

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MACIEJ SZPUNAR

presentadas el 30 de junio de 2016 (1)

Asunto C-340/15

Christine Nigl,

Gisela Nigl sen.,

Gisela Nigl jun.,

Josef Nigl,

Martin Nigl,

contra

Finanzamt Waldviertel

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario, Austria)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — IVA — Sexta Directiva — Artículos 4, apartados 1 y 4, y 25 — Directiva 2006/112/CE — Artículos 9 a 11 y 296 — Concepto de sujeto pasivo — Actividad económica realizada de forma independiente — Sociedades de Derecho civil que realizan entregas de bienes bajo una denominación de venta común y a través de una sociedad mercantil — Retirada del reconocimiento del estatuto de sujeto pasivo — Régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas — Exclusión del régimen de tanto alzado»

Introducción

1. En el presente procedimiento, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario, Austria) ha planteado al Tribunal de Justicia una serie de cuestiones prejudiciales relativas al estatuto de los operadores económicos en cuanto sujetos pasivos individuales en el marco de la aplicación, a su situación, del régimen común de tanto alzado de productores agrícolas previsto en las disposiciones en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»). El Tribunal de Justicia tendrá la ocasión de recordar y precisar su jurisprudencia relativa al verdadero sentido del concepto de actividad económica realizada con carácter independiente, a la interpretación de las disposiciones sobre lo que se denomina «grupo IVA» y al problema del abuso de Derecho.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

2. Los hechos del procedimiento principal se produjeron tanto durante el período de aplicación de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, (2) como durante el período de aplicación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. (3) Sin embargo, dado que el texto de las disposiciones esenciales para el presente asunto de ambas Directivas es sustancialmente idéntico, me limitaré a citar las disposiciones de la Directiva 2006/112.

3. El artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 dispone:

«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.

[...]»

4. El artículo 10 de esta Directiva prevé lo siguiente:

«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.»

5. El artículo 11 de la misma Directiva establece:

«Previo consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido [...], 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.

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.»

6. Por último, el artículo 296, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112 enuncia:

«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 implique 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

7. Según el artículo 1175, apartado 1, del Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil austriaco), una sociedad civil está formada por dos o más personas que deciden por vía contractual ejercer una actividad común con vistas a un objetivo común descrito. Tal contrato no estará sujeto a ninguna exigencia de forma.

8. La Directiva 2006/112 ha sido transpuesta en el ordenamiento jurídico austriaco mediante la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley de 1994 relativa al impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»). A tenor del artículo 2, apartado 1, de la UStG, estará sujeta al IVA toda persona que realice con carácter independiente una actividad industrial, comercial o profesional. El apartado 2 de esta disposición precisa que no se considerará que una actividad es independiente si la realizan personas físicas sujetas a las instrucciones de una empresa o bien por una persona jurídica sujeta a la voluntad de una empresa (distinta) en los órdenes financiero, económico o de organización, de suerte que no tenga voluntad propia.

9. El régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas previsto en la Directiva 2006/112 ha sido traspuesto mediante el artículo 22 de la UStG. Se aplica a los productores agrícolas no sujetos a la obligación de llevar contabilidad. Ahora bien, de conformidad con el artículo 12, apartado 1, de la Bundesabgabenordnung (Código Federal Tributario austriaco) esta obligación dependerá del volumen de negocios y del valor de la empresa.

Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

10. La familia Nigl desarrolla desde tiempo una actividad en el ámbito vitícola y de la producción de vino. Con el desarrollo de la producción y la ampliación de los cultivos, la actividad atrajo cada vez a más miembros de la familia. En la actualidad, éstos forman tres sociedades civiles, de forma que cada una de ellas desarrolla una actividad vitícola en sus propias parcelas. Asimismo, el vino producido procede de cosechas realizadas en parcelas pertenecientes a cada sociedad y, si bien se comercializa bajo la denominación común «Nigl», lleva una indicación que hace referencia a la parcela perteneciente a una sociedad civil concreta. Además, en 2001, los miembros de la familia constituyeron la sociedad de responsabilidad limitada Weingut Nigl GmbH. Esta sociedad se dedica primordialmente a la comercialización del vino en nombre y por cuenta de las tres sociedades civiles. También produce vino en nombre propio con frutos comprados a las tres sociedades civiles. Los medios necesarios para el cultivo y la producción son en principio propiedad de las sociedades civiles individuales, con excepción de los inmuebles y de determinados equipos, tales como las máquinas de embotellado, que son de propiedad común.

