o cuando una asociación ejerza sus actividades únicamente en interés de sus miembros.

2. La actividad comercial o profesional no se ejercerá con carácter independiente

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

2) si una persona jurídica está sujeta a la voluntad de un empresario, de tal suerte que no tenga voluntad propia. Una persona jurídica estará sujeta a la voluntad de un empresario, de tal suerte que no tendrá voluntad propia (constituyendo una entidad afiliada), cuando, teniendo en cuenta todas las circunstancias de hecho, esté integrada en los órdenes financiero, económico y de organización de la empresa.

[...]»

10 El artículo 22 de la UStG dispone que, para los empresarios no sujetos al deber de llevar contabilidad que realicen operaciones en el marco de una explotación agrícola o silvícola, el impuesto que se adeudará por dichas operaciones queda fijado en un 10 % de la base imponible; según los artículos 124 y 125 del Bundesabgabenordnung (Código Federal Tributario austriaco), dicha obligación dependerá del volumen de negocios y del valor de la explotación.

11 Además, el artículo 1175 del Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil austriaco) prevé que las sociedades civiles estarán formadas por dos o más personas que decidan por vía contractual ejercer una actividad común con vistas a un objetivo común descrito. Tal contrato no estará sujeto a ninguna exigencia de forma.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 Desde 1998, los demandantes del asunto principal realizan actividades de explotación vitícola mediante tres sociedades civiles, cada una de las cuales explota vides en emplazamientos distintos y es sujeto pasivo del IVA. La primera de ellas fue constituida por el Sr. Martin Nigl y la Sra. Christine Nigl, la segunda por la Sra. Gisela Nigl (madre) y el Sr. Josef Nigl y la tercera por el Sr. Martin Nigl y la Sra. Gisela Nigl (hija). No existen contratos escritos sobre la constitución de las sociedades.

13 Para hacer frente al aumento de la demanda de vinos de calidad (segmento al que se dedica el Sr. Martin Nigl), durante 2001 los demandantes del asunto principal crearon Wein-Gut Nigl GmbH (en lo sucesivo, «sociedad mercantil»). Esta sociedad se ocupa primordialmente de la compra de vinos de las explotaciones de las sociedades civiles para su venta a distribuidores y de la comercialización de dichos vinos a consumidores finales. También produce vino con frutos comprados a viticultores a los que está vinculada mediante un contrato, y explota un hotel-restaurante.

14 La existencia de las sociedades civiles fue declarada en su día ante diversas autoridades públicas, entre las que está la Administración tributaria, la cual dio a dichas sociedades la consideración de sujetos pasivos independientes (como distintas empresas respecto de los impuestos sobre el volumen de negocios y como negocios conjuntos respecto del impuesto de sociedades).

15 Los ingresos y gastos de las tres sociedades civiles se contabilizan por separado mediante las cuentas bancarias de cada una de ellas; los beneficios se reparten entre los socios, dentro de cada sociedad civil, y las sociedades civiles no tienen patrimonio o cuenta bancaria alguna en común. Cada sociedad civil explota por separado viñas que le pertenecen o que tiene arrendadas, emplea asalariados y dispone de su propia equipación (como tractores o máquinas). La sociedad mercantil compra de manera centralizada alrededor del 15 % o 20 % de los medios de producción, para repartirlos a continuación entre las sociedades civiles en función de la cantidad de vino producida. Al final de cada año la sociedad mercantil refactura los costes de funcionamiento de los edificios y los gastos de gas y electricidad.

16 La producción del vino la llevan a cabo por separado las distintas explotaciones, pero el embotellado se realiza mediante una instalación común. Los vinos producidos por las sociedades civiles los comercializa la sociedad mercantil bajo una marca común (Weingut Nigl) y los vende a precios fijados en común; los precios a los que la sociedad mercantil les compra esos vinos resultan de la aplicación de un descuento a los mencionados precios de venta. Ni la publicidad, ni el sitio web ni las tarifas hacen referencia a las distintas explotaciones o sociedades civiles productoras. Por último, todos los trámites administrativos los realiza la sociedad mercantil, por cuenta de las tres sociedades civiles.

17 Hasta 2012 la Administración tributaria consideró que la explotación la realizaban cuatro sujetos tributarios: las tres sociedades civiles y la sociedad mercantil.

18 A raíz de una inspección fiscal realizada durante 2012, la Administración tributaria consideró que, a la vista de la firme interconexión económica y organizativa de las tres sociedades civiles, sus socios habían constituido desde 2005 una asociación única. A juicio de la Administración tributaria, existe una sola fuente de ingresos y su producto debe imputarse a los distintos socios de las tres sociedades civiles.

