

Downloaded via the EU tax law app / web

**Asunto C-162/07**

**Ampliscientifica Srl**

y

**Amplifin SpA**

contra

**Ministero dell'Economia e delle Finanze**

y

**Agenzia delle Entrate**

(Petición de decisión prejudicial planteada por la Corte suprema di cassazione)

«Sexta Directiva IVA — Sujetos pasivos — Artículo 4, apartado 4, párrafo segundo — Sociedades matrices y filiales — Aplicación por el Estado miembro del régimen del sujeto pasivo único — Requisitos — Consecuencias»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Sujetos pasivos*

*(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 4, ap. 4, párr. 2)*

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Régimen de declaración y pago simplificados del impuesto sobre el valor añadido*

*(Directiva 77/388/CEE del Consejo)*

1. El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, es una norma cuya aplicación por un Estado miembro requiere la previa consulta por este último al Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido y la aprobación de una normativa nacional que permita que las personas, en particular las sociedades establecidas en el interior del país e independientes desde el punto de vista jurídico, aunque estrechamente vinculadas entre sí en los planos financiero, económico y de organización, dejen de ser consideradas sujetos pasivos distintos del impuesto sobre el valor añadido para ser consideradas como un sujeto pasivo único, titular exclusivo de un número de identificación individual para el citado impuesto y, por lo tanto, único en poder efectuar las declaraciones del impuesto sobre el valor añadido. En el supuesto de no formularse una consulta previa al Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido, una normativa nacional que se atenga a dichos criterios constituye una adaptación del Derecho interno que vulnera la exigencia de procedimiento establecida en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388.

(véanse el apartado 23 y el punto 1 del fallo)

2. El principio de neutralidad fiscal no se opone a una normativa nacional que se limite a dispensar un trato distinto a los sujetos pasivos que opten por un régimen de declaración y de pago simplificados del impuesto sobre el valor añadido, en función de que la entidad o sociedad matriz posea más del 50 % de las acciones o participaciones de las personas subordinadas desde, como mínimo, el comienzo del año natural anterior al de la declaración, o, por el contrario, no cumpla tales condiciones más que con posterioridad a la citada fecha. Por otra parte, ni el principio de prohibición del abuso de derecho ni el principio de proporcionalidad se oponen a una normativa de esa índole.

(véanse el apartado 32 y el punto 2 del fallo)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 22 de mayo de 2008 (\*)

«Sexta Directiva sobre el IVA – Sujetos pasivos – Artículo 4, apartado 4, párrafo segundo – Sociedades matrices y filiales – Aplicación por el Estado miembro del régimen del sujeto pasivo único – Requisitos – Consecuencias»

En el asunto C-162/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Corte suprema di cassazione (Italia), mediante resolución de 30 de noviembre de 2006, registrada en el Tribunal de Justicia el 26 de marzo de 2007, en el procedimiento entre

**Ampliscientifica Srl,**

**Amplifin SpA**

y

**Ministero dell'Economia e delle Finanze,**

**y Agenzia delle Entrate,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. U. Löhmus y A. Ó Caoimh, la Sra. P. Lindh y el Sr. A. Arabadjiev (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 30 de enero de 2008; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Ampliscientifica Srl y de Amplifin SpA, por el Sr. M. Garavoglia, avvocato;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno chipriota, por la Sra. E. Syméonidou, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. C. Gibbs, en calidad de agente, asistida por el Sr. I. Hutton, Barrister;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. A. Aresu y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se formuló en el marco de un litigio entre, por una parte, Ampliscientifica Srl (en lo sucesivo, «Ampliscientifica») y Amplifin SpA (en lo sucesivo, «Amplifin») y, por otra parte, el Ministero dell'Economia e delle Finanze, así como la Agenzia delle Entrate, relativo a una liquidación tributaria del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que le fue girada a Amplifin, correspondiente a los años 1990 y 1991.

