

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088163

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 1 de diciembre de 2022

Sala 1.^a

Asunto n.º C-269/20

SUMARIO:

IVA. Sujeto pasivo. Grupo a efectos de IVA. Normativa nacional que señala a la entidad dominante del grupo a efectos del IVA como único sujeto pasivo. Prestaciones intragrupo a efectos del IVA. Prestaciones de servicios a título gratuito. Concepto de “finés ajenos a la empresa”. El art. 4.4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva 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 tenor, la aplicación de este artículo no está sometida a otros requisitos. Tampoco prevé la posibilidad de que los Estados miembros impongan otros requisitos a los operadores económicos para poder constituir un grupo a efectos del IVA. La asimilación a un sujeto pasivo único con arreglo a este precepto excluye que los miembros del grupo a efectos del IVA continúen presentando por separado las declaraciones del IVA y sigan siendo consideradas, dentro de su grupo y fuera de él, como sujetos pasivos, dado que tan solo el sujeto pasivo único está facultado para presentar las citadas declaraciones. Con independencia de la posibilidad de establecer que el grupo a efectos del IVA esté representado por uno de esos miembros, puede señalarse como sujeto pasivo único a la entidad dominante del grupo a efectos del IVA, si dicha entidad puede imponer su voluntad a las demás integrantes de ese grupo, permitiendo garantizar la correcta recaudación del IVA. Por tanto, el art. 4.4, párrafo segundo de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro señale, como sujeto pasivo único del IVA, no al propio grupo a efectos del IVA sino a uno de sus miembros, a saber, la entidad dominante del grupo, si dicha entidad puede imponer su voluntad a las otras entidades que formen parte de ese grupo y siempre que tal configuración del impuesto no conlleve un riesgo de pérdida de ingresos fiscales. El Tribunal de Justicia ya ha declarado, que el art. 6.2.b) de la Sexta Directiva impide que un sujeto pasivo o los miembros de su personal obtengan libres de impuesto servicios del sujeto pasivo por los cuales un particular debería haber pagado el IVA. Cuando un sujeto pasivo único de un grupo a efectos del IVA recibe una prestación de servicios efectuada por una entidad que forma parte de dicho grupo con destino al ámbito de sus funciones públicas, considerar que tal prestación está sujeta al impuesto en virtud de este precepto equivaldría a considerar que dicha prestación se realiza con fines ajenos a la empresa y, por tanto, a asimilar a tal actividad el ejercicio de las funciones públicas que se sitúa fuera del ámbito de aplicación del IVA, conforme al art. 4.5 de la Sexta Directiva. Dado que las prestaciones de que se trata se prestaron a título oneroso, en el sentido del art. 2 de la Sexta Directiva, no es aplicable en modo alguno el art. 6.2 b), de esta. El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de una entidad que constituye el sujeto pasivo único de un grupo a efectos del IVA y que efectúa, por un lado, actividades económicas en las que es sujeto pasivo y, por otro, actividades que se enmarcan en el ejercicio de sus funciones públicas, respecto de las que no se la considera sujeto pasivo del IVA en virtud del art. 4.5, de la Sexta Directiva, la prestación de servicios por una entidad que forme parte de ese grupo y que tenga relación con dichas funciones públicas no debe ser gravada con arreglo al art. 6.2.b), de la citada Directiva.

PRECEPTOS:

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 2, 4, 6 y 17.

PONENTE:

Don P. G. Xuereb.