19 Respecto del IVA, la Administración tributaria consideró retroactivamente que desde 2005 existían dos empresas como sujetos pasivos: la asociación única, formada por los socios de las tres sociedades civiles, y la sociedad mercantil. Se remitieron liquidaciones tributarias por IVA a todos los socios de las tres sociedades civiles y a la sociedad mercantil y, mediante resolución de 18 de julio de 2012, se limitó la validez de los números respectivos de identificación a efectos del IVA de las sociedades civiles.

20 Por consiguiente, la Administración tributaria puso en cuestión el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas, del que venían disfrutando las sociedades civiles.

21 Tras la interposición ante el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario, Austria) de sendos recursos al objeto de que se dilucide si los demandantes del asunto principal explotaban como empresas independientes bien cuatro, bien dos explotaciones vitícolas, ese órgano jurisdiccional recuerda que en el Derecho austriaco poseerá la capacidad de ser empresa, aun cuando se trate de una asociación que en esa condición carezca de capacidad jurídica, cualquier estructura que se presente como tal ante terceros y que, a efectos de los impuestos sobre el volumen de negocios, efectúe prestaciones con carácter independiente.

22 Además, dicho tribunal señala que ya tiene declarado que, dado que la República de Austria no se ha dirigido al Comité consultivo del IVA que se menciona en el artículo 29 de la Sexta Directiva, los negocios conjuntos que sean independientes unos de otros respecto del impuesto sobre sociedades no constituirán una única empresa respecto del Derecho tributario vigente en materia de volumen de negocios, con independencia de los vínculos o relaciones que existan entre ellos.

23 Así las cosas, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Tres asociaciones formadas por distintos miembros de una misma familia, que, como tales, se presentan de manera autónoma ante sus proveedores y ante las autoridades públicas, y que, a excepción de dos bienes, disponen cada una de sus propios medios de producción, pero que comercializan la mayor parte de sus productos bajo una marca común por medio de una sociedad de capital cuyas participaciones poseen los miembros de las asociaciones y otros miembros de la familia, ¿constituyen tres empresarios independientes (sujetos pasivos)?

2) En el supuesto de que las tres asociaciones no puedan considerarse como tres empresarios independientes (sujetos pasivos), ¿se ha de considerar como empresario independiente:
   a) la sociedad de capital comercializadora o
   b) una asociación compuesta por los miembros de las tres asociaciones, que no opera como tal en el mercado por lo que respecta a los clientes ni a los proveedores, o
   c) una asociación compuesta por las tres asociaciones y la sociedad de capital, que no opera como tal en el mercado por lo que respecta a los clientes ni a los proveedores?

3) En el supuesto de que las tres asociaciones no puedan considerarse como tres empresarios independientes (sujetos pasivos), ¿la revocación de la condición de empresario (sujeto pasivo):
   a) tiene carácter retroactivo,
   b) opera sólo hacia el futuro o
   c) no es posible en absoluto,

si las asociaciones ya fueron inicialmente reconocidas por la Administración tributaria como empresarios independientes (sujetos pasivos) tras las correspondientes inspecciones fiscales?

4) En el supuesto de que las tres asociaciones deban considerarse como tres empresarios independientes (sujetos pasivos), ¿deben considerarse —como viticultores y, por tanto, productores agrícolas— agricultores en régimen de tanto alzado si, pese a que cada una de dichas asociaciones que colaboran económicamente está sometida al régimen de tanto alzado para productores agrícolas, la sociedad de capital, una asociación propia constituida por los miembros de las tres asociaciones o una asociación propia constituida por la sociedad de capital y los miembros de las tres asociaciones queda excluida del régimen de tanto alzado por la legislación nacional debido al tamaño de la empresa o a su forma jurídica?

5) En el supuesto de que el régimen de tanto alzado para productores agrícolas quede excluido, en principio, para las tres asociaciones, ¿tal exclusión
   a) tiene carácter retroactivo,
   b) opera sólo hacia el futuro o
   c) no es en absoluto efectiva?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

24 Con carácter previo, ha de señalarse que las disposiciones pertinentes respectivas de la Sexta Directiva y la Directiva del IVA son de aplicación al período respecto del que la Administración tributaria ha determinado que los socios de las tres sociedades civiles habían creado una asociación única (esto es, de 2005 a 2012).

