

Asunto C-269/20**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

18 de junio de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

7 de mayo de 2020

Parte demandada y recurrente en casación:

Finanzamt T (Oficina Tributaria de T)

Parte demandante y recurrida en casación:

S

Objeto del procedimiento principal

Impuesto sobre el volumen de negocios — Artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388 — Autorización de los Estados miembros para 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 — Artículo 6, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388 — Ejercicio de funciones públicas junto con una actividad económica

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE

Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Debe interpretarse la facultad prevista en 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, para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gozan de independencia jurídica, pero que se hallen 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 aplicará a una de esas personas que será el sujeto pasivo respecto de todas las operaciones efectuadas por esas personas, o de modo
 - b) que la consideración como un solo sujeto pasivo conduce necesariamente y, por tanto, también asumiendo una importante reducción de la recaudación fiscal, a un grupo a efectos del IVA, distinto de las personas firmemente vinculadas entre sí, que será una entidad ficticia especialmente creada 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 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 (sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea VNLTO de 12 de febrero de 2009 — C-515/07, EU:C:2009:88), que en el caso de un sujeto pasivo
- a) que, por una parte, ejerce una actividad económica realizando prestaciones a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, 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, y
 - b) que, por otra parte, realiza al mismo tiempo una actividad que desarrolla 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 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,

la prestación de un servicio a título gratuito del ámbito de su actividad económica para el ámbito de sus funciones públicas no debe gravarse con arreglo al artículo 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?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

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; en particular sus artículos 4, apartado 4, párrafo segundo, y 6, apartado 2.

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; en particular su artículo 11.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), en particular los artículos 2, apartado 2, punto 2, y 3, apartado 9ª.

Abgabenordnung (Ley general tributaria; en lo sucesivo, «AO»), en particular el artículo 73, primera frase.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La demandante es una fundación de Derecho público y es la titular de una universidad, que también mantiene un área de hospital universitario. Es un sujeto pasivo y presta servicios a título oneroso (tratamiento de pacientes). Al mismo tiempo, como persona jurídica de Derecho público, realiza funciones públicas (formación de estudiantes) para las que no tiene la consideración de sujeto pasivo.
- 2 Con arreglo al artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG, la demandante es la entidad dominante de la unidad fiscal a la que pertenece U-GmbH que, entre otras cosas, prestó servicios de limpieza a la demandante. Esos servicios de limpieza se referían al conjunto de edificios pertenecientes al área de hospital universitario, es decir, tanto a los locales pertenecientes al área que sirve para tratar a los pacientes (habitaciones de pacientes, pasillos y quirófanos) y, por tanto, al ámbito de actividad económica de la demandante en la que actúa como sujeto pasivo, como también a los locales correspondientes al ejercicio de las funciones públicas de la demandante, es decir, los locales utilizados para la formación de los estudiantes (aulas y laboratorios), respecto de los cuales no se la considera sujeto pasivo.
- 3 Tras realizar una inspección *in situ*, la Finanzamt (Oficina Tributaria) asumió que los centros de la demandante eran una única empresa. La Finanzamt consideró, a este respecto, que los servicios de limpieza prestados por U-GmbH para el ámbito de funciones públicas se prestaban en el seno de la unidad fiscal a la que

pertenecen la demandante y U-GmbH. Según la Finanzamt, las prestaciones de limpieza sirvieron para fines ajenos a la empresa y dieron lugar a una entrega a título gratuito por parte de la demandante conforme al artículo 3, apartado 9a, punto 2, de la UStG [artículo 6, apartado 2, letra b) de la Directiva 77/388; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»]. Partiendo de la cuota de las zonas limpiadas atribuible al área de funciones públicas, calculó una cuota del impuesto 841,12 euros más elevada. No prosperó el recurso administrativo presentado.

- 4 El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) estimó el recurso contencioso-administrativo. Apreció que existe una unidad fiscal que conduce a que la demandante, como entidad dominante, y U-GmbH, como entidad controlada, deban ser consideradas una sola empresa, así como que dicha unidad fiscal se extiende también a las funciones públicas de la demandante. Entendió que, sin embargo, no se cumplen los requisitos para una entrega a título gratuito por parte de la demandante en el sentido del artículo 3, apartado 9a, punto 2, de la UStG. La demandada impugna estas apreciaciones en su recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

Breve exposición de los motivos de la petición de decisión prejudicial

Sobre la primera cuestión prejudicial

Regulación legal en el Derecho nacional

- 5 **El artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG** incorpora al Derecho nacional el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y establece que una persona jurídica («entidad controlada») que en los órdenes financiero, económico y de organización esté integrada en la empresa de otra persona («entidad dominante») no desarrolla su actividad económica de forma independiente. De conformidad con el artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG, en base al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, las operaciones entre la entidad controlada y la entidad dominante se consideran realizadas dentro del mismo sujeto pasivo (artículo 2, apartado 2, punto 2, tercera frase, de la UStG). Estas denominadas operaciones internas no están sometidas al ámbito de aplicación del impuesto. En el caso de los aquí controvertidos servicios de limpieza prestados por U-GmbH a la demandante se trata de tales operaciones internas. **El artículo 73, primera frase, de la AO**, a la vista de la condición de la entidad dominante como sujeto pasivo y respecto de la deuda tributaria de la entidad dominante de ahí resultante, establece la responsabilidad de la entidad controlada.

