

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 9 de abril de 2013 (*)

«Incumplimiento de Estado – Fiscalidad – Directiva 2006/112/CE – Artículos 9 y 11 – Legislación nacional que permite la inclusión de personas que no son sujetos pasivos en un grupo de personas que pueden ser consideradas como un solo sujeto pasivo del IVA»

En el asunto C-85/11,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento en virtud del artículo 258 TFUE, interpuesto el 24 de febrero de 2011,

Comisión Europea, representada por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

e

Irlanda, representada por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por la Sra. G. Clohessy, SC, y el Sr. N. Travers, BL, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

apoyada por:

República Checa, representada por los Sres. M. Smolek y T. Müller, en calidad de agentes,

Reino de Dinamarca, representado inicialmente por el Sr. C. Vang, posteriormente por la Sra. V. Pasternak Jørgensen, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

República de Finlandia, representada por la Sra. H. Leppo y el Sr. S. Hartikainen, en calidad de agentes,

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado por la Sra. H. Walker, en calidad de agente, asistida por la Sra. M. Hall, Barrister,

partes coadyuvantes,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, el Sr. K. Lenaerts, Vicepresidente, los Sres. A. Tizzano y J. Malenovský, la Sra. M. Berger y el Sr. E. Jarašiūnas (Ponente), Presidentes de Sala, y los Sres. E. Juhász, J.-C. Bonichot, M. Safjan y D. Šváby y la Sra. A. Prechal, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 5 de septiembre de 2012;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de noviembre de 2012;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que Irlanda ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 9 y 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 L 347, p. 1, en lo sucesivo, «Directiva IVA»), al permitir que personas que no son sujetos pasivos sean miembros de un grupo de personas consideradas como un solo sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, respectivamente, «grupo IVA» e «IVA»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

2 En el título III de la Directiva IVA, rubricado «Sujetos pasivos», figuran los artículos 9 a 13 de ésta.

3 A tenor del artículo 9 de esa Directiva:

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

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

2. Además de las personas contempladas en el apartado 1, tendrá la consideración de sujeto pasivo toda persona que efectúe con carácter ocasional la entrega de un medio de transporte nuevo expedido o transportado con destino al adquiriente por el vendedor, por el adquiriente o por su cuenta, fuera del territorio de un Estado miembro pero en el territorio de la Comunidad.»

4 El artículo 10 de la misma Directiva precisa que la condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente 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 Directiva IVA dispone:

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

órdenes financiero, económico y de organización.

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 El artículo 12 de esa Directiva prevé que los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9, y en especial la entrega de un edificio o de un terreno edificable.

7 Según el artículo 13 de la Directiva IVA, los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán en principio la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas.

El Derecho irlandés

8 El artículo 15 de la Ley consolidada del impuesto sobre el valor añadido de 2010 (Value-Added Tax Consolidation Act 2010), que recogió en sustancia las disposiciones del artículo 8, apartado 8, de la Ley del impuesto sobre el valor añadido de 1972 (Value Added Tax Act 1972), según su modificación, establece:

«(1) Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2, cuando se acredite ante la Administración tributaria que dos o más personas establecidas en el territorio nacional, de las cuales al menos una es un sujeto pasivo, están firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización y se considere necesario o conveniente que así se haga en aras de una eficiente y eficaz gestión del impuesto (incluida la recaudación), la Administración tributaria podrá, a los efectos de esta ley, bien a solicitud de dichas personas o por otro motivo:

(a) considerar a dichas personas como un solo sujeto pasivo mediante comunicación por escrito [...], estimando que dichas personas son miembros [de un grupo IVA] mientras les sea aplicable este apartado, si bien el artículo 65 será aplicable con respecto a cada uno de los miembros del grupo [IVA], y

(i) designando a una de esas personas, a quien la Administración tributaria se lo notificará como corresponda, responsable de cumplir las disposiciones de esta Ley por todo el grupo [IVA], y

(ii) determinándose según corresponda todos los derechos y obligaciones derivados de esta Ley en relación con las operaciones del grupo [IVA],

Así como

(b) hacer solidariamente responsable a cada persona del grupo [IVA] del cumplimiento de esta Ley y de los reglamentos (incluidas las disposiciones que exigen el pago del impuesto) aplicables a cada una de estas personas, sometiéndola a las sanciones previstas en esta Ley a las que estarían sujetas dichas personas si cada una de ellas fuese responsable del pago a la Administración tributaria del importe total de la deuda tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en este artículo, respecto de cada una de ellas.»