## **Marco jurídico**

### *Normativa comunitaria*

3 El artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva establece:

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

4 El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva dispone:

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

5 El artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva especifica lo siguiente:

«El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.»

6 El artículo 29 de la Sexta Directiva crea un Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido.

#### *Normativa nacional*

El Decreto nº 633 del Presidente de la República

7 El artículo 73, párrafo tercero, del Decreto nº 633 del Presidente de la República, de 26 de octubre de 1972, por el que se creó y se reguló el impuesto sobre el valor añadido (suplemento ordinario de la GURI nº 292, de 11 de noviembre de 1972), en su versión modificada por el Decreto nº 24 del Presidente de la República, de 29 de enero de 1979 (GURI nº 30, de 31 de enero de 1979), dispone:

«El ministro de Hacienda podrá ordenar, por decreto, dictando para ello las medidas necesarias, que las declaraciones de las filiales se presenten por la entidad o la sociedad matriz en la oficina correspondiente a su domicilio fiscal, y que se efectúen los pagos [...] en esta misma oficina por el importe global adeudado por la entidad o la sociedad matriz y por las sociedades filiales, una vez efectuadas las deducciones correspondientes. Las declaraciones, firmadas también por la entidad o la sociedad matriz, deberán presentarse asimismo en las oficinas del domicilio fiscal de las filiales, sin perjuicio de las demás obligaciones y responsabilidades de las citadas sociedades. Se considerará controlada aquella sociedad cuyas acciones o participaciones pertenezcan a otra en más de un 50 %, desde comienzos del año natural anterior.»

La Orden Ministerial de 13 de diciembre de 1979

8 La facultad conferida por el citado artículo 73, párrafo tercero, fue aplicada por la Orden Ministerial de 13 de diciembre de 1979, por la que se dictaron normas en materia del impuesto sobre el valor añadido relativas a los pagos y a las declaraciones de las filiales (GURI nº 344, de 19 de diciembre de 1979), en su versión modificada por la Orden Ministerial de 18 de diciembre de 1989 (GURI nº 301, de 28 de diciembre de 1989) (en lo sucesivo, «Orden de 1979»). La Orden de 1979 reguló y facilitó las operaciones de pago y de declaración de las sociedades matrices y de sus filiales, permitiendo a la sociedad matriz actuar, en una cierta medida, en nombre de su sociedad filial o de sus sociedades filiales.

9 A tenor del artículo 2 de la Orden de 1979, «se considerarán tan sólo como filiales a aquellas sociedades [...] cuyas acciones o participaciones pertenezcan en una proporción superior al 50 % de su capital, desde comienzos del año natural anterior, a la entidad o a la sociedad matriz o a otra sociedad controlada por éstas a efectos del presente artículo».

10 El artículo 3 de la Orden de 1979 establece que la declaración de la sociedad matriz, «firmada asimismo por los representantes de la filial, deberá indicar [...] el número de IVA de las filiales así como la Oficina del [IVA] que tenga competencia para cada una de ellas».

11 Por su parte, el artículo 5, párrafo primero, de la Orden de 1979 establece lo siguiente:

«La entidad o la sociedad matriz que pretenda invocar la presente Orden deberá presentar asimismo las declaraciones anuales de sus filiales en la oficina del [IVA] de su domicilio fiscal. Tales declaraciones, firmadas asimismo por el representante de la entidad o de la sociedad matriz, deberán presentarse asimismo por las filiales, junto con los correspondientes anexos, en la oficina del IVA competente para cada una de ellas. En las declaraciones de la filial, deberá indicarse, junto con el número del IVA que corresponda, la entidad o la sociedad matriz.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

12 El litigio principal versa sobre las declaraciones tributarias correspondientes al año 1990 presentadas por Ampliscientifica, y a los años 1990 y 1991, por Amplifin (en lo sucesivo, «declaraciones controvertidas»). Tanto Ampliscientifica como Amplifin son sociedades italianas creadas dentro del grupo Amplifin, cuya actividad es de investigación y desarrollo de nuevos instrumentos científicos.

