

Edición provisional

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL

SRA. MAJA BRKAN

presentadas el 22 de abril de 2026 (1)

Asunto T-268/25

Sampension Livsforsikring A/S

contra

Skatteministeriet

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este, Dinamarca)]

« Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE — Sujetos pasivos — “Grupo a efectos del IVA” — Personas firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización — Medidas para evitar el fraude o la evasión fiscales — Normativa nacional que exige una participación del 100 % a ciertos sujetos pasivos »

Introducción

1. El presente asunto tiene por objeto la interpretación de la Directiva 2006/112/CE (2) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA») y, más en concreto, de las disposiciones relativas al régimen de «grupo a efectos del IVA». La Directiva del IVA confiere a los Estados miembros la posibilidad de autorizar, con arreglo a su legislación nacional, a ciertos sujetos pasivos a constituir tales grupos. Dichos grupos hacen posible que varios sujetos pasivos se reúnan en una entidad fiscal única, lo cual tiene amplios efectos tributarios en materia de IVA.

2. Si bien el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado sobre la interpretación de las citadas disposiciones en varias ocasiones, (3) la presente petición de decisión prejudicial ofrece al Tribunal General la posibilidad de aportar una precisión adicional sobre los requisitos que los Estados miembros pueden exigir para permitir el acceso a un grupo a efectos del IVA. En particular, ha de dilucidarse si los Estados miembros pueden imponer la obligación de poseer una participación del 100 % a ciertas categorías de sujetos pasivos, en concreto para evitar el fraude o la evasión fiscales.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letras a) a c), de la Directiva del IVA, estarán sujetas al IVA determinadas entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes y prestaciones de servicios realizadas «por un sujeto pasivo». En virtud del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, serán considerados sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

4. 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.»

5. El artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA se corresponde con el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva 77/388/CEE (4) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), que fue derogada y sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por la Directiva del IVA. La disposición prevista en el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA fue introducida mediante el artículo 4, apartado 4, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, que fue incorporado a esta última por la Directiva 2006/69/CE. (5)

Derecho danés

6. El artículo 11 de la Directiva del IVA fue transpuesto al Derecho danés mediante el artículo 47, apartado 4, de la *momsloven* (Ley del IVA), introducido por la Ley n.º 375 de 18 de mayo de 1994 y que tiene el siguiente tenor:

«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) posee directa o indirectamente la totalidad del capital de la otra u otras personas (por ejemplo, filiales o subfiliales) incluidas en el grupo que solicita el registro conjunto [...]».

7. En virtud del artículo 47, apartado 1, primera frase, de la Ley del IVA, están obligados a presentar una declaración de registro los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes y prestaciones de servicios. Sin embargo, conforme al artículo 47, apartado 1, segunda frase, punto 1,

de la Ley del IVA, esa obligación «no se aplicará a las entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas en virtud del artículo 13» de la citada Ley.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8. El litigio principal, entre la sociedad Sampension Livsforsikring A/S y el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda, Dinamarca), tiene por objeto una decisión de la Skattestyrelsen (Administración Tributaria, Dinamarca) por la que se denegó una solicitud presentada por dicha sociedad relativa al registro conjunto en el IVA con otra sociedad.

9. Más en concreto, Sampension Livsforsikring, compañía de seguros, desea constituir un grupo a efectos del IVA con la sociedad Sampension Administrationssselskab A/S (en lo sucesivo, «sociedad de gestión»), que gestiona dicha compañía aseguradora. La actividad de Sampension Livsforsikring incluye la prestación de servicios financieros exentos de IVA. En el momento de la presentación de la solicitud de registro, el 94 % de la sociedad de gestión era propiedad de Sampension Livsforsikring y el 6 % de dos fondos de pensiones administrados también por la sociedad de gestión.

10. La solicitud de registro conjunto fue denegada por la Administración Tributaria danesa, ya que Sampension Livsforsikring no poseía el 100 % de la sociedad de gestión, requisito establecido en el artículo 47, apartado 4, de la Ley del IVA. Sampension Livsforsikring impugnó la denegación de su solicitud de registro alegando que la citada disposición del Derecho danés era incompatible con el artículo 11 de la Directiva del IVA.

11. En el marco del litigio del que conoce, el Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este, Dinamarca) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia, conforme al procedimiento prejudicial previsto en el artículo 267 TFUE, las cuestiones prejudiciales siguientes:

«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?»

Análisis

12. Con arreglo a la decisión de la Sala del Tribunal General competente para conocer del presente procedimiento, limitaré mis conclusiones a responder a la primera cuestión prejudicial.

13. 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 a personas que ejerzan actividades exentas de IVA o que no desarrollen actividad económica alguna, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, 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.

Consideraciones preliminares

14. Con carácter preliminar, procede observar que la cuestión prejudicial no se refiere a si el artículo 11 de la Directiva del IVA se opone a la norma general prevista en la legislación danesa relativa a los grupos a efectos de IVA, según la cual varios sujetos pasivos que ejerzan exclusivamente actividades sometidas a registro podrán, previa solicitud, registrarse conjuntamente. (6) La cuestión prejudicial versa, más bien, sobre si la citada disposición de la Directiva del IVA se opone al precepto que establece una excepción a esta norma general, que restringe el acceso a un grupo a efectos del IVA únicamente a las personas que ejerzan actividades exentas de IVA o que no ejerzan actividades económicas. (7) En efecto, se exige que estas últimas estén participadas al 100 % por su sociedad matriz, mientras que esa exigencia no se aplica a las demás personas.

15. A continuación, para esclarecer el contexto de esta norma excepcional, considero oportuno precisar los motivos por los que la sociedad Sampension Livsforsikring podría desear constituir un grupo a efectos del IVA con su sociedad de gestión.

16. La sociedad de gestión presta servicios de gestión remunerados a Sampension Livsforsikring. (8) En la situación actual, es decir, sin constituir un grupo a efectos del IVA, la sociedad de gestión debe facturar el IVA correspondiente a esos servicios con arreglo a la legislación danesa de transposición del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA. No obstante, Sampension Livsforsikring no puede deducir íntegramente el IVA soportado por tales servicios, puesto que entre sus actividades se encuentra la prestación de servicios financieros exentos de IVA. (9) En consecuencia, Sampension Livsforsikring ha de soportar definitivamente la carga del IVA en cuestión.