El procedimiento administrativo y el procedimiento ante el Tribunal de Justicia

9 El 23 de septiembre de 2008 la Comisión envió a Irlanda un escrito de requerimiento en el

que advertía a ese Estado miembro de la posible incompatibilidad con los artículos 9 y 11 de la Directiva IVA del artículo 8, apartado 8, de la Ley del impuesto sobre el valor añadido de 1972, según su modificación, en virtud del cual podían formar parte de un grupo IVA personas que no son sujetos pasivos, como prevé en la actualidad el artículo 15 de la Ley consolidada del impuesto sobre el valor añadido. Conforme al artículo 226 CE, instaba a ese Estado miembro a presentar sus observaciones.

10 En su escrito de respuesta de 23 de enero de 2009 las autoridades irlandesas afirmaron que las disposiciones nacionales en cuestión eran compatibles con la Directiva IVA.

11 Insatisfecha con esa respuesta, la Comisión emitió el 23 de noviembre de 2009 un dictamen motivado, al que respondió Irlanda el 27 de enero de 2010, manifestando que mantenía la posición expresada en su respuesta al escrito de requerimiento.

12 En estas circunstancias la Comisión decidió interponer el presente recurso.

13 Por autos del Presidente del Tribunal de Justicia de 4 de julio y de 27 de septiembre de 2011, se admitió la intervención de la República Checa, del Reino de Dinamarca y de la República de Finlandia por un lado, y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte por otro, en apoyo de las pretensiones de Irlanda.

14 Con un escrito de 27 de enero de 2012 Irlanda solicitó que el asunto se atribuyera a la Gran Sala, con fundamento en el artículo 16, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Sobre el recurso

Sobre la admisibilidad

Alegaciones de las partes

15 Irlanda solicita con carácter principal que se declare inadmisibile le recurso. Alega en ese sentido que el objeto de la demanda es más amplio que la imputación formulada por la Comisión en el procedimiento administrativo. En efecto, mientras que en el escrito de requerimiento y en el dictamen motivado la Comisión le había reprochado permitir que personas que no eran sujetos pasivos se unieran a un grupo IVA, en este proceso le reprocha permitir que esas personas sean miembros de un grupo de esa clase, lo que implica que no sólo es necesario regular y controlar la constitución de los grupos IVA autorizados ya existentes, sino además ejercer un control permanente de éstos para asegurarse de que sus miembros podrían seguir siendo considerados individualmente como sujetos pasivos, si sus actividades se examinaran por separado.

16 La Comisión rebate en su réplica esta excepción de inadmisibilidad alegando que siempre había manifestado que la referencia a las «personas» contenida en el artículo 11 de la Directiva IVA sólo comprende a los sujetos pasivos, de lo que se deduce que las personas que no sean sujetos pasivos no pueden ser miembros de un grupo IVA. Además, si el Tribunal de Justicia juzgara que la Comisión ha ampliado el objeto del procedimiento, la inadmisibilidad sería sólo parcial.

Apreciación del Tribunal de Justicia

17 Según reiterada jurisprudencia el objeto de un recurso interpuesto al amparo del artículo 258 TFUE está circunscrito por el procedimiento administrativo previsto por dicha disposición. Por lo tanto, el recurso debe basarse en los mismos motivos y alegaciones que el dictamen motivado. No obstante, esta exigencia no puede llegar a imponer en todos los supuestos una coincidencia

perfecta entre las imputaciones formuladas en el dictamen motivado y las pretensiones del recurso, siempre que el objeto del litigio, tal como se define en el dictamen motivado, no se haya ampliado ni modificado (véanse en particular las sentencias de 11 de julio de 2002, Comisión/España, C-139/00, Rec. p. I-6407, apartados 18 y 19, y de 18 de noviembre de 2010, Comisión/Portugal, C-458/08, Rec. p. I-11599, apartados 43 y 44).

