

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093536

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 11 de julio de 2024

Sala 4.^a

Asunto n.º C-184/23

SUMARIO:

IVA. Sujeto pasivo. *Facultad de los Estados miembros de considerar como un solo sujeto pasivo, denominado «grupo a efectos del IVA», a personas jurídicamente independientes, pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Prestaciones intragrupo a efectos del IVA. Destinatario de las prestaciones no autorizado a deducir el IVA. Riesgo de pérdidas fiscales.* Una fundación alemana de Derecho público que constituye la entidad dominante de una universidad, que también gestiona un centro médico universitario, y de la sociedad U-GmbH que prestó a S servicios de limpieza, higiene y lavandería, así como de transporte de pacientes. Los servicios de limpieza 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. En el complejo inmobiliario, S ejerce actividades económicas por las que está sujeta al IVA, pero utiliza las salas de cursos y otras partes de ese complejo para actividades de formación de estudiantes, que ejerce como autoridad pública y para las que no se la considera sujeto pasivo a efectos de la sujeción al IVA. La proporción de la superficie de dicho complejo dedicada a estas últimas actividades asciende al 7,6 % de la superficie total del mismo. La Administración Tributaria rectificó la liquidación del IVA de S correspondiente al ejercicio 2005, al considerar que los establecimientos de S constituían una única empresa, de la que S era la entidad dominante, la Administración Tributaria estimó que debía elaborarse una única declaración de IVA y, en consecuencia, debía emitirse una única notificación de liquidación tributaria y que los servicios de limpieza prestados por U-GmbH a S constituían prestaciones realizadas dentro de la unidad fiscal y que dichas prestaciones no estaban sujetas al IVA y que en la medida en que dichas prestaciones se habían realizado para las actividades de S respecto de las cuales no se la consideraba sujeto pasivo, se habían proporcionado «para fines ajenos a la empresa» y habían dado lugar, a favor de S, a una «prestación de servicios a título gratuito, asimilada a una prestación de servicios a título oneroso». De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una prestación de servicios solo está sujeta al IVA si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Para determinar si existe tal relación jurídica, procede comprobar si el prestador realiza una actividad económica independiente, en concreto porque asume el riesgo económico derivado de su actividad. Considera el Tribunal que cada Estado miembro está 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. Según reiterada jurisprudencia, la asimilación de un grupo a efectos del IVA a un sujeto pasivo único con arreglo al art. 4.4 (párr. segundo), de la Sexta Directiva excluye que los miembros del grupo a efectos del IVA continúen presentando por separado las declaraciones del IVA y sean considerados, 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. Por lo tanto, esta disposición presupone necesariamente que, cuando un Estado miembro la aplique, la normativa nacional de transposición lo haga de tal forma que el sujeto pasivo sea único y que se conceda tan solo un número de IVA para el grupo [Vid., SSTJUE de 1 de diciembre de 2022, asunto C-141/20 (NFJ088161) y asunto C-269/20, (NFJ088163)]. En cuanto a la cuestión de si procede distinguir el caso particular de que el prestador de tal servicio no pueda invocar el derecho a deducir el IVA devengado o pagado, debido a que, en tal caso, existiría un «riesgo de pérdidas fiscales», es preciso recordar, con carácter preliminar, que, en el marco de un grupo a efectos del IVA, el derecho a deducir el IVA devengado o pagado se confiere al propio grupo y no a sus miembros. El «riesgo de pérdidas fiscales» al que se refiere el órgano jurisdiccional remitente en su segunda cuestión prejudicial no resulta, *a priori*, de la aplicación de requisitos específicos al régimen del grupo a efectos del IVA propios del Derecho de un Estado miembro, sino de la aplicación del sistema común del IVA previsto en la Sexta Directiva y de las reglas relativas a la deducción del IVA devengado o soportado que este establece. El Tribunal concluye que los arts. 2.1 y 4.4 (párr. segundo) de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que las prestaciones realizadas a título oneroso entre personas que forman parte de un mismo grupo a efectos del IVA no están sujetas al IVA, ni siquiera en el supuesto de que el IVA devengado o pagado por el beneficiario de esas prestaciones no pueda deducirse como impuesto soportado.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 11.
Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 2, 4, 13 y 17.