En el asunto C-269/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 7 de mayo de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de junio de 2020, en el procedimiento entre

Finanzamt T

y

S,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y los Sres. P. G. Xuereb (Ponente), T. von Danwitz y A. Kumin y la Sra. I. Ziemele, Jueces;
Abogada General: Sra. L. Medina;
Secretario: Sr. A. Calot Escobar;
habiendo considerado los escritos obrantes en autos;
consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. J. Möller y la Sra. S. Heimerl, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y el Sr. R. Pethke, en calidad de agentes;
oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 27 de enero de 2022;
dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 4, apartado 4, y 6, apartado 2, letra b), 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Finanzamt T (Administración tributaria T, Alemania) (en lo sucesivo, «Administración tributaria») y S, una fundación alemana de Derecho público, en relación con la sujeción de dicha fundación al impuesto sobre el valor añadido (IVA) por el ejercicio fiscal 2005.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. La Sexta Directiva fue derogada y sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1). No obstante, dada la fecha de los hechos del litigio principal, este debe resolverse aún con arreglo a la Sexta Directiva.

4. El artículo 2 de la Sexta Directiva disponía que:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

[...]».

5. El artículo 4 de esta Directiva establecía lo siguiente:

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

[...]

4. El término “con carácter independiente”, que se utiliza en el apartado 1, 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.

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

5.. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de estas sea insignificante. Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28.»

6. A tenor del artículo 6, apartado 2, de la citada Directiva:

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del [IVA];

b) as prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

Los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.»

7. El artículo 17, apartado 2, de la misma Directiva tenía el siguiente tenor:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...].»

Derecho alemán

8. A tenor del artículo 2, apartado 2, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»):

«La actividad industrial, comercial o profesional no se ejerce de manera independiente

[...]

2.. cuando la estructura global de los vínculos efectivos muestra que una persona jurídica está integrada en la empresa de la entidad dominante (unidad fiscal) en los órdenes financiero, económico y de organización. Los efectos de la unidad fiscal se limitarán a las prestaciones internas entre las ramas de la empresa establecidas en el país. Esas ramas deberán ser tratadas como una única empresa. [...]

[...].»

9. El artículo 3, apartado 9a, de la UStG dispone:

«Se asimilarán también a una prestación a título oneroso:

1.. El uso por un empresario de un bien afecto a la empresa que haya dado derecho a una deducción total o parcial del impuesto soportado, para fines ajenos a la empresa o para las necesidades privadas de su personal,

siempre que no se trate de pequeñas atenciones [al personal]. No será aplicable tal asimilación si se ha excluido la deducción del impuesto soportado en virtud del artículo 15, apartado 1b, o si debe efectuarse una regularización de la deducción del impuesto soportado con arreglo al artículo 15a, apartado 6a.

2.. La realización de otra prestación a título gratuito por el empresario para fines ajenos a la empresa o para las necesidades privadas de su personal, siempre que no se trate de pequeñas atenciones [al personal].»

10. El artículo 73 de la Abgabenordnung (Código Tributario), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «AO»), establece:

«Una sociedad vinculada orgánicamente responderá de los impuestos de la entidad dominante devengados en el marco del régimen aplicable a la unidad fiscal que hayan constituido. [...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11. S, una fundación alemana de Derecho público, es la entidad dominante tanto de un centro médico universitario como de U-GmbH. Es sujeto pasivo del IVA por los servicios que presta a título oneroso, pero no está considerada sujeto pasivo por las actividades que realiza en el ejercicio de sus funciones públicas.

12. En el ejercicio fiscal de que se trata en el litigio principal, U-GmbH prestó a S servicios de limpieza, higiene y lavandería, así como de transporte de pacientes. Por lo que respecta en particular a los servicios de limpieza, según parece, se prestaron para todo el complejo inmobiliario que constituye el centro médico universitario, del que forman parte las salas de pacientes, los pasillos, salas de operaciones, aulas y laboratorios.

13. De las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente se infiere que, por un lado, los espacios hospitalarios como tales, en cuanto que se destinan a la asistencia a los pacientes, están afectos al ejercicio de las actividades económicas realizadas por S en las que esta es sujeto pasivo del IVA. Por otra parte, las aulas, los laboratorios y los demás locales se utilizan para la formación de los estudiantes, una actividad que lleva a cabo la citada fundación en el ejercicio de sus funciones públicas y en la que no se la considera sujeto pasivo de dicho impuesto. La proporción de la superficie del complejo inmobiliario en cuestión correspondiente a este último tipo de actividades en la que se habían prestado servicios de limpieza asciende al 7,6 % de la superficie total de dicho complejo inmobiliario. Por sus servicios, U-GmbH recibió de S una retribución por importe de 76 085,48 euros.

