

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 15 de julio de 2026

Sala Segunda

Asunto T-268/25

SUMARIO:

IVA. Régímenes especiales. Grupo de entidades. Requisito del concepto de «vínculo financiero firme».

El Tribunal declara que el art. 11 de la Directiva del IVA se opone, en principio, a una normativa nacional que supedita la constitución de un grupo IVA integrado por entidades que desarrollen actividades sujetas, exentas o no económicas a que una entidad posea directa o indirectamente el 100 % del capital de las demás, al exceder dicho requisito del concepto de «vínculo financiero firme». No obstante, esta exigencia puede admitirse si constituye una medida necesaria y proporcionada para prevenir el fraude o la evasión fiscales. Asimismo, el Tribunal concluye que el art. 11 carece de efecto directo, por lo que los sujetos pasivos no pueden invocarlo frente al Estado cuando la normativa nacional sea incompatible con él y no sea posible una interpretación conforme.

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto T-268/25,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este, Dinamarca), mediante resolución de 27 de marzo de 2025, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de abril de 2025, en el procedimiento entre

Sampension Livsforsikring A/S

y

Skatteministeriet,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces),

integrado por la Sras. N. Pótorak (Ponente), Presidenta, y la Sra. T. Pynnä, el Sr. G. Hesse, la Sra. G. Steinfatt y el Sr. D. Petrlík, Jueces;

Abogada General: Sra. M. Brkan;

Secretaria: Sra. H. Eriksson, administradora;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 25 de abril de 2025, con arreglo al artículo 50 ter, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

vista la materia contemplada en el artículo 50 ter, párrafo primero, letra a), del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la inexistencia de una cuestión independiente de interpretación en el sentido del artículo 50 ter, párrafo segundo, de dicho Estatuto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

celebrada la vista el 2 de febrero de 2026;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Sampension Livsforsikring, por las Sras. S. Andersen y L. Kjær, advokater;
- en nombre del Gobierno danés, por la Sra. C. Maertens, en calidad de agente, asistida por el Sr. R. Andersen y la Sra. B. Søs Petersen, advokater;
- en nombre de la Comisión Europea por la Sra. M.-L. Ehlers Defontaine y el Sr. M. Herold, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 22 de abril de 2026;

Síguenos en...



dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 11 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 contexto de un litigio entre Sampension Livsforsikring A/S y el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda, Dinamarca) en relación con la denegación por las autoridades tributarias danesas de la solicitud de registro conjunto a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) presentada por dicha sociedad y su filial, Sampension Administrationsselskab A/S (en lo sucesivo, «sociedad de gestión»).

Marco jurídico

Disposiciones de la Unión

3 El artículo 11 de la Directiva del IVA prevé:

«Prevía 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.»

Derecho danés

4 De conformidad con el artículo 47, apartado 4, de la lov om merværdiafgift (momsloven) (Ley del IVA):

«Varios sujetos pasivos que ejerzan exclusivamente actividades sometidas a registro podrán, previa solicitud, registrarse conjuntamente. La Administración Aduanera y Tributaria podrá autorizar el registro conjunto de personas que ejerzan actividades sujetas al registro del IVA con personas que ejerzan actividades no sujetas a tal registro y personas que no desarrollen actividad económica alguna. La autorización solo podrá concederse si una persona (por ejemplo, la sociedad matriz) es propietaria de la otra o de las otras personas (por ejemplo, filiales o filiales de segundo nivel) incluidas en el grupo que solicita el registro conjunto mediante, en particular, la participación directa o indirecta en la totalidad de su capital. [...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

5 Sampension Livsforsikring A/S es una compañía de seguros que se dedica a actividades de seguros de vida y a otras actividades financieras, asociadas a pensiones de jubilación profesionales y a pensiones de jubilación de empresa. Algunas de estas actividades están exentas del IVA en virtud del artículo 13 de la Ley del IVA.

6 Hasta el 1 de enero de 2017 y con arreglo al artículo 47, apartado 4, de la Ley del IVA, Sampension Livsforsikring estaba registrada a efectos del IVA conjuntamente con la sociedad de gestión, formando con ella un «grupo a efectos del IVA». La sociedad de gestión, que asumía las tareas administrativas de Sampension Livsforsikring y las de dos cajas de pensiones no pertenecientes a dicho grupo, estaba participada al 100 % por Sampension Livsforsikring.