18 En el presente caso, aunque la Comisión haya empleado los términos «to be members of a VAT group» (ser miembros de un grupo IVA) en las pretensiones de su recurso, mientras que había utilizado los términos «to join a VAT group» (integrarse en un grupo IVA) al enunciar la imputación en el dictamen motivado, ello no modificó en nada el objeto del litigio definido en éste. En efecto, la diferencia entre esas expresiones carece de incidencia en el contenido del incumplimiento alegado, que según se expone tanto en la demanda como en el dictamen motivado consiste en que la legislación irlandesa de transposición de la Directiva IVA permite la inclusión de personas que no son sujetos pasivos en un grupo IVA, infringiendo a juicio de la demandante los artículos 9 y 11 de esa Directiva.

19 Por consiguiente, se debe desestimar la excepción de inadmisibilidad aducida por Irlanda.

Sobre el fondo

Alegaciones de las partes

20 En apoyo de su recurso la Comisión mantiene que el artículo 11 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que las personas que no son sujetos pasivos no pueden ser incluidas en un grupo IVA.

21 Afirma en efecto que el artículo 11 de la Directiva IVA ofrece la posibilidad de considerar a varias personas, conjuntamente, como un solo sujeto pasivo, siempre que cada una de ellas sea sujeto pasivo del IVA a título individual. Ese artículo constituye una excepción a la regla general que dispone que cada sujeto pasivo debe ser tratado como una entidad diferente para la aplicación de las reglas del IVA. Por tanto, debe ser interpretado en sentido estricto. Aunque es cierto que ese artículo se refiere a las «personas», el hecho de que las personas incluidas en un grupo IVA deben ser tratadas como «un solo» sujeto pasivo implica que cada miembro de ese grupo debe ser él mismo un sujeto pasivo. De igual modo, el concepto de «agrupación» implica que las personas interesadas pertenezcan a la misma categoría a efectos del sistema común del IVA.

22 Por otro lado, según la Comisión, si el término «personas» se entendiera como referido a toda persona sin restricción, un grupo IVA podría estar integrado en su totalidad por personas que no son sujetos pasivos, lo que sería contrario al sistema común del IVA.

23 La interpretación por la Comisión del artículo 11 de Directiva IVA es coherente además con el objetivo de ésta, que según resulta de la exposición de motivos de la propuesta que llevó a la adopción 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»), es permitir una simplificación administrativa para los contribuyentes y la Administración tributaria, por un lado, y, por otro, evitar los abusos, impidiendo que las personas que no son realmente entidades empresariales independientes sean tratadas como sujetos pasivos diferentes. En efecto, la inclusión de personas que no son sujetos pasivos en un grupo IVA no permitiría una simplificación administrativa ni la prevención de los abusos.

24 Ni la redacción del artículo 11 de la Directiva IVA ni los documentos preparatorios de ésta indican que esa disposición se propusiera modificar el concepto de «sujeto pasivo» y extender los derechos y las obligaciones de los sujetos pasivos a otras personas. Pues bien, según la Comisión ése sería el resultado si pudieran integrarse en un grupo IVA personas que no son sujetos pasivos ya que, al considerarse inexistentes a efectos del IVA las adquisiciones realizadas dentro de ese grupo, ello permitiría entregar bienes o prestar servicios a personas que no son sujetos pasivos sin facturar el IVA, por un lado, y, por otro, que el grupo de que se trata recuperase el IVA soportado por las entregas realizadas a dichas personas, lo que daría lugar a una pérdida neta de IVA y sería contrario al sistema común del IVA.

25 Por tanto, a juicio de la Comisión no debe acogerse una interpretación literal del artículo 11 de la Directiva IVA, sino entender éste a la luz de su contexto inmediato, a saber el título III de la Directiva IVA y en particular su artículo 9, que define al «sujeto pasivo» como toda persona que realice una actividad económica, por una parte, y conforme al sistema de esa Directiva, de forma más general, por otra parte.

26 Aunque el Tribunal de Justicia no haya tenido aún ocasión de pronunciarse sobre la cuestión planteada en este asunto, el criterio de la Comisión tiene un apoyo indirecto en el apartado 19 de la sentencia de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin (C-162/07, Rec. p. I-4019), y en las conclusiones del Abogado General Van Gerven en el asunto que dio lugar a la sentencia de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Rec. p. I-3111).