11. Las cuatro sociedades, es decir, las tres sociedades civiles y la sociedad de responsabilidad limitada, han estado registradas desde su constitución como sujetos pasivos distintos a efectos del IVA, de forma que a las sociedades civiles se les aplica el régimen común de tanto alzado para productores agrícolas. Este estatuto quedó confirmado por las inspecciones realizadas por las autoridades tributarias. Sin embargo, en 2012, a raíz de una nueva inspección, las autoridades tributarias consideraron que las tres sociedades civiles debían ser tratadas como una sola empresa a partir del ejercicio 2005 y, por tanto, como un solo sujeto pasivo del IVA. Sólo la sociedad de responsabilidad limitada conservó la condición de sujeto pasivo distinto. Por este motivo, las autoridades tributarias demandadas en el procedimiento principal emitieron, respecto a los demandantes en el asunto principal, una serie de liquidaciones complementarias correspondientes a los ejercicios 2005-2012, y adoptaron decisiones que limitaban la validez de sus códigos de identificación fiscal en cuanto sujetos pasivos del IVA.

12. El hecho de considerar a las tres sociedades [civiles] como una sola empresa entraña

asimismo, a la luz de la normativa austriaca, su exclusión del régimen común de tanto alzado de productores agrícolas.

13. Las autoridades tributarias justifican su decisión por la elevada integración económica y organizativa de las tres sociedades civiles. En primer lugar, señalan que todas estas sociedades se presentan ante terceros con la denominación «Weingut Nigl», que es también la denominación de venta de sus productos, que utilizan edificios e instalaciones comunes, y que el proceso de vinificación, fundamental para la producción del vino, la realiza de hecho una única persona, Martin Nigl, que es un especialista reconocido en este ámbito.

14. Los demandantes en el procedimiento principal impugnaron las decisiones antes citadas ante el órgano jurisdiccional remitente. Formulan en concreto las alegaciones siguientes: las diferentes sociedades civiles fueron creadas de forma individual, en momentos distintos, y no es posible determinar la creación implícita de una sociedad civil contra la voluntad expresa de sus supuestos socios; la utilización común de edificios y de equipos es una práctica corriente, en particular en la agricultura, y no cabe deducir de ello el carácter no independiente de las empresas individuales, y la comercialización del producto final, es decir, el vino, bajo una denominación de venta común tampoco es un criterio determinante, sobre todo cuando el vino lleva además una indicación de cada una de las sociedades civiles.

15. En estas circunstancias, 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?»

16. La petición de decisión prejudicial fue recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de julio de 2015. Han presentado observaciones escritas los demandantes en el procedimiento principal, el Gobierno austriaco y la Comisión Europea. Estas mismas partes estuvieron representadas en la vista que se celebró el 13 de abril de 2016.

Análisis

17. El órgano jurisdiccional remitente no indica en su resolución de remisión las disposiciones concretas de Derecho de la Unión cuya interpretación solicita. Ahora bien, del tenor de las cuestiones prejudiciales y de la información recogida en la resolución del órgano jurisdiccional remitente ha de deducirse que las cuestiones primera, segunda y tercera versan sobre la interpretación del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, y del artículo 11, de la Directiva 2006/112, mientras que las cuestiones cuarta y quinta versan además sobre la interpretación de las disposiciones relativas al régimen común de tanto alzado de productores agrícolas, en particular del artículo 296, apartados 1 y 2, de dicha Directiva. Propongo dividir del mismo modo el análisis jurídico en el presente asunto.

Sobre las cuestiones prejudiciales primera, segunda y tercera, relativas a la interpretación del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, y del artículo 11, de la Directiva 2006/112

Sobre la primera cuestión prejudicial

18. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita en esencia que se determine si el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, y el artículo 11 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que autorizan o exigen a un Estado miembro retirar el estatuto de sujeto pasivo distinto a personas que, en el ejercicio de una actividad gravada, están vinculados de tal forma, en los órdenes económico y de organización, que resulta posible considerarlos como una sola empresa. Para responder a una cuestión formulada en estos términos, procede, en mi opinión, distinguir la interpretación del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la del artículo 11 de dicha Directiva.