PONENTE:

Don J.-C. Bonichot.

En el asunto C-184/23,

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 26 de enero de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de marzo de 2023, en el procedimiento entre

Finanzamt T

y

S,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. C. Lycourgos, Presidente de Sala, y la Sra. O. Spineanu-Matei, los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente) y S. Rodín y la Sra. L. S. Rossi, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de S, por los Sres. R. J. Schwerin y D. Sommerfeld, Rechtsanwälte;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. J. Möller y la Sra. A. Hoesch, en calidad de agentes,
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. B. Eggers y el Sr. M. Herold, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de mayo de 2024;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, punto 1, y 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 (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, Alemania) y S, una fundación alemana de Derecho público, en relación con la sujeción de dicha fundación al impuesto sobre el valor añadido (IVA) en lo que respecta al 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 esa Directiva disponía:

«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.

[...]

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

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

[...]

b) las 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 13, parte A, apartado 1, letra b), de la misma Directiva disponía:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos».

8. El artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva disponía lo siguiente:

«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 [IVA], 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; [...]».

9. El artículo 11 de la Directiva 2006/112 establece:

«Previa consulta al Comité consultivo del [IVA] (denominado en lo sucesivo “Comité del IVA”), cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.»

Derecho alemán

10. El 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»), dispone:

«La actividad industrial, comercial, artesanal 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. [...]»

11. El artículo 3, apartado 9a, punto 2, de la UStG dispone:

«Se asimilarán también a una prestación a título oneroso:

[...]

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].»

Hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales

12. De la resolución de remisión se desprende que S es una fundación alemana de Derecho público que constituye la entidad dominante de una universidad, que también gestiona un centro médico universitario, y de la sociedad U-GmbH.

13. En 2005, la sociedad U-GmbH prestó a S servicios de limpieza, higiene y lavandería, así como de transporte de pacientes. Los servicios de limpieza 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.

14. En el complejo inmobiliario, S ejerce actividades económicas por las que está sujeta al IVA, pero utiliza las salas de cursos y otras partes de ese complejo para actividades de formación de estudiantes, que ejerce como autoridad pública y para las que no se la considera sujeto pasivo a efectos de la sujeción al IVA. La proporción de la superficie de dicho complejo dedicada a estas últimas actividades asciende al 7,6 % de la superficie total del mismo.

15. El 3 de noviembre de 2005, a raíz de una inspección, la Administración Tributaria rectificó la liquidación del IVA de S correspondiente al ejercicio 2005.

16. En primer lugar, al considerar que los establecimientos de S constituían una única empresa, de la que S era la entidad dominante, la Administración Tributaria estimó que debía elaborarse una única declaración de IVA y, en consecuencia, debía emitirse una única notificación de liquidación tributaria.

17. En segundo lugar, la Administración Tributaria consideró que, de conformidad con el artículo 2, apartado 2, punto 2, de la UStG, los servicios de limpieza prestados por U-GmbH a S constituían prestaciones realizadas dentro de la unidad fiscal (*Organschaft*) formada por S y U-GmbH y que, por consiguiente, dichas prestaciones no estaban sujetas al IVA.

18. No obstante, la Administración Tributaria estimó asimismo que, en la medida en que dichas prestaciones se habían realizado para las actividades de S respecto de las cuales no se la consideraba sujeto pasivo, se habían proporcionado «para fines ajenos a la empresa» y habían dado lugar, a favor de S, a una «prestación de servicios a título gratuito, asimilada a una prestación de servicios a título oneroso», con arreglo al artículo 3, apartado 9a, punto 2, de la UStG, que transpone el artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva.