14. A raíz de una inspección, la Administración tributaria rectificó la liquidación tributaria de S del ejercicio fiscal de que se trata, al considerar que las entidades de esta formaban una única empresa, por lo que debía haberse presentado una sola declaración de IVA y, en consecuencia, debía haberse practicado una única liquidación tributaria.

15. Según la Administración tributaria, los servicios de limpieza de los que S había sido el destinatario en el ámbito de las actividades propias de sus funciones públicas le fueron prestados por U-GmbH en el marco de la unidad fiscal («Organschaft») que formaban dichas entidades en el sentido del artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG, que tiene por objeto introducir, en el Derecho alemán, la posibilidad, prevista en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, de considerar como un solo sujeto pasivo a personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

16. Por consiguiente, según la Administración tributaria, esos servicios de limpieza representaron una actividad ajena a la empresa y generaron en favor de S un «autoconsumo de servicios», de conformidad con el artículo 3, apartado 9a, número 2, de la UStG, interpretado a la luz del artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva.

17. Por lo expuesto, la Administración tributaria entendió, teniendo en cuenta la proporción del 7,6 % de la superficie del complejo inmobiliario en cuestión atribuida a las actividades realizadas por S en el ejercicio de sus funciones públicas, que el importe correspondiente a la limpieza de esa proporción de la superficie llevada a cabo por U-GmbH ascendía a 5 782,50 euros. Tras deducir el margen de beneficios aplicado, valorado en 525,66 euros, la Administración tributaria fijó en 5 257 euros la base imponible correspondiente al «autoconsumo de servicios», lo que implicaba una carga fiscal incrementada en 841,12 euros.

18. Desestimada la reclamación administrativa presentada por S contra la anterior liquidación complementaria, se interpuso un recurso ante el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania). Este órgano jurisdiccional estimó el recurso, argumentando, en esencia, que la unidad fiscal («Organschaft») que agrupaba, en una sola empresa, a la entidad dominante S y a U-GmbH, como sociedad vinculada orgánicamente, se extendía también a las actividades desarrolladas por dicha entidad dominante en el ejercicio de sus funciones públicas. Por

otra parte, según el citado órgano jurisdiccional, no se cumplían los requisitos de un «autoconsumo de servicios» en el sentido del artículo 3, apartado 9a, número 2, de la UStG.

19. La Administración tributaria interpuso un recurso de casación contra la anterior sentencia ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania).

20. El órgano jurisdiccional remitente resalta de entrada que, a tenor del artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG, no se considera que ejerce su actividad económica de manera independiente una sociedad vinculada orgánicamente e integrada en la empresa de la entidad dominante de un grupo formado por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización (en lo sucesivo, «grupo a efectos del IVA»). Dicha sociedad vinculada orgánicamente, que debería estar sujeta al IVA si se la considerara separadamente, es considerada, en realidad, a la vista de los vínculos financieros, económicos y organizativos que mantiene con esa entidad dominante, como una empleada de esta. Ello influye en las operaciones que realiza tanto con terceros como con la citada entidad dominante.

21. El órgano jurisdiccional remitente indica, por un lado, en lo referente a las operaciones que una sociedad vinculada orgánicamente realiza con terceros, que el requisito relativo a la necesidad de que haya un sujeto pasivo único, en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, queda garantizado aun cuando dicho sujeto pasivo no sea la sociedad vinculada orgánicamente sino la entidad dominante del grupo. Así, esta última será deudora del IVA, no solo por sus propias operaciones, sino también por las que la sociedad vinculada orgánicamente realice con terceros. Por lo tanto, en el presente asunto, S es deudora de dicho impuesto para las operaciones realizadas por U-GmbH con terceros.