Dudas a esclarecer sobre la interpretación del Derecho de la Unión

- 6 El órgano jurisdiccional remitente considera que, en principio, la primera cuestión prejudicial debe ser respondida de acuerdo con la alternativa a). No obstante, existen dudas sobre la correcta interpretación del Derecho de la Unión porque

—en particular a la vista de la sentencia de 17 de septiembre de 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, apartado 28), acerca de «un grupo a efectos del IVA»— es necesario aclarar si las disposiciones de la Directiva permiten a un Estado miembro designar como sujeto pasivo a un miembro del grupo a efectos del IVA (la entidad dominante) como sujeto pasivo en lugar del grupo a efectos del IVA (el conjunto de la unidad fiscal). El órgano jurisdiccional remitente ya ha remitido al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial acerca de ese extremo (asunto C-141/20).

Redacción y finalidad del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva

- 7 El tratamiento como un único sujeto pasivo que exige el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se cumple con la consolidación en una de las personas firmemente vinculadas entre sí. En ese sentido se puede aducir también el objetivo de simplificación administrativa que persigue esta disposición, según se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 37). El Derecho nacional simplifica la aplicación de la legislación del IVA estableciendo en el artículo 2, apartado 2, punto 2, tercera frase, de la UStG la consideración de varias personas como un único sujeto pasivo y, por tanto, concentrando la tributación en una de esas personas que de por sí ya es un sujeto pasivo.

Respuesta a la primera cuestión conforme a la alternativa b)

- 8 Si a la primera cuestión prejudicial debiera responderse conforme a la alternativa b), no existirá una **unidad fiscal** entre la demandante como entidad dominante y U-GmbH como entidad controlada y de antemano no será necesario aplicar en el litigio el artículo 6, apartado 2, letra b) de la Sexta Directiva. En ausencia de una unidad fiscal, U-GmbH tendría que ser considerada como un sujeto pasivo independiente que prestaba servicios a la demandante que entonces estarían sujetos al ámbito de aplicación del impuesto y respecto de los cuales U-GmbH sería el sujeto pasivo. Ni en el año controvertido ni en la actualidad la legislación nacional prevé la formación de un **grupo a efectos del IVA**. Dicho grupo a efectos del IVA, con responsabilidad como deudores solidarios de las personas firmemente vinculadas entre sí, tampoco puede acogerse en el Derecho nacional mediante la interpretación del artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG.
- 9 La respuesta a la primera cuestión prejudicial es, más allá del litigio, de gran importancia para la recaudación fiscal en Alemania, ya que el conjunto de las entidades dominantes en el sentido del artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG pagan unos impuestos que ascienden al 10 % de la recaudación fiscal total del impuesto sobre el volumen de negocios en Alemania.
- 10 Por tanto, si procede responder a la primera cuestión prejudicial conforme a la alternativa b), ello tendría consecuencias fiscales importantes en la medida en que, en ese caso, **no existiría ni una deuda fiscal de la entidad dominante**, que

podría invocar contra la deuda tributaria que le incumbe en virtud del artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG la incompatibilidad de esta disposición con el Derecho de la Unión y, en ese caso, no tendría que tributar al menos por las operaciones de la entidad controlada, **ni tampoco una deuda fiscal de un grupo a efectos del IVA o de los integrantes del grupo**, pues el legislador nacional no ha dictado normas a tal efecto y no es posible la aplicación directa del Derecho de la Unión en perjuicio de una entidad «ficticia», que es inexistente a falta de regulación legal, **pero tampoco existiría una deuda fiscal de la entidad controlada**, que independientemente del artículo 73, primera frase, de la AO (que solamente prevé una responsabilidad como «entidad controlada») puede exigir la aplicación del artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG.

- 11 La pérdida de ingresos fiscales que así se causaría también se produciría bajo la vigencia de la Directiva 2006/112, ya que el artículo 11 de dicha Directiva se corresponde, en esencia, con el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

Definición de sujeto pasivo

- 12 La actividad del sujeto pasivo en su condición como tal es la actividad económica a la que se refiere el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva. Esta actividad se caracteriza por el hecho de que el sujeto pasivo efectúa o tiene intención de efectuar entregas o prestaciones de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva (sentencia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 21).

