

**Asunto C-184/23****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:**

22 de marzo de 2023

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

**Fecha de la resolución de remisión:**

26 de enero de 2023

**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) ¿Implica la consideración de varias personas como un solo sujeto pasivo, con arreglo al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva

77/388/CEE, que las prestaciones a título oneroso entre esas personas no están sometidas al ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido con arreglo al artículo 2, punto 1, de dicha Directiva?

- 2) ¿Están sometidas al ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido las prestaciones a título oneroso entre esas personas al menos cuando el destinatario de la prestación no tenga derecho a deducir el impuesto soportado (o solo tenga un derecho a deducción parcial), ya que, de lo contrario, existiría el riesgo de pérdida de ingresos fiscales?

### **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 2, punto 1, y 4, apartado 4, párrafo segundo.

### **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, punto 2.

### **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 √ 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**

#### ***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.

#### ***Necesidad de una segunda petición de decisión prejudicial***

- 6 La primera petición de decisión prejudicial buscaba aclarar si la normativa nacional acerca de la unidad fiscal es conforme con el Derecho de la Unión y si se produce una tributación por afectación a fines ajenos a la empresa. Aunque el Tribunal de Justicia respondió a estas cuestiones en su sentencia de 1 de diciembre de 2022, Finanzamt T (C-269/20, EU:C:2022:944), y el órgano jurisdiccional remitente entiende que la normativa nacional relativa a la unidad fiscal es

conforme con el Derecho de la Unión y que en el litigio no se produce una tributación por afectación a fines ajenos a la empresa, a raíz de dicha sentencia y de la sentencia de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), se suscitan, no obstante, las cuestiones prejudiciales planteadas en la presente petición, que tienen por objeto aclarar si las operaciones internas en un grupo a efectos del IVA están sometidas al ámbito de aplicación del IVA y, por tanto, son operaciones imponibles.

### ***Sobre la primera cuestión prejudicial***

- 7 Las dudas relativas a si la consideración de varias personas como un solo sujeto pasivo en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva implica o no que las prestaciones a título oneroso entre dichas personas no estarán sometidas al ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido (artículo 2, punto 1, de la Directiva), resultan de la sentencia de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943).
- 8 Partiendo de la constatación de que una prestación solo es imponible en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva «si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica» (sentencia de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, apartado 77), para «determinar que existe tal relación jurídica entre una entidad que forma parte de un grupo a efectos del IVA y los demás miembros de ese grupo, incluida su entidad dominante, con el fin de someter al IVA las prestaciones realizadas por aquella, procede comprobar si la referida entidad realiza una actividad económica independiente» (sentencia Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, apartado 78). Por tanto, si debe admitirse en el caso concreto que la entidad integrante realiza una actividad económica independiente (sentencia Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, apartado 79), del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva no resulta que una entidad integrante que no sea la entidad dominante no realiza una actividad económica independiente por el mero hecho de pertenecer al grupo (sentencia Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, apartado 80). En ese sentido, el Tribunal de Justicia ya asumió en este caso que U-GmbH realizaba una prestación a título oneroso (sentencia de 1 de diciembre de 2022, Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:944, apartados 60 y 61).

### ***Sobre la segunda cuestión prejudicial***

- 9 Las dudas sobre si las prestaciones a título oneroso entre personas vinculadas en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva están sometidas al ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido al menos cuando el destinatario de la prestación no (o solo parcialmente) tenga derecho a deducir el impuesto soportado, ya que, de lo contrario, existiría el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, resultan del hecho de que el Tribunal de Justicia, a los efectos de señalar la entidad dominante como único sujeto pasivo del grupo

mencionado en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva, exige que la configuración correspondiente no conlleve un riesgo de pérdida de ingresos fiscales (sentencia de 1 de diciembre de 2022, Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:944, punto 1 del fallo). En ese contexto, el Tribunal de Justicia señala que la obligación de declaración que incumbe a la entidad dominante se extiende a las prestaciones realizadas y recibidas por todos los miembros del grupo a efectos del IVA (sentencia Finanzamt T, apartado 51). Dichas prestaciones también pueden ser las realizadas por un miembro del grupo a efectos del IVA a otro miembro de dicho grupo.

- 10 A raíz de ello se suscita la cuestión de si la naturaleza no imponible de este tipo de operaciones internas conlleva el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, que, según la sentencia de 1 de diciembre de 2022, Finanzamt T (C-269/20, EU:C:2022:944), no debe producirse. Para esclarecer esta duda, puede ser necesario comparar dos supuestos de exigibilidad del impuesto, uno relativo a la situación jurídica sin unidad fiscal en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y otro relativo a la situación jurídica con dicha unidad fiscal.

***Falta de aclaración por la jurisprudencia recaída hasta la fecha***

*Opiniones divergentes de los Abogados Generales*

- 11 Varios Abogados Generales han defendido en sus conclusiones opiniones divergentes sobre si las operaciones internas entre los miembros de un grupo están sometidas o no al ámbito de aplicación del impuesto.
- 12 Según una de dichas opiniones, se afirma que las operaciones a título oneroso entre los miembros de un grupo a efectos del IVA se consideran realizadas por el grupo para sí mismo y, en consecuencia, no existen a efectos del IVA (conclusiones del Abogado General Jääskinen, presentadas el 27 de noviembre de 2012 en los asuntos Comisión/Irlanda, C-85/11, EU:C:2012:753, punto 42, y Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2012:751, punto 40; conclusiones del Abogado General Mengozzi, presentadas el 26 de marzo de 2015 en los asuntos Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:212, punto 49). Según la otra opinión, las operaciones internas entre miembros de un grupo deberían estar sometidas al ámbito de aplicación del impuesto y, por tanto, ser imponibles (conclusiones de la Abogada General Medina, presentadas el 27 de enero de 2022 en el asunto Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:60, puntos 36 y 37, y el 13 de enero de 2022 en el asunto Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:11, puntos 64 y 73).