7 El 1 de enero de 2017, las dos cajas de pensiones de las que la sociedad de gestión asumía las tareas administrativas adquirieron, cada una de ellas, el 3 % del capital social de dicha sociedad.

8 Como consecuencia de esta adquisición, Sampension Livsforsikring ya no poseía el 100 % del capital de la sociedad de gestión. Por lo tanto, el grupo a efectos del IVA que formaba con ella dejó de existir, al no cumplir el requisito establecido en el artículo 47, apartado 4, de la Ley del IVA, según el cual, en un grupo a efectos del IVA constituido entre personas que ejercen actividades sujetas al registro a efectos del IVA y personas que ejercen actividades no sujetas a registro, una de las personas del grupo debe poseer, directa o indirectamente, el 100 % del capital de las demás personas de dicho grupo (en lo sucesivo, «requisito de participación del 100 %»).

Síguenos en...

9 Mediante escrito de 15 de enero de 2019, Sampension Livsforsikring A/S presentó ante la Erhvervsstyrelsen (Autoridad danesa para la empresa) una solicitud para obtener una nueva autorización de registro conjunto con la sociedad de gestión a efectos del IVA, por considerar que el requisito de participación del 100 % no es conforme con el Derecho de la Unión y, en particular, con el artículo 11 de la Directiva del IVA.

10 Mediante resolución de 8 de febrero de 2019, la Skattestyrelsen (Dirección General de Aduanas e Impuestos, Dinamarca) denegó la solicitud de registro de Sampension Livsforsikring y de la sociedad de gestión con un único número, debido a que no se cumplía el requisito de participación del 100 %.

11 El 13 de diciembre de 2021, la resolución de la Dirección General de Aduanas e Impuestos fue confirmada por la Landsskatteretten (Comisión Tributaria Nacional, Dinamarca), que se basó en el mismo motivo que dicha Dirección y señaló, asimismo, que Sampension Livsforsikring no podía invocar el artículo 11 de la Directiva del IVA por no tener esta disposición efecto directo.

12 Sampension Livsforsikring interpuso un recurso contra la resolución de la Comisión Tributaria Nacional ante el Retten i Lyngby (Tribunal Municipal de Lyngby, Dinamarca), que remitió el asunto al Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este, Dinamarca), que es el órgano jurisdiccional remitente, debido a que planteaba cuestiones de principio.

13 En estas circunstancias, Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 11, párrafo primero, de la [Directiva del IVA], en relación con su párrafo segundo, en el sentido de que se opone a una legislación de un Estado miembro, como la controvertida en el presente asunto, en virtud de la cual el derecho a constituir un grupo a efectos del IVA que incluya a personas que no ejercen ninguna actividad sujeta a registro, o que no desarrollan actividad económica alguna, está supeditado al requisito de que una persona del grupo a efectos del IVA posea directa o indirectamente el 100 % de la otra u otras personas de dicho grupo?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿tiene efecto directo en los Estados miembros el artículo 11 de dicha Directiva, de modo que los sujetos pasivos pueden invocar, frente al Estado miembro, el derecho a registrarse como grupo a efectos del IVA cuando la legislación del Estado miembro no cumpla la referida disposición y no pueda interpretarse de conformidad con ella?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

14 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 11 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que supedita la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA que incluya, por una parte, personas que ejerzan actividades sujetas al IVA y, por otra parte, personas que ejerzan actividades exentas del IVA o que no desarrollen actividad económica alguna, al requisito de que una persona del grupo posea directa o indirectamente el 100 % del capital de las demás personas de ese grupo.

Sobre el artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA

15 En un primer momento, procede examinar si un requisito de participación del 100 % puede tener fundamento en el artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA, en la medida en que esta disposición supedita la constitución de un grupo a efectos del IVA a la existencia de un vínculo financiero firme.

16 En primer lugar, procede recordar que, por lo que respecta a los objetivos perseguidos por el artículo 11 de la Directiva del IVA, 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 (véase la sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 35 y jurisprudencia citada).