17. Sin embargo, no sucedería lo mismo si Sampension Livsforsikring y su sociedad de gestión pudieran constituir un grupo a efectos del IVA. En tal caso, los servicios de gestión prestados entre esas dos sociedades no estarían sujetos al IVA, dado que un prestador de servicios perteneciente a un grupo a efectos del IVA no puede ser considerado, a título individual, como un sujeto pasivo distinto del sujeto pasivo que constituye el grupo a efectos del IVA. (10) Por consiguiente, el grupo quedaría exento del IVA que gravaba anteriormente los servicios de gestión.

18. Así pues, la primera cuestión prejudicial se refiere, en esencia, a la cuestión de si, y en qué medida, un Estado miembro puede impedir la obtención de tales ventajas fiscales excluyendo de la posibilidad de formar parte de un grupo a efectos del IVA a las personas que ejerzan actividades que no dan derecho a deducir el IVA, salvo si están participadas al 100 % por una sociedad del grupo.

19. Por último, para responder a esta cuestión, conviene, a mi juicio, establecer una distinción estricta entre los párrafos primero y segundo del artículo 11 de la Directiva del IVA. El párrafo primero

de este precepto confiere a los Estados miembros la posibilidad de adoptar una normativa nacional que permita que varias personas independientes desde el punto de vista jurídico se agrupen en un solo sujeto pasivo, siempre que estén establecidas en el territorio del Estado miembro de que se trate y se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Así pues, dicho precepto enuncia los requisitos a los que está supeditada la constitución de un grupo a efectos del IVA, dejando a los Estados miembros un margen de apreciación para establecer las modalidades concretas de tales requisitos en su Derecho nacional. (11)

20. El artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, por su parte, autoriza a un Estado miembro, cuando ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero de esa misma disposición, a adoptar todas las medidas necesarias para luchar contra el fraude o la evasión fiscales. Además, el Tribunal de Justicia declaró que, para la aplicación del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, los Estados miembros, en el marco de su margen de apreciación, podían supeditar la aplicación del régimen de grupo a efectos del IVA a determinadas restricciones con el fin de prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o de luchar contra el fraude o la evasión fiscales, y ello antes de que se introdujera el párrafo tercero de esta disposición, que ha pasado a ser el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA. (12)

21. Así pues, en la aplicación del artículo 11 de la Directiva del IVA, conviene distinguir entre, por un lado, el párrafo primero de dicho artículo, relativo a los requisitos *necesarios* para la constitución de un grupo a efectos del IVA, y, por otro lado, el párrafo segundo de ese mismo precepto, que se refiere a los requisitos *eventuales*, complementarios a los requisitos necesarios establecidos en el párrafo primero, a los que puede supeditarse la creación de ese grupo, con el único objetivo de luchar contra el fraude o la evasión fiscales.

22. Dado que la cuestión prejudicial versa sobre la interpretación tanto del párrafo primero como del párrafo segundo del artículo 11 de la Directiva del IVA, analizaré en primer lugar si la normativa nacional controvertida, que impone un requisito de participación del 100 % a determinados sujetos pasivos, puede encontrar fundamento en el párrafo primero de este artículo y, en particular, en el requisito relativo a un vínculo firme en el orden financiero. A continuación, examinaré la cuestión de si esta disposición nacional puede estar justificada a la luz del párrafo segundo del citado artículo de la Directiva del IVA.

Interpretación del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA, en particular del concepto de «vínculo firme en el orden financiero»

23. De conformidad con el artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA, la constitución de un grupo a efectos de IVA requiere que las personas establecidas en el territorio de un Estado miembro se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Los Estados miembros no disponen de ningún margen de apreciación en cuanto al concepto de «vínculo firme en el orden financiero» que, en el marco de la norma excepcional del Derecho danés, se traduce en la exigencia de una participación del 100 % en el capital; en efecto, el Tribunal de Justicia ha señalado que este concepto debe recibir una interpretación uniforme con el fin de evitar divergencias en la aplicación del régimen de los grupos a efectos del IVA entre un

Estado miembro y otro. (13) Es cierto que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no ha definido aún el concepto de «vínculo firme en el orden financiero», pero es posible deducir de ella que el artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA no permite establecer a nivel nacional un requisito de participación del 100 % para la constitución de un grupo a efectos del IVA.

24. En efecto, en primer lugar, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que el requisito relativo a la existencia de un vínculo firme en el orden financiero no puede interpretarse de manera restrictiva. (14) Pues bien, el requisito de participación del 100 % define dicho vínculo de un modo muy restrictivo, al excluir cualquier nivel de participación que no sea total.

25. En segundo lugar, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se opone a un requisito del Derecho nacional que exija, para acreditar un vínculo en el orden financiero, la posesión de la mayoría de los derechos de voto además de una participación mayoritaria en el capital. (15) Esta jurisprudencia sigue siendo pertinente para la interpretación del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA, por cuanto este precepto ha sustituido al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. Por consiguiente, de dicha jurisprudencia se desprende que una participación mayoritaria en el capital es suficiente para determinar la existencia de un vínculo en el orden financiero en el sentido del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA. (16)

26. En consecuencia, considero que el artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que esta disposición no puede servir de fundamento al requisito de participación del 100 % en el capital que prevé el Derecho danés para que las personas que ejercen actividades exentas de IVA o que no ejercen ninguna actividad económica puedan formar parte de un grupo a efectos del IVA, tal como reconoció el Gobierno danés en la vista oral.

Interpretación del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, en particular del concepto de «lucha contra el fraude y la evasión fiscales»

27. Procede examinar a continuación si el requisito de participación del 100 % en el capital, que se exige a determinados sujetos pasivos en virtud de la norma excepcional del Derecho danés, puede considerarse una medida necesaria, en el sentido del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, que los Estados miembros pueden adoptar para impedir que la constitución de un grupo a efectos del IVA, con arreglo a la legislación nacional de transposición del artículo 11, párrafo primero, de dicha Directiva, haga posible el fraude o la evasión fiscales.

28. Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado, en lo que respecta a la aplicación del régimen de grupo a efectos del IVA, que incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si una medida de Derecho nacional es necesaria y apropiada para lograr los objetivos consistentes en prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o en luchar contra el fraude o la evasión fiscales. (17) Considero que corresponde, sin embargo, al Tribunal General proporcionar al órgano jurisdiccional remitente indicaciones pertinentes para que pueda llevar a cabo esta comprobación en el caso de autos.