27 Refutando todos esos argumentos, Irlanda afirma que la interpretación del artículo 11 de la Directiva IVA que propugna la Comisión no es compatible con su sentido literal. El empleo de la palabra «persons» (personas) en la versión en lengua inglesa, y no del término «taxable persons» (sujetos pasivos), nace de una elección deliberada del legislador de la Unión. La tesis expuesta en el dictamen motivado según la que el término «taxable» se omitió para evitar una repetición no es verosímil, atendiendo al hecho de que cuando se adoptó esa Directiva la palabra «any» fue añadida en la versión en lengua inglesa de ésta entre la expresión «single taxable person» y la palabra «persons».

28 El objeto del artículo 11 de la Directiva IVA es permitir que los Estados miembros consideren como un solo sujeto pasivo a varias personas siempre que concurren ciertos requisitos mínimos, lo que implica una apreciación por parte de esos Estados. Ese sujeto pasivo único sólo existe a efectos de aplicar las reglas del IVA si realiza una actividad económica, conforme al artículo 9 de la misma Directiva, que establece una definición general del sujeto pasivo. En contra de lo aducido por la Comisión, el artículo 11 de la Directiva IVA, dentro de su título III, no se manifiesta en absoluto como una excepción a esa definición. Además, el concepto de «agrupación» no puede dar soporte a una interpretación de dicho artículo 11, porque no figura en el texto de éste, y las personas a las que se refiere esa disposición no forman un grupo, sino que dejan de existir individualmente a efectos de la gestión del IVA, pasando a ser un solo sujeto pasivo.

29 Aun cuando un grupo IVA pueda incluir a varias personas que no son sujetos pasivos, según Irlanda ello no significa que un Estado miembro esté facultado para considerar como un solo sujeto pasivo a un grupo integrado exclusivamente por tales personas, lo que no tendría sentido alguno, y está excluido por la legislación irlandesa.

30 Irlanda se opone a la afirmación por la Comisión de que la interpretación que ésta propugna del artículo 11 de la Directiva IVA es coherente con los objetivos de ese artículo. Observa que, aunque la simplificación administrativa y la lucha contra los abusos están entre esos objetivos, no son las únicas razones que sustentan el citado artículo, como se deduce del párrafo segundo de

éste. En cualquier caso los objetivos pretendidos no permiten determinar cómo se ha de interpretar el término «personas». En contra de lo que mantiene la Comisión, en algunas circunstancias el hecho de incluir a personas que no son sujetos pasivos en un grupo IVA podría ser no sólo compatible con la simplificación administrativa y la prevención de los abusos sino también necesario para esos fines.

31 Irlanda considera infundado el argumento de la Comisión según el cual el concepto de «sujeto pasivo» no puede ampliarse, ya que el hecho de permitir que una persona que no sea sujeto pasivo forme parte de un grupo IVA, al igual que el hecho de permitir que un sujeto pasivo que no realiza entregas gravadas forme parte de tal grupo, no modifica el alcance de ese concepto. Si en algunas circunstancias el artículo 11 de la Directiva IVA puede tener el efecto de ampliar los derechos y las obligaciones de un miembro de un grupo IVA, ello constituye en realidad el objeto mismo de esa disposición, a saber, el trato fiscal único de todas las personas que forman parte de un grupo IVA debidamente autorizado. Además, el párrafo segundo del artículo 11 de la Directiva IVA permite que los Estados miembros adopten medidas contra el fraude y la evasión fiscales que un grupo IVA pudiera llevar a cabo.

32 Irlanda añade que, una vez autorizado el grupo IVA, la entidad que no era sujeto pasivo queda incluida en él por lo que atañe al IVA, al tiempo que sigue siendo jurídicamente independiente a cualquier otro efecto. Señala que es cierto que no se percibirá el IVA cuando esa entidad reciba bienes o servicios de otro miembro de ese grupo, pero sus actividades no económicas se tendrán en cuenta cuando se haya de determinar el derecho a deducción de ese grupo, de igual modo que si la empresa se hubiera estructurado como una persona única. El hecho de no permitir que una persona que no sea sujeto pasivo, como una sociedad holding por ejemplo, sea miembro de un grupo IVA equivaldría, según esa parte, a denegar el derecho a deducción a causa de la forma en que la entidad está estructurada en relación con el Derecho de sociedades.

33 Finalmente, Irlanda señala que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no aporta apoyo alguno a la interpretación que la Comisión hace del artículo 11 de la Directiva IVA, en contra de lo alegado por ésta.