19. Sobre esta base, la Administración Tributaria incrementó el importe del IVA que S debía pagar.

20. S interpuso un recurso administrativo contra dicha resolución, que fue desestimado.

21. El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania) estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por S en relación con el incremento del IVA. A este respecto, consideró que la unidad fiscal (*Organschaft*), que agrupaba, en una sola empresa, a la sociedad dominante S y a U-GmbH, se extendía a las actividades de S que se enmarcan en el ejercicio de sus funciones públicas y que no se cumplían los requisitos previstos en el artículo 3, apartado 9a, punto 2, de la UStG.

22. La Administración Tributaria interpuso un recurso de casación contra esa sentencia ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente y que planteó al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial con el fin de determinar si la normativa alemana relativa a la unidad fiscal era conforme con el Derecho de la Unión y si era aplicable el artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva.

23. Esta petición de decisión prejudicial dio lugar a la sentencia de 1 de diciembre de 2022, Finanzamt T (Prestaciones intragrupo a efectos del IVA) (C-269/20, EU:C:2022:944). En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva no se opone a que un Estado miembro señale, como sujeto pasivo único de un grupo a efectos del IVA, 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. El Tribunal de Justicia declaró también que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de que una entidad de este tipo efectúe actividades económicas en las que es sujeto pasivo del IVA y de actividades que se enmarquen 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 esta Directiva, la prestación de servicios, por una entidad que forme parte de ese grupo, que tenga relación con dichas funciones públicas no debe ser gravada con arreglo al artículo 6, apartado 2, letra b), de la citada Directiva.

24. El órgano jurisdiccional remitente considera necesario plantear de nuevo al Tribunal de Justicia, en el marco del mismo litigio, la cuestión de si las prestaciones realizadas a título oneroso entre las personas que forman parte de un mismo grupo a efectos del IVA están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA con arreglo a los artículos 2, apartado 1, y 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. A su juicio, existe incertidumbre al respecto, habida cuenta de lo indicado por el Tribunal de Justicia en los apartados 77 a 80 de la sentencia de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943).

25. Dicho órgano jurisdiccional se pregunta también si, en cualquier caso, no procede someter tales prestaciones al IVA en el supuesto de que el destinatario de la prestación no esté autorizado o solo esté parcialmente autorizado a deducir el impuesto devengado o soportado a fin de evitar un «riesgo de pérdidas fiscales», habida cuenta de los principios derivados de las sentencias de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), y de 1 de diciembre de 2022, Finanzamt T (Prestaciones intragrupo a efectos del IVA) (C-269/20, EU:C:2022:944).

26. 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) ¿Implica la consideración de varias personas como un solo sujeto pasivo, con arreglo al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la [Sexta Directiva], que las prestaciones a título oneroso entre esas personas no están sometidas al ámbito de aplicación del [IVA] con arreglo al artículo 2, punto 1, de dicha Directiva?»

2) ¿Están sometidas al ámbito de aplicación del [IVA] 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

27. Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que las prestaciones realizadas a título oneroso entre personas que forman parte de un mismo grupo a efectos del IVA deben estar sujetas al IVA y si la circunstancia de que el destinatario de esa prestación no pueda deducir el IVA devengado o pagado debe tenerse en cuenta porque esa situación conllevaría un riesgo de pérdidas fiscales.

28. Con carácter preliminar, es preciso recordar que, a tenor del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA 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.

29. Según el artículo 4, apartado 1, de esta Directiva, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 de este artículo, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

30. Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una prestación de servicios solo está sujeta al IVA si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de enero de 2019, *Morgan Stanley & Co International*, C-165/17, EU:C:2019:58, apartado 37 y jurisprudencia citada).

31. Para determinar si existe tal relación jurídica, procede comprobar si el prestador realiza una actividad económica independiente, en concreto porque asume el riesgo económico derivado de su actividad [véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de septiembre de 2014, *Skandia America (USA)*, filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, apartado 25, y de 24 de enero de 2019, *Morgan Stanley & Co International*, C-165/17, EU:C:2019:58, apartado 35].