29. A este respecto, conviene señalar, en primer lugar, que de la jurisprudencia se desprende que, en virtud del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, los Estados miembros no solo

están autorizados a adoptar medidas administrativas destinadas a combatir el fraude y la evasión fiscales, sino que también pueden restringir la aplicación del régimen de grupo a efectos del IVA, (18) para lo cual se requieren medidas legislativas de ámbito nacional. Por lo tanto, de ello resulta que, en principio, un Estado miembro puede establecer en su legislación requisitos adicionales para la aplicación del régimen de grupo a efectos del IVA, tal como prevé el Derecho danés en el artículo 47, apartado 4, segunda y tercera frases, de la Ley del IVA, siempre que tengan por objeto la lucha contra el fraude o la evasión fiscales y respeten el principio de proporcionalidad.

30. En segundo lugar, deben diferenciarse, a efectos de la aplicación del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, los conceptos de «fraude» y «evasión fiscales», así como el concepto de «abuso» que los Estados miembros también están autorizados a prevenir conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia antes citada. (19) Si bien la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a dicha disposición no distingue claramente entre estos conceptos, (20) la jurisprudencia establece tal distinción en relación con otras normas fiscales del Derecho de la Unión. (21) Además, parece evidente que el legislador de la Unión no emplea los términos evasión y abuso como sinónimos, tal como se desprende del distinto uso que se hace de ellos en diversas disposiciones del Derecho tributario de la Unión. (22)

31. A este respecto, en primer lugar, es bastante evidente que un requisito de participación en el capital como el impuesto por el Derecho danés a las personas que ejercen una actividad exenta de IVA o una actividad no económica no puede constituir una medida contra el fraude fiscal. En efecto, el fraude fiscal es una actividad ilegal. (23) Así resulta en particular del artículo 325 TFUE, apartado 1, que obliga a los Estados miembros a combatir el fraude en el IVA (24) y «toda actividad ilegal». (25) Pues bien, la normativa danesa en cuestión no persigue luchar contra una actividad ilegal, sino limitar el ámbito de aplicación del régimen de grupo a efectos del IVA con el fin, según la información facilitada por el Gobierno danés, de reducir las ventajas fiscales que se derivan de él. En consecuencia, dicha disposición nacional no persigue el objetivo de luchar contra el fraude fiscal.

32. Por lo que respecta, en segundo lugar, a la evasión fiscal, es preciso constatar que ni el Tribunal de Justicia ni el Tribunal General han definido hasta ahora este concepto en relación con el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA. Por consiguiente, con objeto de dilucidar si una normativa como la legislación danesa controvertida persigue evitar la evasión fiscal, es crucial definir primero este concepto. Para determinar el alcance de una disposición del Derecho de la Unión hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y su finalidad. (26)

La expresión «evasión fiscal»

33. En primer lugar, del sentido literal de la expresión «evasión fiscal» se desprende que implica una disminución del importe del impuesto devengado o pagado.

34. No obstante, es evidente que no toda disminución del importe del impuesto devengado o pagado puede calificarse de evasión fiscal, so pena de ampliar este concepto a operaciones legítimas que claramente no están comprendidos en él. Así sucede, por ejemplo, con el simple cese de una actividad sujeta al impuesto o con la reducción del precio de un producto ofrecido, que tiene

como consecuencia que el sujeto pasivo pague menos IVA a raíz de la operación. Por lo tanto, es preciso determinar qué ventajas fiscales constituyen una «evasión fiscal».

35. En mi opinión, no puede extraerse ninguna conclusión definitiva a este respecto de una interpretación literal. En efecto, los términos empleados en las distintas versiones lingüísticas no parecen tener un contenido claramente delimitado. (27)

36. Por consiguiente, la interpretación literal del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA no permite definir con precisión el concepto de «evasión fiscal».

Génesis del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA

37. A continuación, debe señalarse que la génesis del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA no ofrece ninguna indicación acerca de la finalidad exacta de la posibilidad que esta disposición confiere a los Estados miembros de luchar, en particular, contra la evasión fiscal.

38. Este precepto fue introducido por el artículo 1, punto 1, de la Directiva 2006/69, que añadió un tercer párrafo al artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva. Según el considerando 2 de la Directiva 2006/69, los Estados miembros deben poder adoptar disposiciones «a fin de garantizar que las medidas brindadas por la [Sexta Directiva] en materia de determinación del sujeto pasivo [...] no se utilicen para evadir y evitar el pago del impuesto».

39. La Comisión, al proponer la obligación de los Estados miembros de garantizar que el establecimiento de un régimen de grupo a efectos del IVA no lleve aparejados «inconvenientes ni ventajas indebidos para los sujetos pasivos», pretendía contribuir a que los Estados miembros evitaran las «situaciones injustas» que pudieran derivarse de la aplicación de esas normas. (28) Sin embargo, de la propuesta de la Directiva 2006/69 no se desprende en qué circunstancias ha de considerarse que tales ventajas o situaciones son indebidas. La Comisión se limitó, al parecer, a seguir la iniciativa de los Estados miembros, pues subraya, en la motivación de dicha propuesta, que el régimen de grupo a efectos del IVA podría, «en opinión de los Estados miembros», aprovecharse para eludir el pago del IVA. (29)

40. El resto del procedimiento legislativo que condujo a la adopción de la Directiva 2006/69 tampoco aclara el tipo de ventajas que el legislador pretendía evitar al introducir esta disposición. Ni el Parlamento (30) ni el Comité Económico y Social (31) abordaron la cuestión del tipo de ventajas fiscales que el concepto de «evasión fiscal» debe abarcar. Además, no existe ningún otro documento oficial sobre esta cuestión, en particular en lo que atañe al motivo por el que el Consejo modificó la propuesta de la Comisión para utilizar los conceptos de «fraude o evasión fiscales» en lugar de los de «inconvenientes [o] ventajas indebidas».

41. Por lo tanto, la génesis de la disposición no aporta elementos que permitan definir el concepto de «evasión fiscal» en el sentido del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA.

Contexto

42. Habida cuenta de lo anterior, es preciso analizar el contexto en el que se sitúa el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA. A este respecto, procede señalar que varias disposiciones

de la Directiva del IVA (32) y del Derecho tributario de la Unión (33) facultan a los Estados miembros para adoptar medidas encaminadas a prevenir la evasión fiscal. A mi juicio, debe adoptarse una interpretación uniforme del concepto de evasión fiscal que pueda aplicarse no solo en todo el ámbito del IVA, en el que la coherencia interna de la Directiva aboga específicamente a favor de tal interpretación, sino que pueda extenderse igualmente a otros ámbitos tributarios en los que existan normas de la Unión, como las Directivas antes mencionadas relativas a los impuestos sobre sociedades o los impuestos especiales.