– Sobre la interpretación del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112

19. En el presente asunto, ha quedado acreditado que la actividad realizada por los demandantes es una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo

segundo, de la Directiva 2006/112. Queda, pues, por aclarar si esta actividad se realiza con carácter independiente en el sentido del párrafo primero de dicho apartado, y en concreto si cada una de las sociedades civiles constituidas por los demandantes realiza esa actividad con carácter independiente, obteniendo así el estatuto de sujeto pasivo.

20. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el carácter independiente de una actividad en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 debe determinarse a la luz del artículo 10 de dicha Directiva. Pues bien, esta disposición establece claramente que la definición de la expresión «con carácter independiente» tiene como objetivo excluir de la tributación las actividades ejercidas por personas vinculadas a una empresa por un contrato de trabajo o por otra relación laboral similar. Ello significa que una actividad sólo se realiza con carácter independiente si la persona que la ejerce está subordinada a otra persona de forma tal que no ejerza dicha actividad ni en nombre propio ni por su propia cuenta, que no dirija esta actividad de forma personal y que no soporte el riesgo económico ligado a su ejercicio. (4)

21. No obstante, la mera colaboración, incluso estrecha, entre varias personas que tienen forma de sociedades civiles en el marco del ejercicio de una actividad no indica, a mi juicio, que estas personas estén subordinadas a otra. Es evidente que las personas que colaboran entre sí ejercen una actividad en su propio nombre, por cuenta propia y bajo su propia dirección y soportan el riesgo económico ligado al desarrollo de tal actividad, pues no existe persona por encima de ellas por cuya cuenta o bajo cuya responsabilidad se desarrolle tal actividad. Ha de añadirse que, en el procedimiento principal, según la información que figura en la resolución del órgano jurisdiccional remitente, la sociedad de responsabilidad limitada constituida por los demandantes tampoco parece cumplir tal función.

22. En tal situación, no resulta posible considerar que el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 constituya el fundamento para retirar a las personas interesadas el estatuto de sujeto pasivo como consecuencia del carácter no independiente de la actividad que realizan.

– Sobre la interpretación del artículo 11 de la Directiva 2006/112

23. El artículo 11 de la Directiva 2006/112 autoriza a los Estados miembros a considerar como un solo sujeto pasivo a personas que gocen de independencia jurídica pero que se hallen fuertemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización (sujeto pasivo que se denomina «grupo a efectos del IVA»). El reconocimiento de un solo sujeto pasivo puede afectar a la vez a sujetos pasivos distintos actuales o potenciales y a personas que no tengan el estatuto del sujeto pasivo. (5)

24. La disposición examinada presenta un doble objetivo. En primer lugar, permite simplificar los procedimientos administrativos tanto desde el punto de vista de las autoridades tributarias como del de las personas interesadas. (6) En segundo lugar, puede servir para luchar contra las prácticas abusivas, tales como, por ejemplo, la división de la empresa entre varias personas con el fin de beneficiarse de un régimen de tributación específico. (7)

25. La aplicación de esta disposición en el ordenamiento jurídico nacional requiere, no obstante, el cumplimiento de dos condiciones.

26. En primer lugar, esta disposición debe ser transpuesta expresamente en el Derecho interno. En efecto, no es incondicional, de suerte que no puede ser aplicada directamente. (8) Lo mismo cabe decir en el caso de que sus efectos deban beneficiar a los sujetos pasivos, y ello es tanto más cierto si su aplicación, como señala acertadamente la Comisión, perjudica a estos últimos, como ocurre en el caso de autos.

27. En segundo lugar, la utilización por los Estados miembros de la posibilidad prevista en el artículo 11 de la Directiva 2006/112 exige la consulta previa del Comité consultivo del IVA. (9)

28. En este contexto, el presente asunto suscita una duda sobre si existe en el Derecho austriaco un fundamento jurídico para considerar a las sociedades civiles constituidas por los demandantes en el asunto principal como un grupo a efectos del IVA en el sentido del artículo 11 de la Directiva 2006/112. Como ha indicado la Comisión en el curso del procedimiento, la disposición que la República de Austria sometió al Comité consultivo del IVA en este contexto es el artículo 2, apartado 2, párrafo segundo, de la UStG[.] Esta disposición únicamente permite considerar como un único sujeto pasivo a las personas jurídicas sometidas a una empresa en los órdenes financiero, económico y de organización, de suerte que no tengan voluntad propia.