17 Debe también recordarse que la asimilación a un sujeto pasivo único en virtud del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA excluye que las personas subordinadas continúen haciendo por separado declaraciones del IVA y sigan siendo identificadas, dentro de su grupo y fuera de él, como sujetos pasivos, dado que tan solo el sujeto pasivo único está facultado para efectuar dichas declaraciones (véase la sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 36 y jurisprudencia citada).

Síguenos en...

18 En segundo lugar, el requisito establecido en el artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA, 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 (sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 43).

19 No obstante, para una aplicación uniforme de la Directiva del IVA, es preciso que el concepto de «vínculo financiero firme», en el sentido del artículo 11, párrafo primero, de esta Directiva sea interpretado de manera 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 (sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 44).

20 Por otra parte, ni del artículo 11 de la Directiva del IVA ni del sistema que esta instaure se desprende que esta disposición constituya una disposición especial o excepcional que deba interpretarse de manera restrictiva [sentencia de 1 de diciembre de 2022, Finanzamt T (Prestaciones intragrupo a efectos del IVA), C-269/20, EU:C:2022:944, apartado 42]. En particular, como se deduce de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el requisito relativo a la existencia de un vínculo financiero firme no puede interpretarse restrictivamente (sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 45).

21 En tercer lugar, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que el artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA no prevé la posibilidad de que un Estado miembro imponga otros requisitos a los operadores económicos para poder constituir un grupo a efectos del IVA diferentes del hecho de estar establecidos en el territorio de ese mismo Estado miembro y de la circunstancia de estar firmemente vinculados entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización (véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 35, y de 25 de abril de 2013, Comisión/Finlandia, C-74/11, no publicada, EU:C:2013:266, apartado 63).

22 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha precisado que el carácter únicamente estrecho de las relaciones que unen a esos operadores económicos no puede, a falta de otra exigencia, llevar a considerar que el legislador de la Unión haya querido reservar el régimen de agrupación a efectos del IVA exclusivamente a las entidades que se hallan en una relación de subordinación con el órgano central de la agrupación de empresas de que se trata. La existencia de dicha relación de subordinación puede permitir, en ciertas situaciones, que se presuma el carácter estrecho de las relaciones entre las entidades de que se trata, pero no puede, en principio, considerarse como un requisito necesario para la constitución de un grupo a efectos del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 47).

23 El Tribunal de Justicia también ha declarado que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), se oponía a un requisito de Derecho nacional que exigía, para demostrar la existencia de un vínculo financiero firme, tener la mayoría de los derechos de voto, además de una participación mayoritaria en el capital (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, apartado 71).

24 La jurisprudencia mencionada en el anterior apartado 23 sigue siendo pertinente para la interpretación del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA, por cuanto este precepto reproduce, en lo esencial, la redacción del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

25 En el presente asunto, procede señalar que un requisito de participación del 100 % para la constitución de un grupo a efectos del IVA que incluya a personas que ejerzan actividades no sujetas al registro a efectos del IVA o que no ejerzan una actividad económica va más allá de lo que implica el requisito relativo a la existencia de un vínculo financiero firme, tal como ha sido interpretado por la jurisprudencia recordada en los anteriores apartados 18 a 23.

26 A este respecto, de la jurisprudencia recordada en los anteriores apartados 18 a 23 se desprende que, si bien la existencia de una relación de subordinación, en particular en forma de participación del 100 % en el capital, puede permitir presumir el carácter firme del vínculo entre las entidades de que se trata, no puede constituir un requisito necesario para la constitución de un grupo a efectos del IVA. En efecto, también puede existir un vínculo firme en el orden financiero en situaciones en las que la participación en el capital sea inferior al 100 %, siempre que las personas de que se trate sigan estando firmemente vinculadas en

los órdenes financiero, económico y de organización en el sentido del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA.

27 Por consiguiente, como, por otra parte, admitió el Gobierno danés en la vista, no cabe considerar que un requisito de participación del 100 % constituya una mera precisión del requisito de vínculo financiero firme en el orden financiero en el sentido del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA.

Sobre el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA

28 Es preciso, en un segundo momento, analizar si cabe considerar que un requisito de participación del 100 % puede, no obstante, formar parte de las medidas necesarias que pueden adoptar los Estados miembros, en virtud del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, para evitar que la aplicación de lo dispuesto en el primer párrafo de ese artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 56).