43. Habida cuenta de las normas de Derecho tributario de la Unión que también emplean el concepto de «evasión fiscal», se desprende, en primer lugar, de la jurisprudencia relativa a la interpretación del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, (34) que la intención del sujeto pasivo en una operación que genera una ventaja fiscal carece de pertinencia para la definición del concepto de «evasión fiscal». (35) En efecto, conforme a esa jurisprudencia, si bien la intención del sujeto pasivo constituye un elemento esencial del concepto de «fraude fiscal», el concepto de «evasión fiscal» corresponde en cambio a un fenómeno puramente objetivo, que no exige como requisito para su existencia la intención del sujeto pasivo. (36) En particular, para que exista evasión fiscal no se requiere que el sujeto pasivo tenga intención de obtener una ventaja fiscal. (37) En mi opinión, esta interpretación del concepto de «evasión fiscal», desarrollada en el marco del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, que ha sido sustituido por el artículo 395, apartado 1, de la Directiva del IVA, no solo es pertinente para interpretar esta última disposición, sino que puede aplicarse también a la interpretación del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA. En efecto, dado que el artículo 395, apartado 1, de la Directiva del IVA es una norma general que abarca todos sus preceptos, tal interpretación por analogía persigue también garantizar la coherencia interna de la citada Directiva.

44. Esta interpretación parece verse corroborada de forma indirecta por el enfoque que siguió el Tribunal de Justicia en dos procedimientos por incumplimiento relativos a la transposición del artículo 11 de la Directiva del IVA. (38) En esos asuntos, el Tribunal de Justicia estimó que una norma nacional que reservaba la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA únicamente a las empresas del sector financiero, excluyendo de manera general todos los demás sectores económicos, podía ser una medida justificada con arreglo al artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA. (39) Pues bien, en dichos procedimientos no se reprochó a los Estados miembros en cuestión que sus normas limitativas de la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA no exigieran un elemento subjetivo.

45. En segundo lugar, considero que el elemento objetivo que se encuentra en el núcleo de la evasión fiscal, en el sentido del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, se deduce por analogía de la acepción comúnmente admitida, aunque ligeramente imprecisa, del concepto de «evasión fiscal» que se utiliza, en particular, en el ámbito de los impuestos directos. (40) Esta acepción del concepto de «evasión fiscal» entraña la idea de que, aunque el acto del contribuyente sea conforme con la legislación fiscal aplicable, es contrario al objetivo de dicha legislación. (41) Por lo tanto, en mi opinión la evasión fiscal debe definirse como la obtención de una ventaja fiscal contraria a la finalidad del Derecho tributario, sin tener en cuenta la intención del contribuyente.

46. Además, tal definición de la evasión fiscal permite un solapamiento parcial entre este concepto y el de abuso fiscal, solapamiento que se produce en el ámbito del elemento objetivo de este último concepto. Efectivamente, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el abuso fiscal se caracteriza, en su elemento objetivo, por el hecho de que la aplicación de una disposición de Derecho tributario tenga como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por dicha disposición. (42) Sin embargo, el abuso fiscal exige, además, un elemento subjetivo consistente en la voluntad de obtener una ventaja fiscal. (43) Este solapamiento parcial entre el abuso y la evasión fiscales se ve corroborado por la estructura de la Directiva (UE) 2016/1164, (44) que comprende, en materia de impuesto sobre sociedades, varias medidas dirigidas expresamente a luchar contra la evasión fiscal, (45) una de las cuales constituye una norma general contra las prácticas abusivas. (46)

47. Por consiguiente, en mi opinión, de una apreciación a la luz del sistema constituido por las distintas fuentes del Derecho tributario de la Unión se desprende que la evasión fiscal en el sentido del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA consiste en la obtención puramente objetiva de una ventaja fiscal incompatible con el objetivo de ese precepto, sin que se requiera una intención del sujeto pasivo a tal efecto.

48. Corresponde, a continuación, al Tribunal General determinar la finalidad del régimen de grupo a efectos del IVA, con el fin de proporcionar al órgano jurisdiccional remitente elementos suficientes para apreciar, de conformidad con el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, si la norma excepcional del Derecho danés tiene por objeto luchar contra la evasión fiscal.

Finalidad del régimen de grupo a efectos del IVA

49. Conforme a reiterada jurisprudencia, la finalidad del artículo 11 de la Directiva del IVA consiste en permitir que los Estados miembros no vinculen 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. (47) El Tribunal de Justicia dedujo esta finalidad de la motivación de la propuesta de la Comisión que condujo a la adopción de la Sexta Directiva. (48)

50. De ello resulta que, si bien la aplicación del régimen de grupo a efectos del IVA entraña ciertas ventajas ligadas a la simplificación administrativa y de las que se benefician tanto la Administración tributaria como los sujetos pasivos, el objetivo de dicho régimen consiste, sin embargo, en evitar la creación de ventajas fiscales que no existirían fuera de dicho grupo, y no en crear tales ventajas.

51. Por consiguiente, las ventajas fiscales resultantes de la inclusión de un sujeto pasivo que ejerza una actividad exenta (49) en un grupo a efectos del IVA no corresponden a la finalidad de dicho régimen. Lo mismo ocurre con la inclusión de una persona que no desarrolle ninguna actividad económica en un grupo a efectos del IVA, (50) dado que dicho grupo puede ejercer el derecho a deducir el IVA que esa persona no podría ejercer. (51) Así pues, el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que las ventajas fiscales antes mencionadas

constituyen una forma de evasión fiscal que los Estados miembros están, en principio, autorizados a combatir.

52. Es cierto que algunos Abogados Generales parecen haber considerado que el mecanismo del grupo a efectos del IVA persigue un objetivo adicional. A su juicio, ese régimen puede servir asimismo para garantizar la neutralidad fiscal «organizativa». (52) Más concretamente, señalan que otro objetivo del régimen de grupo a efectos del IVA es que las decisiones de organización de las empresas no se vean influidas por las repercusiones fiscales del IVA, de modo que sea indiferente, a efectos tributarios, que una parte de la actividad de una empresa se externalice a una entidad separada integrante del grupo o que la lleve a cabo una unidad interna de una empresa. (53) Desde este punto de vista, las ventajas fiscales derivadas de la participación de personas que ejercen una actividad exenta o que no desarrollan ninguna actividad económica no pueden calificarse de evasión fiscal, ya que tales ventajas también existirían si esas actividades se realizaran en el seno de una única empresa. En cambio, el régimen de grupo a efectos del IVA tendría en este caso el mérito de conceder tales ventajas a los miembros de un grupo de modo que se garantizase esa neutralidad fiscal organizativa.