29. Las sociedades constituidas por los demandantes en el asunto principal, que las autoridades tributarias austriacas han rechazado considerar como sujetos pasivos distintos en las decisiones impugnadas en el presente procedimiento, no tienen personalidad jurídica y no están sometidas a ninguna otra empresa. El Gobierno austriaco afirma no obstante que es posible aplicarles el artículo 2, apartado 2, párrafo segundo, de la UStG.

30. Se trata de una cuestión de interpretación del Derecho nacional para la que los órganos jurisdiccionales nacionales son los únicos competentes. Desearía únicamente observar que, en mi opinión, la apreciación de esta cuestión no se ve afectada por una eventual incompatibilidad de esta disposición del Derecho austriaco con el artículo 11 de la Directiva 2006/112 a la luz de la sentencia Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, (10) según parece sugerir la Comisión en sus observaciones. En esta sentencia, de hecho, el Tribunal de Justicia declaró que la limitación, prevista en el Derecho alemán, de la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA, limitación similar a la prevista en la disposición austriaca examinada en el caso de autos, es contraria al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva puesto que esta última disposición no supedita su aplicación a más condiciones que la de un vínculo firme entre las personas afectadas. (11) No obstante, al mismo tiempo, el Tribunal de Justicia ha excluido la posibilidad de que los sujetos pasivos invoquen directamente la disposición en cuestión de la Directiva, aun cuando la disposición nacional que la transponga introduzca una limitación incompatible con la disposición de la Directiva. (12) Por consiguiente, tanto menos podrán las autoridades tributarias invocar directamente el artículo 11 de la Directiva 2006/112 con el fin de aplicarlo en detrimento de un sujeto pasivo.

31. A la luz de las consideraciones que preceden, considero que una eventual incompatibilidad del artículo 2, apartado 2, párrafo segundo, de la UStG con el artículo 11 de la Directiva 2006/112 no debe incidir en la apreciación de la posibilidad de aplicar esta primera disposición a las sociedades civiles constituidas por los demandantes en el asunto principal.

– Respuesta a la primera cuestión prejudicial

32. De conformidad con las consideraciones antes expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión prejudicial que el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no sirve de fundamento para denegar el estatuto de sujeto pasivo a una persona vinculada a otra persona en los órdenes de

organización, económico o financiero si tal vínculo no tiene el carácter de una relación jurídica como la prevista en el artículo 10 de dicha Directiva. El artículo 11 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que su aplicación exige la existencia, en el ordenamiento jurídico nacional, de una base jurídica expresa adoptada tras la consulta previa al Comité del IVA. Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si existe tal base en el Derecho nacional y si ésta se aplica en el caso de autos.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

33. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea en esencia que se determine cuáles de las personas parte en el procedimiento principal deben tener eventualmente la consideración de un solo sujeto pasivo, en caso de que tal posibilidad exista desde un punto de vista jurídico.

34. Como se desprende de la respuesta que propongo a la primera cuestión prejudicial, tal posibilidad se desprende del artículo 11 de la Directiva 2006/112, en caso de que el órgano jurisdiccional remitente considere que el artículo 2, apartado 2, párrafo segundo, de la UStG, que transpone dicho artículo, se aplica en las circunstancias del procedimiento principal. En cambio, la determinación de las personas que procede eventualmente calificar como «grupo a efectos del IVA» es una comprobación de hecho que queda por completo comprendida en la competencia de las autoridades tributarias y de los órganos jurisdiccionales nacionales. No creo que el Derecho de la Unión pueda facilitar indicación alguna a tal respecto.

35. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión prejudicial que la determinación de las personas que, en una situación fáctica concreta, pueden ser consideradas como un único sujeto pasivo queda comprendida por completo en la competencia de las autoridades tributarias y de los órganos jurisdiccionales nacionales.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

36. Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita en esencia que se dilucide si las autoridades tributarias, cuando aplican disposiciones nacionales que transponen el artículo 11 de la Directiva 2006/112, pueden considerar como miembros de un grupo a efectos del IVA a los sujetos pasivos que anteriormente consideraron sujetos pasivos distintos y, en tal el caso, si pueden hacerlo con efecto retroactivo o únicamente con efectos para el futuro.

37. Para responder a una cuestión formulada en estos términos, es preciso observar, antes de nada que, en mi opinión, ni el tenor del artículo 11 de la Directiva 2006/112 ni los principios generales del Derecho tributario indican que esta disposición sólo deba aplicarse a las personas que no han ejercido nunca hasta entonces una actividad gravada y que, por tal motivo, no han tenido el estatuto de sujetos pasivos del IVA. Tal interpretación restrictiva de la disposición en cuestión se opondría a la consecución de sus objetivos. En efecto, por un lado, impediría la constitución de un grupo a efectos del IVA por sujetos pasivos que realizan ya una actividad gravada en cuanto sujetos pasivos distintos. Por otro lado, impediría de igual modo a las autoridades tributarias reaccionar de forma apropiada a un cambio de situación de los sujetos pasivos y aplicarles las disposiciones en materia de grupo a efectos del IVA, ya sea a efectos de simplificación de la liquidación del impuesto o de lucha contra el fraude.

38. De igual modo, los principios del Derecho tributario, en particular el principio de seguridad jurídica, no se oponen, en mi opinión, a que se reconozca como miembros de un grupo a efectos del IVA a personas que anteriormente se consideraron sujetos pasivos distintos. En efecto, en el sentido del principio antes citado, por cuanto que la situación fiscal del sujeto pasivo, habida cuenta de sus derechos y obligaciones frente a la administración tributaria, no debe poder

cuestionarse de forma indefinida, (13) unas disposiciones claras y previsibles que permitan a las autoridades tributarias verificar las liquidaciones anteriores no vulneran dicho principio. (14)

39. En cuanto atañe, a continuación, a la cuestión de si sujetos pasivos distintos hasta este momento pueden ser considerados miembros de un grupo a efectos del IVA con efectos retroactivos o solamente para el futuro, ha de distinguirse, en mi opinión, entre dos situaciones.

40. Como ya he señalado en el punto 24 de las presentes conclusiones, la aplicación de las disposiciones relativas al grupo a efectos del IVA puede tener como objetivo, entre otros, la lucha contra las prácticas abusivas, como por ejemplo la división de una empresa entre varias personas con el objetivo de beneficiarse de un régimen tributario particular. En tal caso, el hecho de considerar a los sujetos pasivos como miembros de un grupo a efectos del IVA y la consecuencia que de ello se deriva para su tributación tendrán por finalidad corregir una anomalía existente con anterioridad y a restablecer la situación que habría existido de no ser por la práctica abusiva. Ello puede comprender asimismo una rectificación, con efecto retroactivo, de decisiones anteriores. (15) Por consiguiente, en mi opinión, ha de hacerse constar que las autoridades tributarias tienen derecho a considerar, con efecto retroactivo, como miembros de un grupo a efectos del IVA a personas que ya han sido consideradas anteriormente por dichas autoridades como sujetos pasivos distintos si ello tiene como objetivo luchar contra una práctica abusiva consistente, por ejemplo, en un reparto artificial de la empresa.

41. En cambio, si no se acredita que los sujetos pasivos han cometido esa práctica abusiva, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima se oponen, en mi opinión, a la aplicación retroactiva de las disposiciones relativas al grupo del IVA a personas que anteriormente tenían el estatuto de sujetos pasivos distintos. Así ocurrirá en particular cuando, como en el procedimiento principal, este estatuto de sujetos pasivos distintos fue confirmado previamente a raíz de una inspección efectuada por las autoridades tributarias.

42. Procede añadir además, sobre esta cuestión, que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para que exista una práctica abusiva en materia fiscal deben cumplirse dos requisitos. En primer lugar, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes, las operaciones del sujeto pasivo deben tener como resultado la obtención por el sujeto pasivo de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. En segundo lugar, de un conjunto de elementos objetivos debe resultar que la finalidad de las operaciones del sujeto pasivo consiste en obtener una ventaja fiscal, es decir, que las operaciones no puedan tener más justificación que la mera obtención de estas ventajas fiscales. (16) Ahora bien, la apreciación del cumplimiento de estos requisitos así como de, con carácter general, la comprobación de la existencia en un caso concreto de un abuso del derecho es competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales nacionales.