34 Al igual que Irlanda, la República Checa, el Reino de Dinamarca, la República de Finlandia y el Reino Unido consideran que ni los términos y los objetivos del artículo 11 de la Directiva IVA, ni el sistema común del IVA ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia dan soporte al criterio de la Comisión.

Apreciación del Tribunal de Justicia

35 Con carácter preliminar, debe recordarse que, para determinar el alcance de una disposición de Derecho comunitario, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y sus finalidades (sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rec. p. I-10567, apartado 23 y la jurisprudencia citada).

36 En el presente asunto, del texto del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva IVA resulta que ésta permite a cada Estado miembro considerar como un solo sujeto pasivo a varias personas cuando estén establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro, y aun siendo jurídicamente independientes se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Según su redacción, ese artículo no somete su aplicación a otras condiciones, y en particular a la de que las referidas personas hayan podido tener ellas mismas, individualmente, la condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA. Al emplear la palabra «personas» y no los términos «personas sujetos pasivos», no establece distinción entre personas sujetos pasivos y personas que no sean sujetos pasivos.

37 Es oportuno observar que el artículo 11 de la Directiva IVA procede del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. Ahora bien, mientras que el punto 2 del anexo A de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido, (DO 1967, 71, p. 1303, EE 09/01, p. 6), que introdujo en el Derecho de la Unión el concepto de grupo IVA, permitía a los Estados miembros «no considerar como sujetos [pasivos] autónomos, sino como un solo sujeto pasivo», a las personas vinculadas entre sí a través de relaciones económicas, financieras y de organización interna, la expresión «como sujetos [pasivos] autónomos» fue omitida en la redacción del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

38 Por otro lado, mientras que la formulación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se recogió en términos similares en la mayoría de las versiones lingüísticas del artículo 11 de la Directiva IVA, en la versión en lengua inglesa de ese artículo fue añadido el término «any» (todas), de manera que el pasaje pertinente de esa disposición está así redactado: «[...] each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State [...]» (cada Estado miembro quedará facultado para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país).

39 De esas modificaciones sucesivas en la redacción no se deduce que, al adoptar la Sexta Directiva y después la Directiva IVA, el legislador de la Unión tuviera la intención de excluir que personas que no son sujetos pasivos puedan estar integradas en un grupo IVA, ni que la palabra «personas» se empleara en lugar de los términos «personas sujetos pasivos» para evitar una repetición. El hecho de que otras disposiciones de la Directiva IVA, que no forman parte del título III de ésta dedicado al concepto de «sujeto pasivo», utilicen el término «personas» para designar a las personas sujetos pasivos no puede conducir a una apreciación diferente, porque ese término se emplea en un contexto diferente del artículo 11 de la Directiva IVA.

40 Hay que observar también que, en contra de lo alegado por la Comisión, de los términos «como un solo sujeto pasivo» no cabe deducir que el artículo 11 de la Directiva IVA se propone exclusivamente permitir que se trate a varios sujetos pasivos como una entidad única, ya que esos términos no guardan relación con una condición de aplicación de ese artículo sino con su resultado, que consiste en considerar a varias personas como un solo sujeto pasivo. Tampoco tiene soporte en la formulación de ese artículo el argumento de la Comisión según el cual éste constituye una excepción a la regla general que dispone que cada sujeto pasivo sea tratado como una entidad diferente, por lo que debe ser interpretado de manera restrictiva, ni el argumento de que el concepto de agrupación implica que las personas que forman parte de ésta pertenezcan todas ellas a la misma categoría, puesto que el término «agrupación» no figura en el referido artículo.

41 En consecuencia, del texto del artículo 11 de la Directiva IVA no se deduce que no puedan

ser incluidas en un grupo IVA personas que no son sujetos pasivos.

42 La Comisión alega no obstante que, más allá de la redacción del artículo 11 de la Directiva IVA, la interpretación de ese artículo que propugna es preceptiva a la luz de su contexto, de sus objetivos y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Por tanto, es preciso examinar si los argumentos expuestos por la Comisión en apoyo de ese criterio demuestran que ese artículo 11 debe ser interpretado en el sentido de que no pueden ser incluidas en un grupo IVA personas que no son sujetos pasivos.