13 Ampliscientifica, creada en el mes de febrero de 1989, pertenecía en más del 50 % a Amplaid SpA, la cual era propiedad, a su vez, de Amplifin en un 99 %. Ampliscientifica interrumpió sus actividades durante el año 1993. Amplifin presentó en la Oficina del IVA de Milán la declaración prevista en la Orden de 1979 correspondiente al año 1990, después de haber hecho constar en sus documentos contables una deuda en concepto de IVA que anteriormente tenía que satisfacer Ampliscientifica. Por lo que atañe al año 1991, actuó de la misma forma con otra de sus sociedades filiales que opera en el sector inmobiliario, Ampliare Srl, creada en el mes de noviembre de 1990, lo cual llevó a la transferencia a su favor de un importante crédito de IVA.

14 La Oficina del IVA de Milán consideró que Amplifin no podía presentar las declaraciones controvertidas, dado que el artículo 2 de la Orden de 1979 dispone, por lo que se refiere a la existencia de vínculos que permitan la aplicación de un régimen de liquidación simplificada del IVA, que la relación entre la entidad o la sociedad matriz y sus sociedades filiales deberá existir «desde comienzos del año natural» anterior al de la declaración. Por consiguiente, dicha Oficina procedió a girar varias liquidaciones rectificadas correspondientes a los años 1990 (por lo que atañe a la deuda de Ampliscientifica en materia de IVA) y 1991 (en lo que se refiere al crédito de IVA de Ampliare Srl).

15 Ampliscientifica y Amplifin recurrieron tales liquidaciones ante la Commissione tributaria provinciale di Milano, la cual estimó sus pretensiones en resoluciones separadas de 5 de noviembre de 1996.

16 La Oficina del IVA de Milán interpuso un recurso de apelación ante la Commissione tributaria della Lombardia, la cual estimó su recurso, en dos sentencias de 31 de mayo y 17 de noviembre de 1999, al considerar, fundándose en la Orden de 1979, que Amplifin no había cumplido la condición relativa al período de posesión del capital de las sociedades filiales, por lo cual dicha entidad no estaba facultada aún para presentar las declaraciones controvertidas. Tanto Ampliscientifica como Amplifin recurrieron ante la Corte suprema di cassazione, la cual decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) El artículo 4, apartado 4, [párrafo segundo], de la [Sexta] Directiva, ¿debe interpretarse como una norma no suficientemente precisa, que permite a los Estados miembros aplicar el régimen previsto en la misma en supuestos particulares de vínculos económicos, financieros o jurídicos entre diversas entidades, o como una norma suficientemente precisa, que obliga por

tanto, una vez que el Estado miembro haya decidido adoptar dicho régimen, a declararlo aplicable en todos los casos en que existan los vínculos que allí se describen?

2) Con independencia de la respuesta facilitada a la cuestión anterior, ¿el establecimiento de límites temporales como presupuesto para la aplicación del régimen, en el sentido de que el vínculo debe haber existido durante un período de tiempo relevante, sin que se permita a las entidades interesadas acreditar la existencia de un motivo económico válido para la constitución del vínculo, constituye un medio desproporcionado desde el punto de vista de los objetivos de la Directiva y del respeto del principio de prohibición del abuso de derecho? En todo caso, ¿dicha normativa debe considerarse contraria al principio de neutralidad del IVA?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Primera cuestión*

17 La primera cuestión se basa en la premisa de que la Orden de 1979, al amparo de la cual se habían girado las liquidaciones del IVA que se discuten en el asunto principal, constituye un reconocimiento de la facultad conferida a cualquier Estado miembro por el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva de considerar a varias personas, establecidas dentro del país e independientes desde el punto de vista jurídico, como un único sujeto pasivo del IVA, cuando tales personas se hallen estrechamente relacionadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Dicho de otra forma, la Orden de 1979 constituye, por lo menos parcialmente, una medida de adaptación del Derecho interno al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

18 Sobre este particular, conviene subrayar, en primer lugar, que, según se desprende del propio tenor de esta disposición, no podrá aplicarse la misma más que después de haberse formulado una consulta al Comité consultivo del IVA. Ahora bien, está acreditado que, en el supuesto de la Orden de 1979, la República Italiana no ha formulado la citada consulta.