43. A la luz de las consideraciones que preceden, propongo responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 11 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, al aplicar esta disposición, las autoridades tributarias pueden considerar como un único sujeto pasivo a personas que han realizado anteriormente una actividad gravada como sujetos pasivos distintos. Es posible considerar a tales personas como un solo sujeto pasivo con efecto retroactivo si dichas personas han abusado de los derechos derivados del estatuto de sujetos pasivos distintos.

Sobre las cuestiones prejudiciales cuarta y quinta, relativas al régimen común de tanto alzado para productores agrícolas

44. Las cuestiones cuarta y quinta versan sobre la aplicación a los demandantes en el

procedimiento principal del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas previsto en los artículos 295 y ss. de la Directiva 2006/112. La cuarta cuestión trata en concreto de la aplicación de este régimen, o también sobre la posibilidad de denegar su aplicación, en función de que se considere a los demandantes en el procedimiento principal sujetos pasivos distintos o miembros de un grupo a efectos del IVA. En cambio, la quinta cuestión versa el momento a partir del cual es eventualmente posible denegar la aplicación de dicho régimen de tanto alzado.

Sobre la cuarta cuestión prejudicial

45. Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea determinar en esencia si es posible denegar la aplicación del régimen de tanto alzado a los demandantes en el procedimiento principal, tratados como sujetos pasivos distintos (más exactamente, como tres sociedades civiles que tienen el estatuto de sujetos pasivos distintos), en virtud de sus estrechos vínculos en el orden económico, aun cuando, desde un punto de vista formal, cumplen los criterios de aplicación de este régimen fijados por el Derecho nacional.

46. En primer lugar, ha de subrayarse que la cuestión formulada de este modo parece ir más allá del alcance del litigio principal. Como se desprende claramente de la resolución de remisión, este litigio versa de hecho sobre las decisiones de las autoridades tributarias que consideran a los demandantes como miembros de un grupo a efectos del IVA, sobre la correspondiente rectificación de su tributación y sobre la limitación de la validez de su código de identificación a efectos del IVA. Ahora bien, como se desprende de la resolución de remisión y de las observaciones de las partes, en última instancia se plantea la cuestión de la aplicación del régimen de tanto alzado: los demandantes, tratados como sujetos pasivos distintos, tendrían derecho a este régimen, mientras que, en cuanto grupo a efectos del IVA, no tendrían tal derecho pues dejarían de cumplir los criterios de aplicación del régimen de tanto alzado. No obstante, la inaplicación de este régimen se derivaría precisamente del reconocimiento de los demandantes como grupo a efectos del IVA. El procedimiento principal no tiene por objeto la cuestión de la negativa a aplicar el régimen de tanto alzado con independencia del estatuto de sujetos pasivos de los demandantes o sobre una base distinta del hecho de considerarlos miembros de un grupo a efectos del IVA. En mi opinión, la respuesta al Tribunal de Justicia a la cuarta cuestión prejudicial debe, pues, tratar únicamente la cuestión de si la inaplicación del régimen de tanto alzado puede depender de que los demandantes sean considerados miembros de un grupo a efectos del IVA, sin lo cual tal cuestión tendría, en efecto, un carácter hipotético.

47. A continuación, ha de recordarse que, de conformidad con el artículo 296, apartado 1, de la Directiva 2006/112, los Estados miembros *podrán* otorgar a los productores agrícolas un régimen de tanto alzado *si* su sujeción a un régimen normal de tributación o a una de las modalidades simplificadas «implicase dificultades». Ahora bien, a tenor del artículo 296, apartado 2, de esta Directiva, los Estados miembros *podrán excluir* del régimen de tanto alzado determinados productores agrícolas o determinadas categorías de productores agrícolas para los que la aplicación del régimen normal o de las modalidades simplificadas no presente dificultades. Por otro lado, en virtud del artículo 296, apartado 3, de la misma Directiva, todo productor agrícola comprendido en el régimen de tanto alzado podrá optar, en lugar de por esa tributación, por el régimen normal o por un procedimiento simplificado.