22. Por otro lado, en cuanto a las operaciones realizadas entre una sociedad vinculada orgánicamente y la entidad dominante de un grupo a efectos del IVA, el órgano jurisdiccional remitente explica que se consideran realizadas en el seno de un mismo sujeto pasivo, de modo que deben considerarse excluidas del ámbito de aplicación del IVA. Pues bien, en el presente asunto, los servicios de limpieza prestados por U-GmbH a S constituyen precisamente tales operaciones internas.

23. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si la facultad de los Estados miembros, en virtud del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, de señalar a un sujeto pasivo único de un grupo a efectos del IVA debe interpretarse en el sentido de que debe considerarse que ese sujeto pasivo habrá de ser, bien un miembro del grupo, deudor del IVA para todas las operaciones efectuadas por los demás miembros del referido grupo (en lo sucesivo, «propuesta de respuesta A»), o bien el propio grupo a efectos del IVA, el cual se distingue de sus miembros. En esta segunda configuración, tal grupo se definiría como una entidad ficticia creada a los solos efectos del IVA (en lo sucesivo, «propuesta de respuesta B»).

24. Si bien, según el órgano jurisdiccional remitente, la propuesta de respuesta A correspondía a una jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) reiterada durante decenios, es necesario que el Tribunal de Justicia proporcione aclaraciones adicionales a la luz, en particular, de las conclusiones que se desprenden de la sentencia de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, apartados 28 y 29), en lo que respecta a si el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva puede interpretarse en el sentido de que autoriza a un Estado miembro a señalar como sujeto pasivo único a un miembro del grupo a efectos del IVA, a saber, la entidad dominante de este, en lugar de al propio grupo.

25. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente considera que el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la UStG, en la medida en que asigna el pago del IVA a solo uno de los miembros del grupo, simplifica la aplicación del Derecho del IVA, respondiendo así al objetivo de «simplificación administrativa» que persigue el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

26. En cambio, según dicho órgano jurisdiccional, el criterio de requerir la creación de un grupo a efectos del IVA independiente, en el sentido de una «entidad ficticia», no lleva aparejada ninguna simplificación administrativa.

27. Además, las sentencias de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, apartado 19); de 9 de abril de 2013, Comisión/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, apartados 40 y 48), y de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, apartados 28, 29, 35 y 37), no pueden interpretarse en el sentido de que sugieran que un Estado miembro no está autorizado a señalar, como

sujeto pasivo único de un grupo a efectos del IVA, a un miembro representativo de ese grupo, a saber, la entidad dominante del mismo.

28. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente entiende que la circunstancia de que solo uno de los miembros del grupo a efectos del IVA sea el sujeto pasivo para todo el grupo no impide la responsabilidad solidaria de los demás miembros de este. En tal sentido, el artículo 73, primera frase, de la AO establece, en esencia, la responsabilidad solidaria de las sociedades vinculadas orgánicamente por lo que respecta a la deuda tributaria de la entidad dominante de dicho grupo.

29. Según el órgano jurisdiccional remitente, si se respondiera a las dudas planteadas en el apartado 23 de la presente sentencia con la propuesta de respuesta B, mencionada en ese apartado 23, ello implicaría, en esencia, que, en el presente asunto, no puede considerarse que exista una unidad fiscal entre la entidad dominante S y la sociedad vinculada orgánicamente, U-GmbH. De esta manera, se excluye la aplicación del artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, dado que, a falta de unidad fiscal, esta última sociedad debe ser considerada como sujeto pasivo independiente que ha prestado servicios a S por los que resulta deudora del IVA, con arreglo al artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.