19 Procede señalar, en segundo lugar, que la aplicación del régimen previsto en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva implica que la normativa nacional adoptada sobre la base de esta disposición permite que las personas, en particular a las sociedades, que se hallen vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, dejen de ser consideradas sujetos pasivos distintos del IVA, para serlo como sujeto pasivo único. De esta forma, cuando un Estado miembro aplica la citada disposición, la persona o las personas sujetas con arreglo a esta misma disposición no podrán ser consideradas como un sujeto pasivo o como varios sujetos pasivos a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2007, Van der Steen, C-355/06, Rec. p. I-8863, apartado 20). De ello se desprende que la asimilación a un sujeto pasivo único excluye que las citadas personas subordinadas continúen haciendo por separado las declaraciones del IVA y sigan siendo consideradas, dentro de su grupo y fuera de él, como sujetos pasivos, dado que tan sólo el sujeto pasivo único está facultado para efectuar las citadas declaraciones.

20 Por lo tanto, el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva presupone necesariamente que, cuando un Estado miembro aplique esta disposición, la normativa nacional que adapte el Derecho interno a ella lo haga de tal forma que el sujeto pasivo sea único y que se conceda tan sólo un número de IVA para el grupo. Sobre este particular, debe indicarse que la circunstancia de no haberse hecho referencia en la Sexta Directiva expresamente al número individual de identificación en el IVA, más que con motivo de la introducción de su artículo 28 *nonies* [del cual ha surgido el nuevo artículo 22, apartado 1, letras c) a e)] por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 376, p. 1), es decir, con posterioridad a los ejercicios fiscales que se discuten en el asunto principal, no puede dejar de tener una cierta

incidencia sobre la consideración precedente, ya que la utilización de un número semejante deriva de la necesidad, tanto para los operadores económicos como para los servicios fiscales de los Estados miembros, de identificar con certeza a los autores de las operaciones sujetas al IVA. De esta forma, las precisiones establecidas en el citado artículo 28 *nonies* no hacen sino confirmar una norma existente con anterioridad, inherente al correcto funcionamiento del sistema común del IVA.

21 Por consiguiente, la adaptación de un Derecho interno al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe distinguirse de la creación de un régimen de declaración y de pago simplificados del IVA que permita, en particular, a las sociedades de un mismo grupo seguir siendo sujetos pasivos distintos, aun cuando pueda figurar el IVA en la contabilidad de la sociedad matriz.

22 A la luz de estas consideraciones y del parecer manifestado por el Gobierno italiano, tanto durante la vista como en su escrito dirigido a la Comisión el 24 de julio de 2003, en el marco del procedimiento de infracción nº 2002/5456, según el cual la Orden de 1979 no constituye una medida de adaptación del Derecho interno al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, el órgano jurisdiccional remitente deberá dilucidar si la normativa nacional aplicable a las declaraciones controvertidas responde a los criterios recordados en los apartados 19 y 20 de la presente sentencia, debiendo subrayarse que, si éste hubiera de ser el caso, supondría una adaptación del Derecho interno llevada a cabo contraviniendo la exigencia procesal establecida en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, a saber, la consulta al Comité consultivo del IVA.