48. Esa configuración del régimen de tanto alzado en las disposiciones de la Directiva pone de manifiesto su carácter excepcional. Esta naturaleza ha quedado igualmente confirmada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual el régimen de tanto alzado sólo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo, (17) es decir, como ha de entenderse tal régimen, en la medida en que la aplicación del régimen normal o de un procedimiento simplificado implicase dificultades.

49. No obstante, al mismo tiempo, el propio carácter facultativo del régimen de tanto alzado, así como las exclusiones de este régimen previstas en el artículo 296, apartado 2, de la Directiva 2006/112, apuntan a la amplia facultad de apreciación dejada a los Estados miembros para la aplicación de dicho régimen. En particular, como señalar acertadamente la Comisión en sus observaciones, no parece que los Estados miembros estén obligados a examinar cada vez, respecto a cada productor agrícola concreto, si su sujeción al régimen normal o a un procedimiento simplificado implicaría o no dificultades y si, a este respecto, procede aplicar el régimen de tanto alzado. Los Estados miembros pueden definir de manera general los criterios cuyo cumplimiento autoriza a acogerse al régimen de tanto alzado y pueden aplicar dicho régimen automáticamente a los productores agrícolas que cumplan tales criterios.

50. En el Derecho austriaco, el derecho a beneficiarse del régimen de tanto alzado está vinculado a la dispensa de la obligación de llevar contabilidad, lo cual, a su vez, depende del tamaño de la empresa, medido en función del volumen de negocios y del valor de la empresa. Tal criterio parece de todo punto racional, en la medida en que la obligación de llevar una contabilidad es precisamente una de las dificultades administrativas vinculadas a la sujeción al IVA conforme al régimen normal o a un procedimiento simplificado.

51. También parece de todo punto racional denegar la aplicación del régimen de tanto alzado cuando, a consecuencia de que varios productores agrícolas hayan sido considerados un solo sujeto pasivo a efectos del IVA, estos hayan perdido el derecho a ser dispensados de la obligación de llevar una contabilidad puesto que su empresa, en cuanto entidad única, excede el tamaño definido.

52. Por consiguiente, propongo responder a la cuarta cuestión prejudicial que el artículo 296, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la negativa a aplicar el régimen de tanto alzado previsto en esa disposición únicamente se produce cuando el productor agrícola deja de cumplir los criterios de aplicación de este régimen basados en el tamaño de la empresa, por ejemplo porque varios productores agrícolas vinculados entre sí en el orden económico se consideren un único sujeto pasivo.

Sobre la quinta cuestión prejudicial

53. Mediante su quinta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea en esencia que se aclare si la negativa a aplicar el régimen de tanto alzado de los productores agrícolas puede afectar a productores agrícolas a los que ya se les hubiera aplicado dicho régimen en el pasado y, en tal caso, si puede aplicarse con carácter retroactivo u opera sólo hacia el futuro.

54. Dado que el presente asunto versa sobre la negativa a aplicar el régimen de tanto alzado debido al hecho de que varios productores agrícolas son considerados miembros de un grupo a efectos del IVA, la respuesta a la quinta cuestión debe ser análoga a la respuesta dada a la tercera cuestión.

55. En primer lugar, no veo obstáculo alguno a la negativa a aplicar el régimen de tanto alzado

a los productores agrícolas a los que se les haya aplicado este régimen en el pasado. Tal prohibición impediría a los Estados miembros reaccionar ante una situación cambiante, lo cual además sería incompatible con el carácter excepcional de dicho régimen y con la exigencia de aplicarlo únicamente en la medida necesaria.

56. En segundo lugar, a mi juicio, si se acredita que la aplicación del régimen de tanto alzado está vinculada a un abuso de derecho, por ejemplo cuando una empresa agrícola se divide artificialmente únicamente al objeto de cumplir los criterios que permitan acogerse a este régimen, la negativa a aplicarlo puede tener un carácter retroactivo. En cambio, en una situación diferente, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima se oponen, en mi opinión, a que se rechace, con efecto retroactivo, aplicar el régimen de tanto alzado. En tal caso, las autoridades tributarias, si comprueban que el cambio de situación del productor agrícola no justifica que este último se beneficie de dicho régimen, podrán denegar su aplicación pero únicamente hacia el futuro.