53. No obstante, hay que señalar, en primer lugar, que el Tribunal de Justicia no ha seguido nunca este enfoque en su jurisprudencia relativa al artículo 11 de la Directiva del IVA. (54) En efecto, según esta jurisprudencia, la neutralidad fiscal organizativa no figura entre los objetivos del régimen de grupo a efectos del IVA. (55)

54. En segundo lugar, procede subrayar que los efectos de la aplicación de este régimen no deben confundirse con sus objetivos. Este régimen conlleva, ciertamente, las ventajas fiscales antes mencionadas, en particular el hecho de que no existe ninguna diferencia, desde el punto de vista del IVA, entre la ejecución de tareas en el seno de una sociedad que ejerza una actividad exenta y su realización por una filial en el marco de un grupo a efectos del IVA. (56) Sin embargo, el hecho de que estos efectos existan no implica que correspondan necesariamente a la finalidad perseguida por el régimen de grupo a efectos del IVA. La asimilación de los efectos del régimen de grupo a efectos del IVA con su finalidad tendría como consecuencia que nunca podría apreciarse una evasión fiscal, ya que se consideraría automáticamente que toda ventaja fiscal resultante de su aplicación está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA. Ello privaría de todo contenido a la autorización que el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA concede a los Estados miembros para luchar contra la evasión fiscal.

55. En tercer lugar, no comparto la opinión del Abogado General Rantos (57) según la cual el objetivo de neutralidad fiscal organizativa que supuestamente persigue el régimen de grupo a efectos del IVA está justificado a la luz, en particular, de la propuesta de la Comisión relativa a la Segunda Directiva 67/228/CEE, (58) que precedió a la Sexta Directiva. Según el Abogado General Rantos, la Comisión pretendía inspirarse, al introducir el primer régimen de grupo a efectos del IVA en dicha Directiva, en el modelo de la normativa alemana relativa a la «Organschaft», en virtud de la cual, para evitar la acumulación de impuestos, las operaciones internas se consideraban no imponibles. Tengo dudas acerca de este enfoque (59) y estimo, en cambio, que la Comisión, en la propuesta antes citada, partió del principio de que el tratamiento de los sujetos pasivos como grupo a efectos del IVA no presenta ventajas fiscales respecto al tratamiento como sujetos pasivos

independientes. (60) Así, según la concepción de la Comisión, el grupo a efectos del IVA no perseguía compensar, mediante la integración en un grupo a efectos del IVA, la eventual imposibilidad de deducir el impuesto soportado en la que se habrían encontrado los sujetos pasivos separados. Por lo tanto, no existe ningún indicio que permita suponer que la Comisión, mediante el régimen de grupo a efectos del IVA propuesto, pretendiese instaurar una neutralidad fiscal organizativa concediendo al grupo a efectos del IVA ventajas fiscales que no habrían existido fuera del grupo.

56. En consecuencia, dado que el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA autoriza a los Estados miembros a evitar cualquier ventaja fiscal que no esté comprendida en el objetivo del régimen de grupo a efectos del IVA, (61) los Estados miembros pueden limitar el ámbito de aplicación de dicho régimen mediante disposiciones de Derecho nacional, en la medida en que estas persigan evitar ventajas fiscales derivadas de la aplicación de ese régimen que no estén relacionadas con la simplificación administrativa.

Proporcionalidad

57. Si el órgano jurisdiccional remitente puede determinar, con arreglo a los principios antes enunciados, que la norma excepcional del Derecho danés tiene como objetivo luchar contra la evasión fiscal, deberá dilucidar, además, si esa excepción es compatible con el principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión. (62) Para ello, procede indicarle cuáles son los elementos que han de tomarse en consideración a fin de comprobar si dicha norma excepcional es apropiada y necesaria para lograr este objetivo. (63)

58. A este respecto, en primer lugar, es oportuno señalar que la norma excepcional del Derecho danés solo parece perseguir la lucha contra la evasión fiscal en los casos en que personas que ejercen una actividad exenta o no desarrollan ninguna actividad económica están vinculadas a otra persona del grupo a través de la posesión directa o indirecta de una participación inferior al 100 % en su capital. En cambio, si tal participación se extiende a la totalidad del capital de la otra persona, las personas que ejercen una actividad exenta o que no desarrollan ninguna actividad económica tienen la posibilidad de formar parte de un grupo a efectos del IVA, a pesar de las ventajas fiscales que de ello se derivan. En consecuencia, la norma excepcional del Derecho danés alcanza solo parcialmente el objetivo de luchar contra la evasión fiscal.

59. Sin embargo, una medida de Derecho nacional puede considerarse apropiada para lograr el objetivo de luchar contra la evasión fiscal aun cuando el legislador solo prevea alcanzar ese objetivo de forma parcial, siempre que dicha medida persiga el objetivo de manera congruente y sistemática. (64) Por lo tanto, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si así sucede en el caso de autos.

60. En segundo lugar, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si la norma excepcional de Derecho danés no va más allá de lo necesario para evitar la creación de ventajas fiscales no relacionadas con la simplificación administrativa. Si bien la exclusión de las personas que solo ejercen actividades exentas o actividades no económicas parece necesaria para luchar contra la evasión fiscal, no es evidente que este mismo argumento pueda aplicarse a las personas que

ejercen tales actividades solo parcialmente. A este respecto, resulta difícil decir, a la vista de los elementos aportados al Tribunal General, si la norma excepcional danesa se aplica igualmente cuando solo una parte de las actividades de un sujeto pasivo están exentas del IVA o no son de naturaleza económica. De ser así, el órgano jurisdiccional remitente debería determinar si es posible adoptar medidas menos restrictivas para evitar la creación de ventajas fiscales en relación con las actividades exentas o de carácter no económico de esos sujetos pasivos, preservando, para sus demás actividades, la ventaja de la simplificación administrativa resultante de la aplicación del régimen de grupo a efectos del IVA.