32. En cuanto a la cuestión de si las prestaciones realizadas entre miembros de un mismo grupo a efectos del IVA deben gravarse con el IVA, procede señalar, habida cuenta de las preguntas formuladas por el órgano jurisdiccional remitente, que el Tribunal de Justicia no se pronunció sobre esta cuestión en la sentencia de 1 de diciembre de 2022, *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943).

33. En efecto, en los apartados 77 a 80 de dicha sentencia, a los que se refiere más concretamente el órgano jurisdiccional remitente, la cuestión examinada era si un Estado miembro puede calificar, «estableciendo categorías», a una determinada entidad como no independiente en el sentido del artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva si está integrada en los órdenes financiero, económico y de organización en la entidad dominante de un grupo a efectos del IVA.

34. De los apartados 23 y 28 a 30 de dicha sentencia se desprende que esa cuestión fue planteada por el mismo órgano jurisdiccional remitente que ha presentado la presente petición de decisión prejudicial con el fin de apreciar si el sistema alemán de unidad fiscal (*Organschaft*) podía estar «justificado», en cualquier caso, mediante una lectura conjunta del artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva.

35. Por consiguiente, la jurisprudencia derivada de la sentencia de 1 de diciembre de 2022, *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie* (C-141/20, EU:C:2022:943), no prejuzga la respuesta que ha de darse a la cuestión de si las prestaciones realizadas entre los miembros de un mismo grupo a efectos del IVA están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA.

36. En cambio, para responder a esta cuestión, es importante tener en cuenta la pertenencia de dichos miembros a un mismo grupo a efectos del IVA y las reglas específicas previstas en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de marzo de 2021, *Danske Bank*, C-812/19, EU:C:2021:196, apartado 22).

37. Según el tenor de esta disposición, cada Estado miembro está 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.

38. Además, según reiterada jurisprudencia, 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 dicha disposición permite que las entidades que se hallen vinculadas entre sí de esa manera dejen de ser consideradas sujetos pasivos distintos del IVA, para serlo como sujeto pasivo único, y que, cuando un Estado miembro aplica la citada disposición, la entidad o entidades subordinadas en el sentido de dicha disposición no pueden considerarse como sujetos pasivos en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva [véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de mayo de 2008, Amplisientífica y Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, apartado 19; de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, apartado 45, y de 1 de diciembre de 2022, Finanzamt T (Prestaciones intragrupo a efectos del IVA), C-269/20, EU:C:2022:944, apartado 39].

39. Por consiguiente, la asimilación de un grupo a efectos del IVA 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 sean considerados, 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. Por lo tanto, esta disposición presupone necesariamente que, cuando un Estado miembro la aplique, la normativa nacional de transposición lo haga de tal forma que el sujeto pasivo sea único y que se conceda tan solo un número de IVA para el grupo [véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de mayo de 2008, Amplisientífica y Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, apartados 19 y 20, y de 1 de diciembre de 2022, Finanzamt T (Prestaciones intragrupo a efectos del IVA), C-269/20, EU:C:2022:944, apartado 40].

40. Como ha señalado el Abogado General en los puntos 44 y 45 de sus conclusiones, de ello se desprende que, cuando el Estado miembro ha establecido tal régimen, 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, de modo que no procede determinar si dicho prestador cumple el requisito de independencia previsto en el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva cuando realiza una prestación a título oneroso a otra entidad de dicho grupo. En consecuencia, tal prestación no puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del IVA en virtud del artículo 2, punto 1, de dicha Directiva.

41. Por último, es preciso señalar que el Comité del IVA, creado en el artículo 398 de la Directiva 2006/112, realizó un análisis idéntico en relación con el grupo a efectos del IVA contemplado en el artículo 11 de dicha Directiva, en las directrices resultantes de la 119.^a reunión de dicho Comité, de 22 de noviembre de 2021, que indican que el tratamiento de un grupo a efectos del IVA como un sujeto pasivo único excluye que los miembros de ese grupo sigan operando, dentro y fuera del grupo, como sujetos pasivos distintos a efectos del IVA. Aunque tal documento carezca de valor vinculante, constituye una ayuda a la interpretación de la Sexta Directiva (véase, por analogía, el auto de 8 de octubre de 2020, Weindel Logistik Service, C-621/19, EU:C:2020:814, apartado 48).