Sobre la primera cuestión prejudicial

25 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva y los artículos 9, apartado 1, párrafo primero, y 10 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que haya de considerarse que varias sociedades civiles como las controvertidas en el asunto principal, que se presentan como tales de manera autónoma ante sus proveedores, ante las autoridades públicas y, en cierto modo, ante sus clientes, y cada una de las cuales se ocupa de su propia producción, usando básicamente medios de producción propios, pero que comercializan la mayor parte de sus productos bajo una marca común y por medio de una sociedad de capital cuyas participaciones poseen los socios de esas sociedades civiles y otros miembros de la familia en cuestión, son empresarios independientes y sujetos pasivos del IVA.

26 Es preciso recordar a este respecto que en virtud del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva y el artículo 9 de la Directiva del IVA serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad (véanse en particular las sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, EU:C:1987:161, apartado 6; de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros, C-288/07, EU:C:2008:505, apartado 27, y de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 35).

27 Los términos empleados en el artículo 4, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva y el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, y en especial el término «quienes», dan al concepto de «sujeto pasivo» una definición muy amplia centrada en la independencia en el ejercicio de una actividad económica, en el sentido de que se deberá considerar sujetos pasivos del IVA a todas las personas físicas y jurídicas, tanto públicas como privadas, incluso entidades carentes de personalidad jurídica, que se ajusten objetivamente a los criterios enunciados en esa disposición (véase en ese sentido la sentencia de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, apartado 28).

28 Para apreciar la independencia del ejercicio de una actividad económica ha de comprobarse si la persona considerada ejerce sus actividades en su nombre, por su propia cuenta y bajo su plena responsabilidad, y si soporta el riesgo económico ligado al desarrollo de esas actividades (sentencias de 27 de enero de 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, apartado 18; de 18 de octubre de 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, apartado 23, y de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław C-276/14, EU:C:2015:635, apartado 34).

29 Son estas consideraciones las que deben guiarnos al responder a la primera cuestión prejudicial.

30 El hecho de que haya sociedades civiles que, como las controvertidas en el asunto principal, exploten por separado viñas que les pertenezcan o tengan (también por separado) arrendadas, que usen casi únicamente sus propios medios de producción y empleen a sus propios asalariados y que se presenten como tales de manera autónoma ante sus proveedores, ante las autoridades públicas y, en cierto modo, ante sus clientes es prueba de que cada una de ellas ejerce una actividad en nombre propio, por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad.

31 En ese contexto, la existencia de cierta cooperación entre dichas sociedades civiles y una sociedad de capital, en particular por lo que se refiere a la comercialización de sus productos bajo una marca común, no basta para poner en entredicho la independencia de esas sociedades civiles respecto de la sociedad de capital.

32 Ello se debe a que la puesta en común de parte de las actividades de esas sociedades civiles, que dejan en manos de otra sociedad distinta, es fruto de cómo han elegido organizar dichas actividades y no permite llegar a la conclusión de que las mismas sociedades civiles no ejerzan sus actividades de manera autónoma o de que no soporten el riesgo económico ligado a su actividad económica.

33 Tampoco se evidencia que el papel decisivo asumido por uno de los socios de una de las sociedades civiles del asunto principal en la elaboración de los vinos de las sociedades y en la representación de las mismas pueda poner en entredicho la independencia que demuestran esas sociedades en el ejercicio de sus actividades, puesto que cada una de ellas actúa en nombre propio, por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad.

34 Habida cuenta de los razonamientos anteriores, procede contestar a la primera cuestión prejudicial que el artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva y los artículos 9, apartado 1, párrafo primero, y 10 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que ha de considerarse que varias sociedades civiles como las controvertidas en el asunto principal, que se presentan como tales de manera autónoma ante sus proveedores, ante las autoridades públicas y, en cierto modo, ante sus clientes, y cada una de las cuales se ocupa de su propia producción, usando básicamente medios de producción propios, pero que comercializan la mayor parte de sus productos bajo una marca común y por medio de una sociedad de capital cuyas participaciones poseen los socios de esas sociedades civiles y otros miembros de la familia en cuestión, son empresarios independientes y sujetos pasivos del IVA.

35 Habida cuenta de la contestación dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda ni a la tercera.

Sobre la cuarta cuestión prejudicial

36 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea que se dilucide, en esencia, si el artículo 25 de la Sexta Directiva y el artículo 296 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la posibilidad de que se deniegue la aplicación del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas (previsto en dichos artículos) a varias sociedades civiles como las controvertidas en el asunto principal, que tienen la consideración de empresarios independientes y sujetos pasivos del IVA y que cooperan entre ellas, cuando esa denegación se deba a que una sociedad de capital, una asociación constituida por los socios de esas sociedades civiles o una asociación constituida por la sociedad de capital y por los socios de dichas sociedades civiles no puedan quedar sujetas a dicho régimen como consecuencia del tamaño de la empresa o de su forma jurídica.