Una persona jurídica como sujeto pasivo

- 13 Una persona jurídica, al igual que una persona física, puede llevar a cabo actividades distintas de las económicas. El Tribunal de Justicia ha calificado estas actividades como «actividades no económicas» (sentencia de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land— en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88 [en lo sucesivo, «sentencia VNLTO»], apartados 35 y ss.). Una persona jurídica de Derecho público —como la demandante— también puede ser sujeto pasivo en un área concreta y realizar a la vez actividades que le incumben en el marco de la autoridad pública (sin ninguna relevancia para la competencia) (las funciones públicas), por lo que no habrá actividad económica a este respecto.

Acerca del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva y la sentencia VNLTO

- 14 El artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva contiene dos supuestos de hecho: en la letra a), el uso de bienes afectados a una empresa, y en la letra b), las prestaciones de servicios a título gratuito. Sin embargo, solo la letra a), al referirse

al derecho a la deducción del impuesto, atiende a otra condición respecto del bien utilizado, además de la condición de que los bienes o servicios deben utilizarse para fines específicos.

- 15 Cuando una persona jurídica adquiere un producto mixto tanto para los fines de su actividad económica como sujeto pasivo como para su «actividad no económica», por ejemplo, con fines no lucrativos, el Tribunal de Justicia no reconoce a la persona jurídica la deducción íntegra, a diferencia del empresario individual (véase la sentencia VNLTO, apartados 37 a 39). A este respecto, el Tribunal de Justicia niega el supuesto de hecho del artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva en base a que el uso para «actividades no económicas» no constituye un uso para fines ajenos a la empresa en el sentido de dicha disposición. En la sentencia VNLTO, el Tribunal de Justicia resolvió que los artículos 6, apartado 2, letra a), y 17, apartado 2, de la Sexta Directiva no son aplicables al uso de bienes y servicios afectados a la empresa para operaciones distintas de las operaciones gravadas del sujeto pasivo, ya que el IVA soportado por la adquisición de dichos bienes y servicios, relacionados con tales operaciones, no es deducible.
- 16 En el presente asunto y a este respecto se suscita la cuestión de si esa jurisprudencia del Tribunal de Justicia se refiere únicamente a la extensión de la deducción del impuesto soportado o si dicha jurisprudencia es también aplicable cuando el artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva se aplica de forma independiente, sin relación alguna con la deducción del impuesto soportado. Esto último tendría como consecuencia que tampoco a efectos de la aplicación del artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva una «actividad no económica» se consideraría «ajena a la empresa» y que esta disposición no se aplicaría a una prestación de servicios a título gratuito para los fines de una actividad no lucrativa o de poder público.

Necesidad de una tributación sistémica

- 17 Si, por ejemplo, el sujeto pasivo utiliza el personal contratado para su actividad económica para prestar servicios con otros fines, se suscita la cuestión de si pueden surgir consecuencias fiscales diferentes para los sujetos pasivos que son personas físicas y para los sujetos pasivos que son personas jurídicas.
- 18 Cuando el sujeto pasivo es una persona física que opera, por ejemplo, una empresa de limpieza y utiliza el personal de su empresa para prestar servicios de limpieza con fines de su vida privada en su domicilio particular, el órgano jurisdiccional remitente considera que esta situación da lugar a una prestación de servicios a título gratuito por parte del sujeto pasivo para sus necesidades privadas en el sentido del artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva.
- 19 Si el sujeto pasivo es una persona jurídica que también opera una empresa de limpieza y utiliza el personal de su empresa, como en el litigio, para limpiar locales destinados a fines de funciones públicas, procede preguntarse si, a semejanza de la utilización para fines privados del empresario individual, ello

conlleva también la aplicación del artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, puesto que en tal caso puede darse una prestación de servicios a título gratuito por el sujeto pasivo para fines ajenos a la empresa.

- 20 Desde la perspectiva de la sistemática tributaria, en ambos casos podría sostenerse la aplicación del artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva. En ese sentido, la utilización para una «actividad no económica», que podría ser un uso para las funciones públicas de una persona jurídica de Derecho público, debería considerarse un uso para fines ajenos a la empresa, en el sentido del artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva. Sin embargo, esto podría considerarse contrario a la sentencia VNLTO, que, como ya se ha señalado, se dictó en relación con la deducción del impuesto soportado, de modo que es cuestionable si dicha sentencia también es pertinente en el contexto de una aplicación independiente del artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, sin relación con la deducción del impuesto soportado.