23 Procede, pues, responder a la primera cuestión que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva es una norma cuya aplicación por un Estado miembro requiere la previa consulta por este último al Comité consultivo del IVA y la aprobación de una normativa nacional que permita que las personas, en particular las sociedades establecidas en el interior del país e independientes desde el punto de vista jurídico, aunque estrechamente vinculadas entre sí en los planos financiero, económico y de organización, dejen de ser consideradas sujetos pasivos distintos del IVA para ser consideradas como un sujeto pasivo único, titular exclusivo de un número de identificación individual para el citado impuesto y, por lo tanto, único en poder efectuar las declaraciones del IVA. Incumbe al juez nacional comprobar si una normativa nacional, como la que se discute en el asunto principal, cumple tales criterios, debiendo aclararse que, en el supuesto de no formularse una consulta previa al Comité consultivo del IVA, una normativa nacional que se atenga a dichos criterios constituye una adaptación del Derecho interno que vulnera la exigencia de procedimiento establecida en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

#### *Sobre la segunda cuestión*

24 La segunda cuestión versa, en esencia, sobre el extremo de si el plazo establecido en la Orden de 1979 para permitir a la entidad o a la sociedad matriz efectuar la declaración y el pago del IVA según las normas simplificadas que dicha Orden establece vulnera los principios de proporcionalidad, de prohibición del abuso de derecho y de neutralidad fiscal. Para hallarse en condiciones de acogerse al citado régimen, la entidad o la sociedad matriz deberá poseer más del 50 % de las acciones o participaciones de las personas subordinadas, como las sociedades filiales, desde comienzos del año natural anterior al de la declaración, a más tardar.

25 En primer lugar, por lo que se refiere al principio de neutralidad fiscal, conviene recordar que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA (véase, en particular, la sentencia de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth y Strobel*, C?454/98, Rec. p. I?6973, apartado 59), el cual se opone, por un lado, a que mercancías similares que, por tanto, compiten

entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencias de 11 de junio de 1998, Fischer, C?283/95, Rec. p. I?3369, apartados 21 y 27, así como de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia, C?481/98, Rec. p. I?3369, apartado 22), y, por otro lado, a que unas operaciones económicas similares, que por consiguiente, compiten entre sí, sean tratadas de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA (sentencias de 23 de octubre de 2003, Comisión/Alemania, C?109/02, Rec. p. I?12691, apartado 20; de 16 de septiembre de 2004, Cimber Air, C?382/02, Rec. p. I?8379, apartado 24, y de 18 de octubre de 2007, Navicon, C?97/06, Rec. p. I?0000, apartado 21).

26 Pues bien, una normativa nacional que se limite a dispensar un trato distinto a los sujetos pasivos que pretendan optar por un régimen de declaración y de pago simplificados del IVA, según si las personas de que se trate guardan una relación capitalista precisa cuya antigüedad sea inferior o superior a la mencionada en el apartado 24 de la presente sentencia, se aplica de la misma forma a todos los operadores económicos, tanto si se hallan en una situación de competencia o no respecto a sus operaciones o sus productos. El principio de neutralidad fiscal no se opone a una normativa semejante, por la que se lleve a cabo una distinción objetivamente justificada con el fin de comprobar la realidad económica de la operación jurídica que permite utilizar la declaración y el pago simplificados del IVA. Según se ha recordado en el apartado 22 de la presente sentencia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si la normativa nacional aplicable a las declaraciones controvertidas constituye un régimen de esas características.

27 A continuación, por lo que atañe al principio de prohibición del abuso de derecho, debe recordarse que pretende, en particular en el ámbito del IVA, que el Derecho comunitario no pueda extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario (sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C?255/02, Rec. p. I?1609, apartados 69 y 70).

28 De esta forma, dicho principio lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Rec. p. I?7995, apartado 55).

29 Debe señalarse, además, que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva (sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 71).

30 Sobre este particular, es forzoso reconocer que no vulnera el principio de prohibición del abuso de derecho una normativa nacional como la que se discute en el asunto principal, la cual exige a los operadores económicos que acrediten, mediante una cierta continuidad de sus actividades y de sus operaciones, que la utilización de un régimen de declaración y de pago simplificados del IVA no sea el fruto de la intención exclusiva de lograr una ventaja fiscal, en particular haciendo figurar en la contabilidad de la entidad o de la sociedad matriz una deuda o un crédito de IVA, lo que tendría como efecto, en el primer caso, disminuir su resultado imponible y, en el segundo caso, concederle un haber inmediato frente a la Administración tributaria, sino que sea resultado de una elección económica a más largo plazo.