30. En el supuesto de que sea la propuesta de respuesta A, señalada en el apartado 23 de la presente sentencia, la que deba prevalecer en cualquier caso, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta igualmente si la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva y, en particular, la sentada en la sentencia de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), debe interpretarse en el sentido de que, en un supuesto como el del litigio principal, en el cual, una entidad como S ejerce, por un lado, actividades económicas en las que es sujeto pasivo y, por otro, actividades realizadas en el ejercicio de sus funciones públicas, respecto de las que no se le considera sujeto pasivo con arreglo al artículo 4, apartado 5, de esa Directiva, la prestación de servicios a título gratuito en el ámbito de la actividad económica de la entidad en cuestión y destinada al ámbito de sus funciones públicas podría ser gravada en virtud del artículo 6, apartado 2, letra b), de la citada Directiva.

31. El órgano jurisdiccional remitente indica que, si se respondiera a la primera cuestión prejudicial mediante la propuesta de respuesta A y, por tanto, el artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG debiera interpretarse de conformidad con la Sexta Directiva, la consecuencia sería que, en este caso, debería considerarse que U-GmbH, con arreglo a esa disposición de Derecho alemán, no ejercía su actividad de manera independiente, de suerte que constituiría un sujeto pasivo único con la entidad dominante S. Así pues, no se habría realizado ninguna prestación de servicios a título oneroso a S, en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, pues la actividad de aquella sociedad debería considerarse como una actividad propia de esta última entidad dominante.

32. Para el órgano jurisdiccional remitente, se ha de determinar, en consecuencia, si debe considerarse que esta último ha prestado, mediante recursos de su empresa —entre los que figuran también los recursos de U-GmbH, en virtud del artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG y del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva—, servicios de limpieza a título gratuito, con fines ajenos a su empresa, en el sentido del artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, por el hecho de que dichas prestaciones se hayan prestado para el ámbito de sus funciones públicas en tanto que «actividad no económica».

33. En tales circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse la facultad concedida a los Estados miembros en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la [Sexta Directiva] de considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en su territorio que, aunque gocen de independencia jurídica, se hallan firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, en el sentido de que los Estados miembros deben ejercerla de modo

a) que la consideración como un solo sujeto pasivo se realice a través de una de esas personas, que será el sujeto pasivo respecto de todas las operaciones efectuadas por dichas personas, o de modo

b) que la consideración como un solo sujeto pasivo deba conducir necesariamente, aun a costa de una pérdida de ingresos fiscales sustanciales, a un grupo a efectos del IVA distinto de las personas firmemente vinculadas entre sí, constituido por una entidad ficticia especialmente concebida a efectos del IVA?

2) Si la respuesta a) a la primera cuestión es la acertada, ¿se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea acerca de los fines ajenos a la empresa en el sentido del artículo 6, apartado 2, de

la [Sexta Directiva] (sentencia de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land— en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88), que en el caso de un sujeto pasivo

a) que, por una parte, ejerce una actividad económica y realiza de este modo prestaciones a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la [Sexta Directiva], y

b) que, por otra parte, realiza al mismo tiempo una actividad desarrollada en el ejercicio de sus funciones públicas, para la que no tiene la condición de sujeto pasivo conforme al artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva [...], la prestación de un servicio a título gratuito que pertenece al ámbito de su actividad económica y va destinado al ámbito de las actividades que realiza en el ejercicio de sus funciones públicas no está sujeto al IVA con arreglo al artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva [...]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

34. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro señale como sujeto pasivo único del IVA, no al propio grupo a efectos del IVA, sino a uno de sus miembros, a saber, la entidad dominante del grupo.

35. Conviene recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, han de tenerse en cuenta no solo su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forme parte [véase, en particular, la sentencia de 24 de febrero de 2022, Airhelp (Retraso de vuelo alternativo), C-451/20, EU:C:2022:123, apartado 22 y jurisprudencia citada].

36. Además, de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición de Derecho de la Unión que no contenga una remisión al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión Europea de una interpretación autónoma y uniforme (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 33 y jurisprudencia citada).