29 A este respecto, procede recordar que, si bien el artículo 11 de la Directiva del IVA no prevé expresamente la posibilidad de que los Estados miembros impongan otras condiciones distintas de las contempladas en su párrafo primero a los operadores económicos para poder constituir un grupo a efectos del IVA, estos Estados pueden, en el marco de su margen de apreciación, someter la aplicación del régimen de agrupación 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 y que se respeten el Derecho de la Unión y sus principios generales, en particular los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal (véase 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).

30 Debe destacarse que incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si un requisito de participación del 100 % se dirige a la consecución de los objetivos consistentes en prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o en luchar contra la evasión o el fraude fiscales (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schifffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartados 43 y 46).

31 No obstante, para proporcionar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente y en aras de la cooperación con los órganos jurisdiccionales nacionales, el Tribunal General puede facilitarle todas las indicaciones que considere necesarias (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, apartado 33 y jurisprudencia citada).

32 A este respecto, el Gobierno danés sostiene que el requisito de participación del 100 % tiene por objeto evitar las pérdidas de ingresos fiscales y las ventajas inesperadas que pueden derivarse de la inclusión, en los grupos a efectos del IVA, de personas que ejercen actividades exentas o que no ejercen una actividad económica. Según dicho Gobierno, la participación de estas personas en los grupos a efectos del IVA les permite, en particular, adquirir bienes y servicios de los demás miembros del grupo sin pagar el IVA. El beneficio del régimen de agrupación a efectos del IVA de tales personas debería reservarse a los supuestos de grupos compuestos por una sociedad y filiales de las que esta posee el 100 % de su capital, ya que, de lo contrario, la extensión de dicho régimen a las personas que ejerzan actividades exentas o que no ejerzan una actividad económica que no cumplan este requisito privaría a las arcas públicas de determinados ingresos en concepto del IVA. De este modo, la limitación de la posibilidad de crear grupos a efectos del IVA contribuiría a luchar contra la evasión fiscal.

33 No obstante, procede señalar, en primer lugar, que la mera existencia de una ventaja fiscal resultante de la aplicación, por parte de un Estado miembro, del régimen de agrupación a efectos del IVA previsto por la Directiva del IVA no puede asimilarse, por sí misma, como sostiene el Gobierno danés, a un fraude o a una evasión fiscal en el sentido del artículo 11, párrafo segundo, de dicha Directiva.

34 En efecto, las operaciones a título oneroso realizadas entre personas de un mismo grupo no están sujetas al IVA (sentencia de 11 de julio de 2024, Finanzamt T II, C-184/23, EU:C:2024:599, apartado 47). Así pues, el hecho de que los miembros de un grupo a efectos del IVA puedan obtener ventajas económicas de su participación en tal grupo constituye una consecuencia necesaria de la decisión de un Estado miembro de permitir, en el marco de su política fiscal, la constitución de grupos a efectos del IVA.

35 Además, los sujetos pasivos en general tienen libertad para elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas y para limitar sus cargas fiscales [sentencia de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA — Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartado 45].

36 De ello se sigue que la mera disminución de los ingresos fiscales resultante de la decisión del Estado miembro de aplicar el mecanismo de creación de grupos a efectos del IVA, que forma parte integrante del

sistema común del IVA, no puede constituir, como tal, un fraude o una evasión fiscales en el sentido del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva IVA.

37 Conviene asimismo recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que un riesgo meramente teórico de fraude o de evasión fiscales no puede servir de fundamento a una norma general y absoluta que restrinja el acceso al régimen de agrupación a efectos del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 61). Pues bien, los objetivos invocados por el Gobierno danés y mencionados en el anterior apartado 32 no se refieren al riesgo de fraude o de evasión fiscal.

38 En segundo lugar, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar, a la luz del principio de proporcionalidad, si requisito de participación del 100 % es necesario y adecuado para alcanzar los objetivos de lucha contra el fraude o la evasión fiscales.