42. Asimismo, en el punto 3.4.3 de la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo referente a la posibilidad de formar grupos de IVA, prevista en el artículo 11 de la Directiva 2006/112 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [COM (2009) 325 final], relativo a las «entregas en el seno del grupo», precisa que las operaciones internas a título oneroso entre los miembros de un grupo a efectos del IVA no existen a los fines del IVA.

43. En cuanto a la cuestión de si procede distinguir el caso particular de que el prestador de tal servicio no pueda invocar el derecho a deducir el IVA devengado o pagado, debido a que, en tal caso, existiría un «riesgo de pérdidas fiscales», es preciso recordar, con carácter preliminar, que, en el marco de un grupo a efectos del IVA, el derecho a deducir el IVA devengado o pagado se confiere al propio grupo y no a sus miembros.

44. Por otra parte, en las sentencias de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), y de 1 de diciembre de 2022, Finanzamt T (Prestaciones intragrupo a efectos del IVA) (C-269/20, EU:C:2022:944), que el órgano jurisdiccional remitente ha citado en su resolución de remisión, el requisito relativo a la necesidad de evitar un riesgo de pérdidas fiscales mencionado por el Tribunal de Justicia se refería a una cuestión diferente de la examinada en el presente asunto.

45. En efecto, como se desprende del apartado 60 de la sentencia de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), y del apartado 53 de la sentencia de 1 de diciembre de 2022, Finanzamt T (Prestaciones intragrupo a efectos del IVA) (C-269/20, EU:C:2022:944), se trataba de la posibilidad de

que un Estado miembro designara no al propio grupo a efectos del IVA, sino a la entidad dominante de ese grupo para ejercer la función de único sujeto pasivo. Como se ha recordado en el apartado 23 de la presente sentencia, el Tribunal de Justicia estimó que tal podría ser el caso si esta designación condujera al mismo resultado, por lo que respecta a los ingresos fiscales, que en el supuesto de que el propio grupo a efectos del IVA estuviera sujeto a dicho impuesto [véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, apartados 57 a 59, y de 1 de diciembre de 2022, Finanzamt T (Prestaciones intragrupo a efectos del IVA), C-269/20, EU:C:2022:944, apartados 50 a 52].

46. En cambio, el «riesgo de pérdidas fiscales» al que se refiere el órgano jurisdiccional remitente en su segunda cuestión prejudicial no resulta, *a priori*, de la aplicación de requisitos específicos al régimen del grupo a efectos del IVA propios del Derecho de un Estado miembro, sino de la aplicación del sistema común del IVA previsto en la Sexta Directiva y de las reglas relativas a la deducción del IVA devengado o soportado que este establece.

47. Habida cuenta de lo anterior, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que las prestaciones realizadas a título oneroso entre personas que forman parte de un mismo grupo a efectos del IVA no están sujetas al IVA, ni siquiera en el supuesto de que el IVA devengado o pagado por el beneficiario de esas prestaciones no pueda deducirse como impuesto soportado.

Sobre la limitación en el tiempo de los efectos de la presente sentencia

48. El Gobierno alemán ha solicitado al Tribunal de Justicia que limite los efectos en el tiempo de la presente sentencia en el caso de que el Tribunal de Justicia responda afirmativamente a la primera o a la segunda cuestión prejudicial.

49. Habida cuenta de la respuesta dada a las dos cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, no procede responder a esta petición.

Costas

50. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Cuarta) declara:

Los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta 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, deben interpretarse en el sentido de que las prestaciones realizadas a título oneroso entre personas que forman parte de un mismo grupo constituido por personas jurídicamente independientes, pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, designado como sujeto pasivo único por un Estado miembro, no están sujetas al impuesto sobre el valor añadido (IVA), ni siquiera en el supuesto de que el IVA devengado o pagado por el beneficiario de esas prestaciones no pueda deducirse como impuesto soportado.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.