37. Para una aplicación uniforme de la Sexta Directiva, es preciso que el concepto de «firmes vínculos en el orden financiero», en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de dicha Directiva, reciba una interpretación autónoma y uniforme. Tal interpretación se impone, pese que el régimen establecido en dicho artículo es facultativo para los Estados miembros, con el fin de evitar divergencias entre los regímenes instaurados por cada Estado miembro al hacer uso de esa facultad (véase, en este sentido, por analogía, la sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 44 y jurisprudencia citada).

38. A este respecto, del tenor del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva resulta que esta 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 tenor, la aplicación de este artículo no está sometida a otros requisitos. Tampoco prevé la posibilidad de que los Estados miembros impongan otros requisitos a los operadores económicos para poder constituir un grupo a efectos del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 35 y jurisprudencia citada).

39. La aplicación del régimen previsto en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva implica que la normativa nacional adoptada sobre la base de esta disposición permite que las entidades que se hallen vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, dejen de ser consideradas sujetos pasivos distintos del IVA, para serlo como sujeto pasivo único. De esta forma, cuando un Estado miembro aplica la citada disposición, la persona o las personas sujetas con arreglo a esta misma disposición no podrán ser consideradas como un sujeto pasivo o como varios sujetos pasivos a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, apartado 19 y jurisprudencia citada).

40. De ello se desprende que la asimilación a un sujeto pasivo único con arreglo al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva excluye que los miembros del grupo a efectos del IVA continúen presentando por separado las declaraciones del IVA y sigan siendo consideradas, dentro de su grupo y fuera de él, como sujetos

pasivos, dado que tan solo el sujeto pasivo único está facultado para presentar las citadas declaraciones. Esta disposición, en consecuencia, presupone necesariamente que, cuando un Estado miembro la aplique, la normativa nacional que adapte el Derecho interno a ella lo haga de tal forma que el sujeto pasivo sea único y que se conceda tan solo un número de IVA para el grupo (sentencia de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, apartados 19 y 20).

41. De ello se sigue que, en tal situación, las prestaciones de servicios realizadas por un tercero en favor de un miembro de un grupo a efectos del IVA deben considerarse realizadas, en lo que al IVA se refiere, en favor no de ese miembro, sino del grupo a efectos del IVA al que este pertenece (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de noviembre de 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, apartado 46 y jurisprudencia citada).

42. Por lo que respecta al contexto del citado artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, ni de dicha disposición ni del sistema establecido por esta Directiva se infiere que el citado artículo constituya una disposición especial o excepcional que deba interpretarse de manera restrictiva. Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el requisito relativo a la existencia de un vínculo firme en el orden financiero no puede interpretarse de manera restrictiva (véanse, por analogía, respecto del artículo 11 de la Directiva sobre el IVA, las 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).

43. En cuanto a los objetivos que perseguía el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, debe recordarse antes de nada que de la motivación de la propuesta de la Comisión [COM(73) 950 final] que condujo a la adopción de la Sexta Directiva se deduce que, al adoptar dicha disposición, el legislador de la Unión quiso permitir que los Estados miembros no vincularan sistemáticamente la condición de sujeto pasivo al concepto de independencia puramente jurídica, bien con ánimo de simplificación administrativa, bien para evitar ciertos abusos, como por ejemplo el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos con el fin de beneficiarse de un régimen específico (véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 37 y jurisprudencia citada, y de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 35 y jurisprudencia citada).

44. A este respecto, aunque la Sexta Directiva no contenía, hasta la entrada en vigor del párrafo tercero de su artículo 4, apartado 4, a raíz de la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388 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), disposiciones explícitas por las que se otorgaba a los Estados miembros la facultad de adoptar medidas necesarias en la lucha contra la evasión o el fraude fiscales, tal circunstancia no privaba a los Estados miembros de la posibilidad de adoptar, antes de la citada entrada en vigor, tales medidas, ya que la lucha, por parte de los Estados miembros, contra la evasión o el fraude fiscales es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva, incluso sin habilitación expresa del legislador de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 42 y jurisprudencia citada).