39 En este contexto, una medida solo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo invocado si responde efectivamente al propósito de lograrlo de forma coherente y sistemática [véase, por analogía, la sentencia de 13 de mayo de 2026, Swedish Match (Régimen de justificación simplificada), C-322/25, EU:C:2026:402, apartado 28]. Ahora bien, este podría no ser el caso del requisito de participación del 100 %, ya que la ventaja fiscal que puede derivarse de la inclusión en un grupo a efectos del IVA de una persona que ejerce una actividad exenta o que no ejerce una actividad económica es la misma, tanto si el capital de esa persona pertenece a otro miembro del grupo en un 100 % como si ese porcentaje es inferior, siempre que se cumpla el requisito de la existencia de un vínculo financiero firme en el sentido del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA. Así pues, el requisito de participación del 100 % no establece una distinción en función del riesgo efectivo de evasión fiscal, sino únicamente en función de la estructura de capital del grupo. Pues bien, cuando el objetivo de combatir el fraude o la evasión fiscales puede alcanzarse a través de medidas menos restrictivas, una exclusión sistemática basada en un criterio abstracto y sin relación con un riesgo real de fraude o de evasión fiscales puede exceder de lo necesario para la consecución de ese objetivo (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartados 61 a 64).

40 En tercer lugar, también corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si el requisito de participación del 100 % se atiene al principio de neutralidad fiscal, que se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúen las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la recaudación del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 65 y jurisprudencia citada).

41 A este respecto, la exclusión, por una normativa nacional, del régimen de agrupación a efectos del IVA de las personas que ejercen una actividad exenta o que no ejercen una actividad económica cuyo capital no pertenece íntegramente a otro miembro del grupo, aun cuando cumplan el requisito tener un vínculo firme en los órdenes financiero, económico y de organización en el sentido del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA, puede dar lugar a un trato diferenciado de operadores económicos que efectúan las mismas operaciones y que se encuentran, desde el punto de vista del conjunto de los criterios enunciados en dicha disposición, en una situación comparable.

42 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar a la luz de todas las indicaciones anteriores si el requisito de participación del 100 % constituye una medida útil para evitar el fraude o la evasión fiscales.

43 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 11 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que supedita la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA que incluya, por una parte, personas que ejerzan actividades sujetas al IVA y, por otra parte, personas que ejerzan actividades exentas del IVA o que no desarrollen actividad económica alguna, al requisito de que una persona del grupo posea directa o indirectamente el 100 % del capital de las demás personas de ese grupo, salvo que esa exigencia constituya una medida necesaria y adecuada para alcanzar los objetivos de lucha contra el fraude o la evasión fiscales.

Segunda cuestión prejudicial

44 Mediante su segunda cuestión prejudicial, que únicamente se plantea en caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el artículo 11 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que tiene efecto directo, de modo que los sujetos pasivos pueden invocar, frente a un Estado miembro, el derecho a registrarse como grupo a efectos del IVA, cuando la legislación de ese Estado miembro no cumpla la referida disposición y no pueda interpretarse de modo conforme a ella.

45 Con carácter preliminar, debe recordarse que, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva resulten, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas,

Síguenos en...



los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando este no adapte el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, bien cuando haga una transposición incorrecta de esta. Una disposición del Derecho de la Unión es incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros (sentencia de 16 de julio de 2015, *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt*, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartados 48 y 49 y jurisprudencia citada).

46 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya se pronunció, en la sentencia de 16 de julio de 2015, *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt* (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), sobre el efecto directo del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, con el que se corresponde el artículo 11 de la Directiva del IVA.

47 En este sentido, el Tribunal de Justicia apreció que el requisito que impone el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, según el cual la constitución de un grupo a efectos del IVA se supedita a la existencia de vínculos firmes en los órdenes financiero, económico o de organización entre las personas de que se trata, exige ser precisado a escala nacional. El Tribunal de Justicia consideró que dicho artículo presenta de ese modo un carácter condicional al implicar la intervención de disposiciones nacionales que determinen el alcance concreto de tales vínculos. De lo anterior, dedujo que dicha disposición no reúne los requisitos necesarios para producir efecto directo (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).

48 En consecuencia, el Tribunal de Justicia declaró que no cabía considerar que el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva tuviera efecto directo que permitiera a los sujetos pasivos invocarlo frente a su Estado miembro en el supuesto en que la normativa de este no fuera compatible con la citada disposición y no pudiera ser interpretada de manera conforme a esta (sentencia de 16 de julio de 2015, *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt*, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 52).