*Jurisprudencia del Tribunal de Justicia*

- 13 La jurisprudencia del Tribunal de Justicia que ha recaído hasta la fecha no brinda una respuesta clara sobre si son imponibles las operaciones internas. Es cierto que

ha sentenciado que, al adoptar el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, 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 (sentencias de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 37, y de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 40). Sin embargo, aún no ha abordado de un modo pertinente para resolver si las operaciones entre miembros de un grupo están sometidas o no al ámbito de aplicación del impuesto (véanse las sentencias de 25 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301; de 9 de abril de 2013, Comisión/Irlanda, C-85/11, EU:C:2013:217; de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia, EU:C:2013:263; de 17 de septiembre de 2014, Skandia America [USA], filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225; de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496; de 18 de noviembre de 2020, Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934; de 11 de marzo de 2021, Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196, y de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, EU:C:2021:285).

### *Apreciación del órgano jurisdiccional remitente*

#### *Redacción*

- 14 Atendiendo a la redacción del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, a efectos de que la operación sea o no imponible, no procede distinguir entre si el miembro de un grupo en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva realiza una prestación a título oneroso a un tercero que no es miembro del grupo (operaciones externas) o a otro miembro del grupo (operaciones internas). Esto parece favorecer que las operaciones internas sean imponibles. La consecuencia jurídica de la consideración como un solo sujeto pasivo, dispuesta en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva, permite asumir del mismo modo tanto la naturaleza imponible como lo contrario.

#### *Antecedentes legislativos*

- 15 El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva permitió a los Estados miembros mantener normas como las del artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG, que ya existían en el Derecho nacional antes de la armonización. En consecuencia, la jurisprudencia nacional ha seguido considerando que las operaciones internas no son imponibles. Sin embargo, la finalidad inicial de la normativa nacional ya había dejado de existir en 1968 con la introducción en el Derecho nacional de un nuevo sistema con deducción del impuesto soportado y, por tanto, ya no podía justificar la naturaleza no imponible de las operaciones internas.

*Contexto*

- 16 Atendiendo al contexto de los artículos 2, punto 1, y 4, apartados 1 y 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, los miembros realizan sus operaciones internas en el marco de una actividad económica independiente, por lo que habría que afirmar que aquellas son imponibles. Además, el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva, en relación con el artículo 4, apartado 1, párrafo primero, de la misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro califique, estableciendo categorías, a una entidad dada como no independiente si está integrada en los órdenes financiero, económico y de organización en la empresa de la entidad dominante de un grupo a efectos del IVA (sentencia de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, apartado 81).

*Objetivos*

- 17 El Tribunal de Justicia considera que los objetivos perseguidos con el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva consisten en no vincular «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» (sentencia de 1 de diciembre de 2022, Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:944, apartado 43).
- 18 Una simplificación administrativa relativa al régimen jurídico del procedimiento no influye en la exigibilidad del impuesto según el Derecho sustantivo. En consecuencia, conduce a que las operaciones internas entre personas vinculadas en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva sigan estando sometidas al ámbito de aplicación del impuesto. Una simplificación administrativa que afecte al Derecho sustantivo, si consiste en una genérica naturaleza no imponible de las operaciones internas, da lugar a importantes pérdidas de ingresos fiscales. Si por lo que respecta a la naturaleza no imponible se estableciera una distinción en función de si el destinatario de la operación interna tiene derecho a deducir el impuesto soportado, esto podría contravenir el objetivo de simplificación administrativa, ya que entonces sería necesario decidir sobre las numerosas cuestiones relativas al derecho a deducir previsto en el artículo 17 de la Sexta Directiva que a menudo son difíciles de responder. Por último, una naturaleza no imponible de las operaciones internas basada en la autorización del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva puede dar lugar a una aplicación divergente del Derecho de la Unión en los Estados miembros, ya que solo algunos Estados miembros han hecho uso de esta autorización. En sectores concretos, esto podría dar lugar a distorsiones de la competencia causadas por la legislación fiscal.
- 19 El objetivo de evitar ciertos abusos, como por ejemplo el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos con el fin de beneficiarse de un régimen

específico, no justifica que las operaciones internas no sean imponibles. Al contrario, el concepto general de abuso (véanse, por ejemplo, las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartados 74 y ss., y de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16, EU:C:2017:881, apartados 53 y 70; véase también la sentencia de 26 de febrero de 2019, T Danmark e Y Denmark, C-116/16 y C-117/16, EU:C:2019:135, apartado 97) podría ser indicativo de que las operaciones internas deben gravarse al menos en el caso de prestaciones a título oneroso realizadas a miembros del grupo que no tengan derecho a deducir el impuesto soportado, pues, de lo contrario, una «ventaja fiscal» obtenida en virtud de la naturaleza no imponible contravendría el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

DOCUMENTO DE TRABAJO