43 En primer término hay que observar que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre esta cuestión a la que hace referencia la Comisión no puede ser invocada eficazmente en este caso ya que dicha cuestión no es objeto de las sentencias antes citadas, Polysar Investments Netherlands y Amplisientífica y Amplifin.

44 En segundo término, acerca del contexto del artículo 11 de la Directiva IVA, se ha de señalar que el artículo 9, apartado 1, de ésta contiene una definición general del concepto de «sujeto pasivo». El apartado 2 de ese artículo y los artículos 10, 12 y 13 de la misma Directiva añaden precisiones sobre ese concepto, bien incluyendo o permitiendo que los Estados miembros incluyan a personas que no responden a esa definición general, como las personas que realizan ciertas operaciones de modo ocasional, bien excluyendo a otras personas, como los trabajadores por cuenta ajena o las entidades públicas. Por tanto, no cabe deducir del sistema del título III de la Directiva IVA que una persona que no responda a esa definición general esté excluida necesariamente de la categoría de personas a las que se refiere el artículo 11 de ésta.

45 En cuanto a la articulación dentro del título III de la Directiva IVA entre los artículos 9, apartado 1, y 11 de ésta, es necesario constatar que la lectura conjunta de esos artículos no permite concluir, como hace la Comisión, que las personas a las que se refiere ese artículo 11 deben responder individualmente a la definición general del sujeto pasivo enunciada en el artículo 9, apartado 1, de esa Directiva. En efecto, como mantienen Irlanda y los coadyuvantes, la puesta en relación de ambas disposiciones no excluye que sean esas personas, consideradas conjuntamente, que estén firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, quienes deben responder colectivamente a la referida definición.

46 Por consiguiente, no pueden prosperar los argumentos de la Comisión según los cuales, atendiendo al contexto del artículo 11 de la Directiva IVA, éste debe interpretarse en el sentido de que no pueden ser incluidas en un grupo IVA personas que no son sujetos pasivos.

47 En tercer lugar, respecto a los objetivos perseguidos por el artículo 11 de la Directiva IVA, de la motivación de la propuesta que condujo a la adopción de la Sexta Directiva [COM(73) 950] se deduce que, al adoptar el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de ésta, al que sustituyó el referido artículo 11, el legislador de la Unión quiso permitir que los Estados miembros no vincularan sistemáticamente la cualidad 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.

48 Ahora bien, no se advierte que sea contraria a esos objetivos la posibilidad de que los Estados miembros consideren como un sujeto pasivo único a un grupo de personas que incluya a una o varias personas que puedan carecer individualmente de la condición de sujeto pasivo. Por el contrario, como mantienen Irlanda y los coadyuvantes, no se puede excluir que la presencia dentro de un grupo IVA de tales personas contribuya a una simplificación administrativa tanto para ese grupo como para la Administración tributaria y permita evitar algunos abusos, pudiendo ser esa presencia incluso indispensable para esos fines, si sólo ella acredita el vínculo firme en los

órdenes financiero, económico y de organización que debe existir entre las personas que integran dicho grupo para que se les considere como un sujeto pasivo único.

49 Es preciso observar además que, suponiendo que esa misma posibilidad pueda dar lugar a abusos, el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva IVA permite que los Estados miembros adopten todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación del párrafo primero del mismo artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales.

50 En consecuencia, la Comisión no ha demostrado que los objetivos del artículo 11 de la Directiva IVA postulan la interpretación de que no pueden ser incluidas en un grupo IVA personas que no son sujetos pasivos.

51 Por todas las consideraciones expuestas se ha de desestimar el recurso de la Comisión.

Costas

52 En virtud del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte cuyas pretensiones hayan sido desestimadas será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Toda vez que Irlanda ha solicitado la condena en costas de la Comisión, y el recurso de ésta se ha desestimado, procede condenarla en costas. Conforme al artículo 140, apartado 1, del mismo Reglamento, los Estados miembros que intervengan en el litigio cargarán con sus propias costas, por lo que la República Checa, el Reino de Dinamarca, la República de Finlandia y el Reino Unido cargarán con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) decide:

- 1) **Desestimar el recurso.**
- 2) **Condenar en costas a la Comisión Europea.**
- 3) **La República Checa, el Reino de Dinamarca, la República de Finlandia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte cargarán con sus propias costas.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.