37 Ha de recordarse que el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas constituye una excepción al régimen general de la Sexta Directiva y la Directiva del IVA y que, por lo tanto, sólo debe aplicarse en la medida que sea necesaria para lograr su objetivo (sentencias de 15 de julio de

2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, apartado 27; de 26 de mayo de 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, apartado 27, y de 8 de marzo de 2012, Comisión/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, apartado 49).

38 Entre los dos objetivos que se le fijaron a ese régimen está el imperativo de simplificación, que a su vez debe conciliarse con el objetivo de compensar la carga del IVA soportado por los agricultores (véanse en ese sentido las sentencias de 26 de mayo de 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, apartado 28, y de 8 de marzo de 2012, Comisión/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, apartado 50).

39 Ha de recordarse asimismo que de conformidad con el artículo 25, apartado 1, de la Sexta Directiva y el artículo 296, apartado 1, de la Directiva del IVA los Estados miembros «estarán facultados para», o «podrán», otorgar a los productores agrícolas un régimen de tanto alzado si la aplicación a los mismos del régimen general de imposición o, del régimen simplificado, implicase dificultades, en particular de índole administrativa.

40 Además, a tenor del artículo 25, apartado 9, de la Sexta Directiva y del artículo 296, apartado 2, de la Directiva del IVA, los Estados miembros «podrán excluir» del régimen de tanto alzado a determinadas categorías de productores agrícolas.

41 En el presente asunto, la resolución de remisión indica que la legislación nacional no prevé con carácter general la exclusión del régimen de tanto alzado de una categoría de productores agrícolas por el hecho de que los mismos estén unidos por una colaboración económica estrecha mediante una sociedad de capital o mediante una asociación como las mencionadas en el apartado 36 de la presente sentencia.

42 En segundo lugar, dichas disposiciones prevén que se excluya del régimen de tanto alzado de los productores agrícolas a aquéllos a los que la aplicación del régimen normal o del régimen simplificado no les presente dificultades administrativas.

43 Pues bien, el hecho, que invoca el tribunal remitente, de que una sociedad de capital, una asociación constituida por los socios de varias sociedades civiles o una asociación constituida por dicha sociedad de capital y por los socios de esas sociedades civiles no puedan quedar sujetas al régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas debido a su tamaño o su forma jurídica no puede tener incidencia en que las sociedades civiles disfruten o no del régimen mencionado, puesto que, por sí mismo, tal hecho no acredita que la aplicación del régimen normal o del régimen simplificado no presente para ellas dificultades administrativas.

44 En caso distinto estaríamos sin embargo si, debido a sus vínculos con una sociedad de capital o con una asociación como las mencionadas en el apartado 36 anterior, unas sociedades civiles como las controvertidas en el asunto principal estuvieran materialmente en condiciones de hacer frente a las cargas administrativas a que den lugar los trámites derivados de la aplicación del régimen normal o del régimen simplificado, extremo este que corresponde comprobar al tribunal remitente.

45 En ese último supuesto, la circunstancia de que la aplicación del régimen de tanto alzado pudiera reducir los costes administrativos vinculados con la aplicación del régimen del IVA no se tendría en cuenta, puesto que, cuando el legislador de la Unión estableció el régimen de tanto alzado, lo hizo únicamente para beneficiar a aquellos productores agrícolas para los que la aplicación del régimen normal de imposición, o del régimen simplificado, implicase dificultades, en particular de índole administrativa.

46 Habida cuenta de los razonamientos anteriores, procede contestar a la cuarta cuestión prejudicial que el artículo 25 de la Sexta Directiva y el artículo 296 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la posibilidad de que se deniegue la aplicación del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas (previsto en dichos artículos) a varias sociedades civiles

como las controvertidas en el asunto principal, que tienen la consideración de empresarios independientes y sujetos pasivos del IVA y que cooperan entre ellas, cuando esa denegación se deba a que una sociedad de capital, una asociación constituida por los socios de esas sociedades civiles o una asociación constituida por la sociedad de capital y por los socios de dichas sociedades civiles no puedan quedar sujetas a dicho régimen como consecuencia del tamaño de la empresa o de su forma jurídica, incluso si dichas sociedades civiles no forman parte de una categoría de productores excluidos del régimen de tanto alzado, pero siempre a condición de que, debido a sus vínculos con dicha sociedad o con una de las asociaciones, estén materialmente en condiciones de hacer frente a las cargas administrativas a que den lugar los trámites derivados de la aplicación del régimen normal o del régimen simplificado del IVA, extremo este que corresponde comprobar al tribunal remitente.