Neutralidad fiscal

61. Por último, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si la norma excepcional del Derecho danés cumple el principio de neutralidad fiscal, cuyo respeto viene exigido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de medidas de lucha contra la evasión fiscal. (65) En esa jurisprudencia, el Tribunal de Justicia invoca el principio de neutralidad fiscal como concreción particular del principio general de igualdad de trato, 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. (66)

62. Cabe indicar a este respecto que una disposición como la norma excepcional del Derecho danés distingue, dentro del grupo de personas que ejercen una actividad exenta o de carácter no económico y que, por tanto, efectúan potencialmente las mismas operaciones, dos subgrupos en función del nivel de participación en el capital. Cuando la participación en el capital alcanza el 100 %, las personas pueden constituir un grupo a efectos del IVA. Sin embargo, en caso de que la participación sea inferior a ese límite, no podrá constituirse el grupo a efectos del IVA.

63. Los antecedentes legislativos de la Ley del IVA citados por el órgano jurisdiccional remitente justifican la distinción así realizada invocando el objetivo de garantizar la igualdad de trato entre la situación en que la empresa organiza sus actividades en una sola entidad jurídica y la situación en que esas actividades se distribuyen entre varias sociedades en el seno de un mismo grupo. Esta última situación exige, según dichos antecedentes legislativos, una participación del 100 % a fin de alcanzar un equilibrio entre, por un lado, «los intereses del sector financiero, que ha solicitado que se adapten las normas actuales» y, por otro lado, «el interés de la competencia, es decir, los intereses de las demás empresas que deben vender los servicios en el régimen normal del IVA».

64. En este contexto, incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar el objetivo exacto de la norma excepcional del Derecho danés y comprobar si el modo en que la legislación danesa persigue ese objetivo es adecuado y necesario.

65. El objetivo relativo a la igualdad de trato entre las empresas que organizan sus actividades dentro de una misma entidad jurídica y las empresas que las distribuyen entre varias sociedades de un mismo grupo podría invocarse fundadamente, en principio, para justificar la norma excepcional danesa. Corresponde, en efecto, a la neutralidad fiscal «organizativa». Aunque este objetivo no figura entre los contemplados en el régimen de grupo a efectos del IVA establecido en el artículo 11

de la Directiva del IVA, (67) constituye no obstante un objetivo que puede perseguirse en el marco de la neutralidad fiscal.

66. Sin embargo, su aplicación concreta en el Derecho danés suscita dudas en cuanto a la neutralidad fiscal, habida cuenta de la exigencia incondicional de una participación del 100 %, con exclusión de toda participación de un porcentaje distinto. A este respecto, el Gobierno danés alega, en sus observaciones escritas, que un grupo integrado por sociedades controladas en un 100 % puede, en principio, optar por organizarse en el seno de la misma entidad jurídica. Según dicho Gobierno, no sucede lo mismo, en cambio, cuando una o varias filiales pertenecen en parte a terceros ajenos al grupo, cualquiera que sea la proporción de la participación de dichos terceros.

67. Suponiendo que la posibilidad de pasar, de manera autónoma y voluntaria, de una forma de organización a otra pueda constituir un motivo legítimo de diferenciación, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar el fundamento de las afirmaciones antes mencionadas, esto es, que la integración organizativa de una filial depende de la libre decisión de la sociedad matriz únicamente en caso de una participación del 100 %. Procede precisar que esta cuestión no forma parte de la interpretación de la Directiva del IVA, sino del Derecho de sociedades danés. Si la opción de organizarse en el seno de la misma entidad jurídica pudiera realizarse igualmente cuando los porcentajes de participación fueran inferiores, como podría ser el caso, por ejemplo, de las sociedades cotizadas en un mercado regulado, la diferenciación resultante de la norma danesa no podría considerarse adecuada a la luz del objetivo perseguido.

68. Es posible que exista una necesidad particular en el sector financiero, cuyos «intereses» invoca el Gobierno danés, teniendo en cuenta que los operadores económicos de ese sector deben organizarse como personas jurídicas diferentes por razones legales. (68) En ese caso, el requisito de participación del 100 % podría justificar, en ese sector, la diferencia de trato con respecto a otras participaciones, ya que cabría admitir que la decisión de organizarse en entidades separadas se basa exclusivamente en exigencias normativas. No obstante, este razonamiento no podría justificar la diferencia de trato aplicada a los demás sectores que, contrariamente al sector financiero, no están sujetos a una regulación de este tipo, con la consecuencia de que la norma excepcional iría más allá de lo necesario para tener en cuenta los intereses del sector financiero.

Conclusión

69. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal General que responda a la primera cuestión prejudicial planteada por el Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este, Dinamarca) de la siguiente manera:

«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

no se opone a una normativa de un Estado miembro que supedita la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA que incluya a personas que ejerzan actividades exentas de IVA o que no desarrollen ninguna actividad económica, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del

IVA, al requisito de que una persona del grupo a efectos del IVA posea directa o indirectamente el 100 % de la otra o las otras personas de dicho grupo, en la medida en que dicha normativa persiga evitar ventajas fiscales resultantes de la aplicación del régimen de grupo a efectos del IVA que no estén relacionadas con la simplificación administrativa y respete los principios de proporcionalidad y neutralidad fiscal.

Maja Brkan

Presentadas en audiencia pública en Luxemburgo, el 22 de abril de 2026.

Firmas

[1](#) Lengua original: francés.

[2](#) 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).

[3](#) Véanse, entre otras, las sentencias de 20 de junio de 1991, *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90 (EU:C:1991:268); de 25 de abril de 2013, *Comisión/Suecia* (C-480/10, EU:C:2013:263), y de 11 de julio de 2024, *Finanzamt T II* (C-184/23, EU:C:2024:599).

[4](#) Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

[5](#) Véase el artículo 1, punto 1, de la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones (DO 2006, L 221, p. 9).

[6](#) Artículo 47, apartado 4, primera frase, de la Ley del IVA.

[7](#) Artículo 47, apartado 4, frases segunda y tercera, de la Ley del IVA.

[8](#) Aunque el órgano jurisdiccional remitente no lo ha indicado expresamente, de las observaciones de *Sampension Livsforsikring* presentadas en la vista oral se desprende que esos servicios se prestan a título oneroso.

[9](#) De conformidad con el artículo 168 de la Directiva del IVA, el derecho a deducir el IVA soportado depende de la tributación de las operaciones por las que se repercute el impuesto.

[10](#) Véanse las sentencias de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301), apartado 19, y de 11 de julio de 2024, Finanzamt T II (C-184/23, EU:C:2024:599), apartado 40.