45. De esta manera, para la aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, los Estados miembros, en el marco de su margen de apreciación, podían supeditar la aplicación del régimen del grupo a efectos del IVA a determinadas restricciones siempre que sirvan a los objetivos de dicha Directiva dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra el fraude o la evasión fiscales (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 41 y jurisprudencia citada).

46. En el presente asunto, de las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente y por el Gobierno alemán se deduce, en primer término, que el legislador alemán hizo uso de la facultad que le brindaba el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva a través del artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG, que establece la posibilidad de formar «unidades fiscales».

47. De esas mismas explicaciones se infiere igualmente que, en virtud del Derecho alemán, si bien se considera que la entidad dominante de un grupo a efectos del IVA es el sujeto pasivo único de ese grupo, en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, el artículo 73 de la AO establece no obstante que una sociedad vinculada orgánicamente puede, en su caso, ser deudora de los impuestos correspondientes a los demás miembros de la unidad fiscal de la que forma parte, entre ellos la entidad dominante, devengados en el marco del régimen aplicable a la unidad fiscal que hayan constituido.

48. Por lo que respecta, ante todo, a la cuestión de si el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se opone a la práctica alemana consistente en señalar como sujeto pasivo único no al propio grupo a efectos del IVA sino a uno de sus miembros, a saber, la entidad dominante del grupo, procede señalar que, aunque el Tribunal de Justicia ha declarado, en esencia, en las sentencias de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, apartados 19 y 20), y de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, apartados 34, 35 y 37), que el grupo a efectos del IVA es deudor del impuesto en calidad de sujeto pasivo, no es menos cierto que cuando varios miembros jurídicamente independientes de un grupo a efectos del IVA constituyen juntos un único sujeto pasivo, debe haber un único interlocutor que asuma las obligaciones de IVA del grupo frente a la Administración tributaria. Pues bien, el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva no prescribe nada sobre cuál sea la entidad representativa del grupo a efectos del IVA ni sobre la forma en que esta contraerá las obligaciones de sujeto pasivo de tal grupo.

49. A este respecto, con independencia de la posibilidad de establecer que el grupo a efectos del IVA esté representado por uno de esos miembros, los objetivos mencionados en el apartado 43 de la presente sentencia pueden justificar que se señale a la entidad dominante del grupo a efectos del IVA como sujeto pasivo único, si dicha entidad puede imponer su voluntad a las otras entidades que formen parte de ese grupo, permitiendo garantizar la correcta recaudación del IVA.

50. Dicho esto, es preciso además que la circunstancia de que no sea el propio grupo a efectos del IVA sino su entidad dominante la representante que cumplirá la función de sujeto pasivo único, en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, no conlleve un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

51. Pues bien, de las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, mencionadas en el apartado 28 de la presente sentencia, así como por el Gobierno alemán en sus observaciones escritas se desprende que, en la medida en que la obligación de declaración que incumbe a dicha entidad dominante se extienda a las prestaciones realizadas y recibidas por todos los miembros del expresado grupo y que la deuda tributaria resultante incluya la totalidad de esas prestaciones, el resultado al que se llegará será el mismo que si el propio grupo a efectos del IVA fuera el sujeto pasivo de este impuesto.

52. Las referidas explicaciones muestran igualmente que, aun cuando, en virtud del Derecho alemán, todas las obligaciones en materia de IVA recaen sobre la entidad dominante, en su calidad de representante del grupo a efectos del IVA ante la Administración tributaria, no es menos cierto que dicha Administración tributaria puede, en su caso, dirigirse contra las demás entidades que formen parte de ese grupo, fundándose en el artículo 73 de la AO.