57. A la luz de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la quinta cuestión prejudicial que el artículo 296, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la negativa a aplicar el régimen de tanto alzado previsto en dicha disposición a un productor agrícola al que ya se hubiera aplicado dicho régimen en el pasado. Esta negativa puede aplicarse con carácter retroactivo si la aplicación del régimen de tanto alzado estuviera vinculada a un abuso de derecho.

Conclusión

58. A la vista del conjunto de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario, Austria):

«1) El artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no sirve de fundamento para denegar el estatuto de sujeto pasivo a una persona vinculada a otra persona en los órdenes de organización, económico o financiero si tal vínculo no tiene el carácter de una relación jurídica como la prevista en el artículo 10 de dicha Directiva. El artículo 11 de la misma Directiva debe interpretarse en el sentido de que su aplicación exige la existencia, en el ordenamiento jurídico nacional, de una base jurídica expresa adoptada tras la consulta previa al Comité del IVA. Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si existe tal base en el Derecho nacional y si ésta se aplica en el caso de autos

2) La determinación de las personas que, en una situación fáctica concreta, pueden ser consideradas como un único sujeto pasivo queda comprendida por completo en la competencia de las autoridades tributarias y de los órganos jurisdiccionales nacionales.

3) El artículo 11 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, al aplicar esta disposición, las autoridades tributarias pueden considerar como un único sujeto pasivo a personas que han realizado anteriormente una actividad gravada como sujetos pasivos distintos. Es posible considerar a tales personas como un solo sujeto pasivo con efecto retroactivo si dichas personas han abusado de los derechos derivados del estatuto de sujetos pasivos distintos.

4) El artículo 296, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la negativa a aplicar el régimen de tanto alzado previsto en esa disposición únicamente se produce cuando el productor agrícola deja de cumplir los criterios de aplicación de este régimen basados en el tamaño de la empresa, por

ejemplo porque varios productores agrícolas vinculados entre sí en el orden económico se consideren un único sujeto pasivo.

5) El artículo 296, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la negativa a aplicar el régimen de tanto alzado previsto en dicha disposición a un productor agrícola al que ya se hubiera aplicado dicho régimen en el pasado. Esta negativa puede aplicarse con carácter retroactivo si la aplicación del régimen de tanto alzado estuviera vinculada a un abuso de Derecho.»

1 Lengua original: polaco.

2 DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva».

3 DO 2006, L 347, p. 1.

4 Véanse, en particular, las sentencias de 27 de enero de 2000, Heerma (C?23/98, EU:C:2000:46), apartado 18, y de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635), apartados 33 y 34 y jurisprudencia citada.

5 Véase, en particular, la sentencia de 9 de abril de 2013, Comisión/Irlanda (C?85/11, EU:C:2013:217).

6 Sentencia de 9 de abril de 2013, Comisión/Irlanda (C?85/11, EU:C:2013:217), apartado 48.

7 Véase, en particular, 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 40.

8 Sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C?108/14 y C?109/14, EU:C:2015:496), apartados 50 y 51.

9 Véase en este sentido, en cuanto atañe al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, la sentencia de 22 de mayo de 2008, Amplisientifica y Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301), apartado 23.

10 Sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C?108/14 y C?109/14, EU:C:2015:496).

11 Sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C?108/14 y C?109/14, EU:C:2015:496), número 2 de la parte dispositiva.

12 Sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C?108/14 y C?109/14, EU:C:2015:496), número 3 de la parte dispositiva.

13 Véase la sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50), apartado 46. Véase también, en el mismo sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C?255/02, EU:C:2006:121), apartado 72.

14 Sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50), apartados 47 y 48.

15 Véase, en este mismo sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C?255/02, EU:C:2006:121), apartados 94 y 95.

16 Véanse, en este mismo sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartados 74 y 75, y de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 36.

17 Sentencias de 15 de julio de 2004, Harbs (C-321/02, EU:C:2004:447), apartado 27, y de 8 de marzo de 2012, Comisión/Portugal (C-524/10, EU:C:2012:129), apartado 49.