[11](#) Véase en particular, en este sentido, la sentencia de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), apartado 64, en relación con el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

[12](#) Sentencias de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schifffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 42, de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), apartados 50 y 66, y de 1 de diciembre de 2022, Finanzamt T (Prestaciones intragrupo a efectos del IVA) (C-269/20, EU:C:2022:944), apartados 44 y 45.

[13](#) Sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin (C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285), apartado 44; véase también, en relación con el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, la sentencia de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), apartado 65.

[14](#) Sentencias de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia (C-480/10, EU:C:2013:263), apartado 36, y de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin (C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285), apartado 45.

[15](#) Véase la sentencia de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), apartado 71.

[16](#) Véase asimismo la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, de 2 de julio de 2009, referente a la posibilidad de formar grupos de IVA, prevista en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [COM(2009) 325 final, punto 3.3.4].

[17](#) Véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin (C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285), apartado 58, y de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj (C-519/21, EU:C:2023:106), apartado 86.

[18](#) Véanse las sentencias de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia (C-480/10, EU:C:2013:263), apartado 38, y de 25 de abril de 2013, Comisión/Finlandia (C-74/11, no publicada, EU:C:2013:266),

apartado 66; a este respecto, existe una diferencia con la reiterada jurisprudencia relativa al artículo 131 de la Directiva del IVA, según la cual la prevención del fraude, la evasión y el abuso no puede afectar a la definición del contenido de las exenciones; véase la sentencia de 22 de enero de 2026, *Agrupació de Neteja Sanitària y Educat Serveis Auxiliars* (C-379/24 y C-380/24, EU:C:2026:29), apartado 33 y jurisprudencia citada.

[19](#) Véase la nota 17 de las presentes conclusiones.

[20](#) Véase, en particular, la sentencia de 15 de abril de 2021, *Finanzamt für Körperschaften Berlin* (C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285), apartado 61.

[21](#) Véanse, en particular, las sentencias de 12 de julio de 1988, *Direct Cosmetics y Laughtons Photographs* (138/86 y 139/86, EU:C:1988:383), apartados 21 y 22, y de 14 de diciembre de 2017, *Avon Cosmetics* (C-305/16, EU:C:2017:970), apartado 46.

[22](#) Véanse los artículos 22, apartado 8, párrafo tercero, letra a), 23 *bis*, apartados 2 y 3, y 27, apartados 1, 2 y 5, primera y segunda frases, de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, p. 21), en su versión modificada; el artículo 5, apartado 2, de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (DO 2003, L 157, p. 49); los artículos 14, apartado 1, y 20, apartado 2, primera frase, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51); el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del artículo 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del impuesto sobre el valor añadido de algunas importaciones definitivas de bienes (DO 2009, L 292, p. 5), así como los artículos 13, apartado 3, y 47, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (DO 2020, L 58, p. 4), en su versión modificada.

[23](#) Véase, en este sentido, el documento de trabajo de los servicios de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, «Impact assessment accompanying the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council — An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion» (Evaluación de impacto que acompaña a la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo — Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal), SWD(2012) 403 final, anexo 14, p. 12.

[24](#) Véase en particular, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105), apartados 26 y 27.

[25](#) Véase también el artículo 1 de la Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2017, sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal (DO 2017, L 198, p. 29).

[26](#) Sentencia de 5 de marzo de 2015, Comisión/Luxemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143), apartado 34 y jurisprudencia citada.

[27](#) Véanse, por ejemplo, las versiones en lengua danesa (*momsunddragelse*), alemana (*Steuerumgehungen*), griega (*φοροαποφυγής*), inglesa (*tax avoidance*), croata (*izbjegavanja poreza*), neerlandesa (*belastingontwijking*) y eslovena (*izogibanja plačilu davka*).

[28](#) Propuesta de Directiva del Consejo, de 16 de marzo de 2005, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión y el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones [COM(2005) 89 final, pp. 5 y 16 (artículo 1, apartado 1)].

[29](#) *Ibidem*, p. 5.

[30](#) Parlamento Europeo, informe de 9 de junio de 2006 sobre la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión y el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones, A6-0209/2006.

[31](#) Dictamen del Comité Económico y Social Europeo, de 15 de diciembre de 2005, sobre la «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión y el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones», ECO/158 — CESE 1501/2005.

[32](#) Artículos 19, párrafo segundo, segunda frase, 80, apartado 1, párrafo primero, 131, 143, apartado 1, punto I *bis*, primera frase, 158, apartado 2, 284, apartado 5, párrafo segundo, 292 *ter*, párrafo segundo, segunda frase, y 394 de la Directiva del IVA; además, el artículo 395, apartado 1, de la Directiva del IVA confiere al Consejo la posibilidad de aprobar tales medidas.

[33](#) Artículos 22, apartado 8, párrafo tercero, letra a), 23 *bis*, apartados 2 y 3, y 27, apartados 1, 2 y 5, primera y segunda frases, de la Directiva 92/83; artículo 5, apartado 2, de la Directiva 2003/49;

artículos 14, apartado 1, y 20, apartado 2, frase primera, de la Directiva 2003/96; artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2009/132; artículo 15, apartado 1, letra a), de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (DO 2009, L 310, p. 34), y artículos 13, apartado 3, y 47, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva 2020/262, en su versión modificada.

[34](#) Cabe recordar que el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva permitía al Consejo autorizar a un Estado miembro para que estableciera medidas especiales de inaplicación de la Sexta Directiva en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales.

[35](#) Sentencias de 12 de julio de 1988, *Direct Cosmetics y Laughtons Photographs* (138/86 y 139/86, EU:C:1988:383), y de 14 de diciembre de 2017, *Avon Cosmetics* (C-305/16, EU:C:2017:970).

[36](#) Sentencia de 12 de julio de 1988, *Direct Cosmetics y Laughtons Photographs* (138/86 y 139/86, EU:C:1988:383), apartados 21 y 22.

[37](#) Véase la sentencia de 14 de diciembre de 2017, *Avon Cosmetics* (C-305/16, EU:C:2017:970), apartado 46.

[38](#) Sentencias de 25 de abril de 2013, *Comisión/Suecia* (C-480/10, EU:C:2013:263), apartados 38 a 40, y de 25 de abril de 2013, *Comisión/Finlandia* (C-74/11, no publicada, EU:C:2013:266).