Sobre la quinta cuestión prejudicial

47 Mediante su quinta cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea que se dilucide, en esencia, si, en el caso de que el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas quedara excluido, en principio, para sociedades civiles como las controvertidas en el asunto principal, tal exclusión tendría carácter retroactivo, operaría sólo hacia el futuro o no sería en absoluto efectiva.

48 Ha de recordarse que el principio de seguridad jurídica no se opone a que la Administración tributaria practique, en el plazo de prescripción, una liquidación de IVA correspondiente a la cuota deducida o a servicios ya realizados que debieran haberse gravado con este impuesto (véanse en ese sentido las sentencias de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartados 47 y 48, y de 9 de julio de 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, apartado 42).

49 Una norma de esa naturaleza debe ser asimismo de aplicación cuando la Administración tributaria ponga en cuestión un régimen del que disfrute un deudor del IVA, incluso cuando lo haga respecto de un período anterior a la fecha en que se efectúe tal apreciación, siempre que esa apreciación tenga lugar antes de la prescripción de la acción de la Administración y que sus efectos no se retrotraigan a una fecha anterior a aquélla en que se produjeran los elementos fácticos y jurídicos en que se base.

50 Así las cosas, el hecho de que la Administración tributaria reconociera inicialmente como beneficiarias del régimen de tanto alzado a varias sociedades civiles no influye en la contestación que haya de darse a la cuestión planteada, puesto que los elementos fácticos y jurídicos en que se basa la apreciación nueva son posteriores a ese reconocimiento y se produjeron antes de la prescripción de la acción de la Administración.

51 Habida cuenta de los razonamientos anteriores, ha de contestarse a la quinta cuestión prejudicial que, en el caso de que el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas quedara excluido, en principio, para sociedades civiles como las controvertidas en el asunto principal, tal exclusión sería efectiva respecto del período anterior a la fecha en que se efectúe esa apreciación, siempre que la apreciación tenga lugar antes de la prescripción de la acción de la Administración tributaria y que sus efectos no se retrotraigan a una fecha anterior a aquélla en que se produjeran los elementos fácticos y jurídicos en que se base.

Costas

52 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Tercera) declara:

1) **El artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en la redacción que le dio la Directiva 2004/66/CE del Consejo, de 26 de abril de 2004, y los artículos 9, apartado 1, párrafo primero, y 10 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que ha de considerarse que varias sociedades civiles como las controvertidas en el asunto principal, que se presentan como tales de manera autónoma ante sus proveedores, ante las autoridades públicas y, en cierto modo, ante sus clientes, y cada una de las cuales se ocupa de su propia producción, usando básicamente medios de producción propios, pero que comercializan la mayor parte de sus productos bajo una marca común y por medio de una sociedad de capital cuyas participaciones poseen los socios de esas sociedades civiles y otros miembros de la familia en cuestión, son empresarios independientes y sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido.**

2) **El artículo 25 de la Directiva 77/388, en la redacción que le dio la Directiva 2004/66, y el artículo 296 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la posibilidad de que se deniegue la aplicación del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas (previsto en dichos artículos) a varias sociedades civiles como las controvertidas en el asunto principal, que tienen la consideración de empresarios independientes y sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido y que cooperan entre ellas, cuando esa denegación se deba a que una sociedad de capital, una asociación constituida por los socios de esas sociedades civiles o una asociación constituida por la sociedad de capital y por los socios de dichas sociedades civiles no puedan quedar sujetas a dicho régimen como consecuencia del tamaño de la empresa o de su forma jurídica, incluso si dichas sociedades civiles no forman parte de una categoría de productores excluidos del régimen de tanto alzado, pero siempre a condición de que, debido a sus vínculos con dicha sociedad o con una de las asociaciones, estén materialmente en condiciones de hacer frente a las cargas administrativas a que den lugar los trámites derivados de la aplicación del régimen normal o del régimen simplificado del impuesto sobre el valor añadido, extremo este que corresponde comprobar al tribunal remitente.**

3) **En el caso de que el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas quedara excluido, en principio, para sociedades civiles como las controvertidas en el asunto principal, tal exclusión sería efectiva respecto del período anterior a la fecha en que se efectúe esa apreciación, siempre que la apreciación tenga lugar antes de la prescripción de la acción de la Administración tributaria y que sus efectos no se retrotraigan a una fecha anterior a aquélla en que se produjeran los elementos fácticos y jurídicos en que se base.**

Firmas