49 Este criterio jurisprudencial sigue siendo pertinente para la interpretación del artículo 11 de la Directiva del IVA. En efecto, por una parte, el artículo 11 de la Directiva IVA reproduce, en esencia, el tenor del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva. Por otra parte, de la sentencia de 16 de julio de 2015, *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt* (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), resulta que la aplicación del régimen de agrupación a efectos del IVA implica necesariamente la adopción de una normativa nacional que determine el alcance concreto de los vínculos firmes contemplados en dicha disposición.

50 No desvirtúa esta conclusión la circunstancia de que, en el presente asunto, a diferencia de las cuestiones prejudiciales formuladas en el asunto que dio lugar a la sentencia de 16 de julio de 2015, *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt* (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), la presente cuestión prejudicial no se refiera al derecho a deducir el IVA, sino al derecho a registrarse como grupo a efectos del IVA. En efecto, en ambos casos, la invocación del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva o del artículo 11 de la Directiva del IVA se refiere a disposiciones relativas a la constitución de un grupo a efectos del IVA cuyo alcance concreto, por lo que respecta a las condiciones de vinculación firme previstas por dichas disposiciones, queda precisado por dicha normativa nacional.

51 A este respecto, procede señalar que todo juez nacional que conozca de un asunto en el marco de su competencia está obligado, como órgano de un Estado miembro, a abstenerse de aplicar cualquier disposición nacional contraria a una disposición del Derecho de la Unión con efecto directo en el litigio de que conoce. En cambio, no cabrá invocar, como tal, una disposición del Derecho de la Unión carente de efecto directo en un litigio al que se aplique el Derecho de la Unión, con el fin de excluir la aplicación de una disposición de Derecho nacional que le sea contraria (sentencia de 24 de junio de 2019, *Popławski*, C-573/17, EU:C:2019:530, apartados 61 y 62).

52 Dicho lo anterior, según reiterada jurisprudencia, el principio de interpretación conforme del Derecho interno, en virtud del cual el órgano jurisdiccional nacional está obligado a dar al Derecho interno, en la medida de lo posible, una interpretación conforme con las exigencias del Derecho de la Unión, es inherente al régimen de los Tratados, en la medida en que permite que el órgano jurisdiccional nacional garantice, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del Derecho de la Unión al resolver el litigio de que conozca. Esta obligación de interpretación conforme del Derecho nacional requiere que el órgano jurisdiccional nacional tome en consideración, en su caso, todo el Derecho nacional para apreciar en qué medida puede este ser objeto de una aplicación que no lleve a un resultado contrario al Derecho de la Unión (véase la sentencia de 12 de mayo de 2021, *technoRent International* y otros, C-844/19, EU:C:2021:378, apartado 53 y jurisprudencia citada).

53 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 11 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no cabe considerar que tenga efecto directo, de modo que los sujetos pasivos puedan invocarlo frente a su Estado miembro cuando la legislación de ese Estado miembro no sea compatible con esa disposición y no pueda interpretarse de modo conforme a ella.

Costas

54 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal General no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces)

declara:

1) El artículo 11 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 se opone a una normativa de un Estado miembro que supedita la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA que incluya, por una parte, personas que ejerzan actividades sujetas al IVA y, por otra parte, personas que ejerzan actividades exentas del IVA o que no desarrollen actividad económica alguna, al requisito de que una persona del grupo posea directa o indirectamente el 100 % del capital de las demás personas de ese grupo, salvo que esa exigencia constituya una medida necesaria y adecuada para alcanzar los objetivos de lucha contra el fraude o la evasión fiscales.

2) El artículo 11 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no cabe considerar que tenga efecto directo, de modo que los sujetos pasivos puedan invocarlo frente a su Estado miembro cuando la legislación de ese Estado miembro no sea compatible con esa disposición y no pueda interpretarse de modo conforme a ella.

Póltorak

Pynnä

Hesse

Steinfatt

Petrлік

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 15 de julio de 2026.

Firmas

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la web oficial de la Unión Europea (CURIA).

Síguenos en...