53. Por cuantas razones anteceden, procede considerar que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro señale, como sujeto pasivo único del IVA, no al propio grupo a efectos del IVA sino a uno de sus miembros, a saber, la entidad dominante del grupo, si dicha entidad puede imponer su voluntad a las otras entidades que formen parte de ese grupo y siempre que tal configuración no conlleve un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

Segunda cuestión prejudicial

54. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, en el supuesto de una entidad que constituye el sujeto pasivo único de un grupo a efectos del IVA y que efectúa, por un lado, actividades económicas en las que es el sujeto pasivo y, por otro, actividades que se enmarcan en el ejercicio de sus funciones públicas, en las que no se la considera sujeto pasivo del IVA en virtud del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, la prestación de servicios por una entidad que forme parte de ese grupo y que tenga relación con dichas funciones públicas debe considerarse realizada en el ámbito la actividad económica del referido sujeto pasivo único, destinada al ámbito de sus funciones públicas, pudiendo ser gravada con arreglo al artículo 6, apartado 2, letra b), de la citada Directiva.

55. Procede recordar, antes que nada, que, conforme al artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso las prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

56. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que el artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva impide que un sujeto pasivo o los miembros de su personal obtengan libres de impuesto servicios del sujeto pasivo por los

cuales un particular debería haber pagado el IVA (sentencia de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, apartado 23).

57. El artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva no pretende establecer la regla de que operaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA puedan considerarse realizadas para «fines ajenos» a la empresa en el sentido de dicha disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land— en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, apartado 38).

58. De ello se sigue que, cuando un sujeto pasivo único de un grupo a efectos del IVA recibe una prestación de servicios efectuada por una entidad que forma parte de dicho grupo con destino al ámbito de sus funciones públicas, considerar que tal prestación está sujeta al impuesto en virtud del artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva equivaldría a considerar que dicha prestación se realiza con fines ajenos a la empresa y, por tanto, a asimilar a tal actividad el ejercicio de las funciones públicas que se sitúa fuera del ámbito de aplicación del IVA, conforme al artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.

59. Tal interpretación equivaldría a vaciar de sentido tanto el artículo 2, punto 1, como al artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.

60. Debe observarse además que, en cualquier caso, el artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva solo se refiere a las operaciones realizadas «a título gratuito» que se asimilan a las operaciones realizadas a título oneroso, a efectos de la aplicación del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, apartado 24).

61. Pues bien, en el presente asunto, como se ha señalado en los apartados 13 y 17 de la presente sentencia y como también recalcó la Abogada General en el punto 50 de sus conclusiones, de la resolución de remisión se desprende claramente que U-GmbH recibió una remuneración de la entidad dominante S por los servicios de limpieza prestados, ya fuera en el marco de su actividad económica como en el del ejercicio de sus funciones públicas.

62. Por lo tanto, dado que las prestaciones de que se trata se prestaron a título oneroso, en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva, no es aplicable en modo alguno el artículo 6, apartado 2, letra b), de esta.

63. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de una entidad que constituye el sujeto pasivo único de un grupo a efectos del IVA y que efectúa, por un lado, actividades económicas en las que es sujeto pasivo y, por otro, actividades que se enmarcan en el ejercicio de sus funciones públicas, respecto de las que no se la considera sujeto pasivo del IVA en virtud del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, la prestación de servicios por una entidad que forme parte de ese grupo y que tenga relación con dichas funciones públicas no debe ser gravada con arreglo al artículo 6, apartado 2, letra b), de la citada Directiva.

Costas

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

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

1). El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que no se oone a que un Estado miembro señale, como sujeto pasivo único de un grupo formado por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, a la entidad dominante del grupo, si dicha entidad puede imponer su voluntad a las otras entidades que formen parte de ese grupo y siempre que tal configuración no conlleve un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

2) El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que en el supuesto de una entidad que constituye el sujeto pasivo único de un grupo formado por personas jurídicamente independientes pero

firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización y que efectúa, por un lado, actividades económicas en las que es sujeto pasivo y, por otro, actividades que se enmarcan en el ejercicio de sus funciones públicas, respecto de las que no se la considera sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido en virtud del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, la prestación de servicios por una entidad que forme parte de ese grupo y que tenga relación con dichas funciones públicas no debe ser gravada con arreglo al artículo 6, apartado 2, letra b), de la citada Directiva.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.