[39](#) Véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de abril de 2013, *Comisión/Suecia* (C-480/10, EU:C:2013:263), apartados 38 a 40, y de 25 de abril de 2013, *Comisión/Finlandia* (C-74/11, no publicada, EU:C:2013:266), apartados 66 a 68.

[40](#) Por ejemplo, la Comisión definió la expresión inglesa equivalente, *tax avoidance*, basándose en la definición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) vigente en ese momento, a saber: «A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow» (Una expresión difícil de definir pero que se utiliza en general para describir la organización de los asuntos del contribuyente con el fin de reducir sus obligaciones fiscales y que, aunque pueda ser legal en sentido estricto, normalmente contradice el objetivo perseguido por la ley) [Documento de trabajo de los servicios de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, SWD(2012) 403 final, anexo 14, p. 11]; véase también Kuźniacki, B., *Tax Avoidance through Controlled Foreign Companies under*

[41](#) Véase la nota 40 de las presentes conclusiones.

[42](#) Véanse en particular, en este sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 74, en materia de IVA, y de 26 de febrero de 2019, T Danmark e Y Denmark (C-116/16 y C-117/16, EU:C:2019:135), apartado 97 y jurisprudencia citada, en materia de impuestos sobre sociedades.

[43](#) Véase la nota 42 de las presentes conclusiones.

[44](#) Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (DO 2016, L 193, p. 1)

[45](#) Véase el capítulo II, artículos 4 y ss. de la Directiva 2016/1164.

[46](#) Artículo 6 de la Directiva 2016/1164.

[47](#) Sentencias de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin (C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285), apartado 35 y jurisprudencia citada, y de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj (C-519/21, EU:C:2023:106), apartado 80; el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos puede ser beneficioso, ya que las ventajas de ciertos regímenes especiales están supeditadas a límites máximos del volumen de negocios, como sucede en el régimen especial de las pequeñas empresas en virtud del artículo 284 de la Directiva del IVA.

[48](#) Véanse las sentencias de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia (C-480/10, EU:C:2013:263), apartado 37; de 5 de marzo de 2015, Comisión/Luxemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143), apartado 47; de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schifffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 40; de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), apartado 49, y de 1 de diciembre de 2022, Finanzamt T (Prestaciones intragrupo a efectos del IVA) (C-269/20, EU:C:2022:944), apartado 43.

[49](#) Véase, en los puntos 16 y 17 de las presentes conclusiones, una descripción del origen de tales ventajas fiscales a la luz del ejemplo del presente asunto.

[50](#) Véanse asimismo, en este sentido, Comité del IVA, «Guidelines resulting from the 101st meeting of 20 October 2014» (Directrices resultantes de la 101 reunión de 20 de octubre de 2014),

[51](#) Véanse, en este sentido, en relación con una sociedad de cartera que no era sujeto pasivo, la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schifffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 35, y las conclusiones del Abogado General Jääskinen presentadas en el asunto Comisión/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753), punto 51.

[52](#) Conclusiones del Abogado General Rantos presentadas en el asunto Finanzamt T II (C-184/23, EU:C:2024:416), puntos 81 a 83; véanse asimismo, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Jääskinen presentadas en el asunto Comisión/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753), punto 49, y las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto Adient (C-533/22, EU:C:2024:106), punto 33.

[53](#) Véase la nota 52 de las presentes conclusiones.

[54](#) Véanse, en particular, las sentencias de 9 de abril de 2013, Comisión/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217), y de 11 de julio de 2024, Finanzamt T II (C-184/23, EU:C:2024:599).

[55](#) Véase el punto 49 de las presentes conclusiones.

[56](#) Al parecer, el Tribunal de Justicia, en su sentencia de 11 de julio de 2024, Finanzamt T II (C-184/23, EU:C:2024:599), apartados 43 a 46, también pretendió llamar la atención sobre estos efectos del régimen de grupo del IVA. Aunque el Tribunal de Justicia parece considerar que esos efectos no entrañan un «riesgo de pérdidas fiscales» en el sentido de su jurisprudencia, no se ha pronunciado sobre si pueden constituir una evasión fiscal a efectos del artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, lo que se explica, en particular, por el hecho de que ese asunto se refería a un período en el que este precepto aún no era aplicable.

[57](#) Conclusiones del Abogado General Rantos presentadas en el asunto Finanzamt T II (C-184/23, EU:C:2024:416), punto 84.

[58](#) Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, 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, p. 1303; EE 09/01, p. 6).

[59](#) Estas dudas se basan, en particular, en las consideraciones siguientes: la «Organschaft» se introdujo en el Derecho alemán en 1934 en el marco del sistema del impuesto sobre el volumen de negocios vigente en ese momento, que no preveía la deducción del impuesto soportado (véase

Stadie, H., *Rau/DürrwächterKommentar zum Umsatzsteuergesetz*, § 2 UStG, apartado 780). Por lo tanto, ese sistema resultaba de una acumulación de impuestos en la cadena de operaciones que ya no es posible en el sistema actual del impuesto sobre el valor añadido (véase el artículo 1, apartado 2, de la Directiva del IVA). Así pues, este objetivo de la regulación de la «Organschaft» vigente en aquel momento ha quedado obsoleto en el sistema actual.

[60](#) Propuesta de 13 de abril de 1965 de una Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios sobre la estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido, IV/COM(65) 144 final, p. 7, último apartado.

[61](#) Véase el punto 47 de las presentes conclusiones.

[62](#) Véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin (C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285), apartado 57, y de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj (C-519/21, EU:C:2023:106), apartado 85.

[63](#) Véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin (C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285), apartado 58, y de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj (C-519/21, EU:C:2023:106), apartado 86.

[64](#) Véase, por analogía, la sentencia de 18 de diciembre de 2025, Slagelse Almennyttige Boligselskab, Afdeling Schackenborgvænge (C-417/23, EU:C:2025:1017), apartados 161 a 163 y jurisprudencia citada.

[65](#) Sentencias de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin (C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285), apartado 57, y de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj (C-519/21, EU:C:2023:106), apartado 85.

[66](#) Véase la sentencia de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj (C-519/21, EU:C:2023:106), apartado 88; véase asimismo, 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.

[67](#) Véanse los puntos 52 y siguientes de las presentes conclusiones.

[68](#) Véanse, en relación con la situación en Suecia, las conclusiones del Abogado General Jääskinen presentadas en el asunto Comisión/Suecia (C-480/10, EU:C:2012:751), punto 49.