31 Para terminar, por lo que atañe al principio de proporcionalidad, debe considerarse que una normativa nacional en la que se fija, a semejanza de la Orden de 1979, un plazo de entre uno y dos años para que los sujetos pasivos puedan efectuar la declaración y el pago del IVA, con arreglo a normas simplificadas, se atiene al principio de proporcionalidad, habida cuenta del

objetivo que se persigue de luchar contra el fraude y los montajes jurídicos ficticios. Conviene señalar, a este respecto, que la inexistencia de un plazo habría podido tener, antes bien, como consecuencia, permitir la realización de unas operaciones puntuales que justificaran la constitución *ad hoc* de una estructura jurídica. Ahora bien, una normativa nacional semejante podría favorecer los abusos y los fraudes cuya prevención es precisamente uno de los objetivos perseguidos por la legislación comunitaria (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de junio de 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04, Rec. p. I-5381, apartados 42 y 43, así como de 13 de diciembre de 2007, BATIG, C-374/06, Rec. p. I-0000, apartado 39).

32 Procede, pues, responder a la segunda cuestión que el principio de neutralidad fiscal no se opone a una normativa nacional que se limite a dispensar un trato distinto a los sujetos pasivos que opten por un régimen de declaración y de pago simplificados del IVA en función de que la entidad o sociedad matriz posea más del 50 % de las acciones o participaciones de las personas subordinadas desde, como mínimo, el comienzo del año natural anterior al de la declaración, o, por el contrario, no cumpla tales condiciones más que con posterioridad a la citada fecha. Incumbe al juez nacional comprobar si una normativa nacional, como la controvertida en el asunto principal, constituye un régimen de esas características. Por otra parte, ni el principio de prohibición del abuso de derecho ni el principio de proporcionalidad se oponen a una normativa de esa índole.

### **Costas**

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

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

1) **El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, es una norma cuya aplicación por un Estado miembro requiere la previa consulta por este último al Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido y la aprobación de una normativa nacional que permita que las personas, en particular las sociedades establecidas en el interior del país e independientes desde el punto de vista jurídico, aunque estrechamente vinculadas entre sí en los planos financiero, económico y de organización, dejen de ser consideradas sujetos pasivos distintos del impuesto sobre el valor añadido para ser consideradas como un sujeto pasivo único, titular exclusivo de un número de identificación individual para el citado impuesto y, por lo tanto, único en poder efectuar las declaraciones del impuesto sobre el valor añadido. Incumbe al juez nacional comprobar si una normativa nacional, como la que se discute en el asunto principal, cumple tales criterios, debiendo aclararse que, en el supuesto de no formularse una consulta previa al Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido, una normativa nacional que se atenga a dichos criterios constituye una adaptación del Derecho interno que vulnera la exigencia de procedimiento establecida en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388.**

2) **El principio de neutralidad fiscal no se opone a una normativa nacional que se limite a dispensar un trato distinto a los sujetos pasivos que opten por un régimen de declaración y de pago simplificados del impuesto sobre el valor añadido, en función de que la entidad o sociedad matriz posea más del 50 % de las acciones o participaciones de las personas subordinadas desde, como mínimo, el comienzo del año natural anterior al de la declaración, o, por el contrario, no cumpla tales condiciones más que con posterioridad a la citada fecha. Incumbe al juez nacional comprobar si una normativa nacional, como la**

**controvertida en el asunto principal, constituye un régimen de esas características. Por otra parte, ni el principio de prohibición del abuso de derecho ni el principio de proporcionalidad se oponen a una normativa de esa índole.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: italiano.