

Edición provisional

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL

SRA. LAILA MEDINA

presentadas el 27 de enero de 2022(1)

Asunto C-269/20

Finanzamt T

contra

S

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Grupos a efectos del IVA — Designación de un miembro de un grupo a efectos del IVA como sujeto pasivo — Prestaciones internas en el seno del grupo a efectos del IVA — Prestaciones realizadas por un miembro de un grupo a efectos del IVA que es una fundación nacional de Derecho público — Prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito — Realización de una actividad en el ejercicio de funciones públicas además de una actividad económica»

1. La presente petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) se refiere a la interpretación del artículo 4, apartado 4, y de la letra b) de la primera frase del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (2) y tiene su origen en un litigio entre S, una fundación nacional de Derecho público, y la Finanzamt T (Oficina Tributaria de T, Alemania; en lo sucesivo, «Finanzamt»). El litigio versa: en primer lugar, sobre la designación de S (en su condición de entidad dominante), junto con la empresa que le presta servicios de limpieza, como único sujeto pasivo a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), y, en segundo lugar, sobre si una prestación de servicios efectuada a título gratuito comprendida en el ámbito de la actividad que S realiza como ente público (y que le incumbe en el ejercicio de sus funciones públicas) puede sujetarse al IVA con arreglo a la letra b) de la primera frase del artículo 6, apartado 2, de dicha Directiva.

2. Las presentes conclusiones deben leerse de forma paralela a mis conclusiones presentadas en el asunto C?141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, el 13 de enero de 2022, especialmente porque el alcance de la primera cuestión prejudicial planteada por la Sala Quinta del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) en el presente asunto corresponde a la primera cuestión prejudicial planteada por la Sala Undécima de dicho órgano jurisdiccional en el asunto C?141/20.

I. Marco jurídico

3. La Sexta Directiva fue sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por la Directiva 2006/112/CE del Consejo. (3) *Ratione temporis*, la Sexta Directiva sigue siendo aplicable al litigio principal.

4. El artículo 2 de la Sexta Directiva establecía que «estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido: 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 dicha Directiva tenía el siguiente tenor:

«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. La letra b) de la primera frase del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva disponía que se asimilarán a los servicios a título oneroso:

«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.»

II. Hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales

7. S, la demandante en el litigio principal, es una fundación alemana de Derecho público y es la patrocinadora de una universidad que comprende, entre otras, una facultad de medicina. Es un sujeto pasivo que presta servicios a título oneroso (tratamiento de pacientes). Al mismo tiempo, como persona jurídica de Derecho público, realiza actividades del ámbito público (formación de estudiantes) para las que no tiene la consideración de sujeto pasivo.

8. S es la entidad dominante a efectos fiscales (*Organträgerin*) de la unidad a la que pertenecen tanto la facultad de medicina como U?GmbH. S está sujeta al IVA respecto de las actividades económicas que realiza a título oneroso, mientras que está exenta del IVA respecto de las actividades que realiza en el ejercicio de sus funciones públicas.

9. Con arreglo a las pruebas irrefutadas de la Finanzamt T, S es la entidad dominante de U?GmbH. U?GmbH prestaba a S servicios de limpieza, higiene y lavandería, así como servicios de transporte de pacientes. U?GmbH prestaba sus servicios de limpieza en las instalaciones de S, es decir, en el conjunto de edificios pertenecientes a la facultad de medicina, que incluye, además de las habitaciones de pacientes, pasillos y quirófanos, aulas y laboratorios. Mientras que el espacio hospitalario está dedicado al cuidado de los pacientes y está comprendido en el ámbito de las actividades económicas de S, las aulas, laboratorios y demás se utilizan para la formación de los estudiantes y, consecuentemente, están comprendidos en el ámbito de las actividades que S lleva a cabo en el ejercicio de sus funciones públicas.

10. El porcentaje de la superficie total que había que limpiar y que se consagraba a las funciones públicas ascendía al 7,6 %. Respecto de todos los servicios de limpieza que prestaba a S, U?GmbH recibió un importe total de 76 085,48 euros para el año en cuestión (2005). En las declaraciones del IVA relativas a las actividades médicas universitarias, S consideró el conjunto de los servicios que le había proporcionado U?GmbH como servicios internos exentos prestados en el contexto de una única entidad a efectos fiscales (grupo a efectos del IVA).

11. La Finanzamt T estimó, en una liquidación complementaria correspondiente al ejercicio de 2005 (practicada a raíz de una auditoría externa), que los centros de S constituían una única empresa respecto de la que se debía presentar una única declaración del IVA y que, en consecuencia, solo se debía girar una liquidación tributaria. A este respecto, la Finanzamt T consideró que los servicios de limpieza prestados por U?GmbH a S en relación con sus actividades realizadas en el ejercicio de sus funciones públicas se prestaban en el marco de una única entidad a efectos fiscales (grupo a efectos del IVA). Los servicios de limpieza sirvieron para «fines ajenos a la empresa» y, en consecuencia, procuraron a S una prestación en especie en el sentido del punto 2 del artículo 3, apartado 9a de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «UStG») [que transpone la letra b) de la primera frase del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva]. Dado que la remuneración total de los servicios de limpieza

prestados por U?GmbH a S ascendió a 76 065,48 euros durante el año en cuestión, la Finanzamt T entendió, teniendo en cuenta que el porcentaje de la superficie destinada a las actividades realizadas por S en el ejercicio de sus funciones públicas ascendía al 7,6 % de la superficie total que había que limpiar, que 5 782,50 euros correspondían a la limpieza de la superficie utilizada para las actividades realizadas en el ejercicio de sus funciones públicas. Tras la deducción de un margen de beneficios, que se estimó en 525,66 euros, la Finanzamt T fijó la base imponible de la prestación en especie en 5 257 euros y, de este modo, calculó una cuota del impuesto 841,12 euros más elevada.

12. La reclamación presentada por S contra dicha liquidación fue desestimada por la misma Finanzamt. Sin embargo, en el procedimiento seguido en primera instancia ante el Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Baja Sajonia, Alemania), este estimó el recurso interpuesto por S. Según dicho órgano jurisdiccional, es indiscutible que S, como entidad dominante, y U?GmbH, como entidad controlada, constituían una única entidad a efectos fiscales (grupo a efectos del IVA). Dicho grupo a efectos del IVA también se extendía a las actividades de S realizadas en el ejercicio de sus funciones públicas. No concurrían los requisitos para la existencia de una prestación en especie en el sentido del punto 2 del artículo 3, apartado 9a, de la UStG.

13. La petición de decisión prejudicial se plantea en el contexto de un recurso sobre una cuestión de Derecho (*Revision*) incoado por la Finanzamt T en el litigio principal ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario).

14. En el marco de dicho recurso, la Sala Quinta del 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 debe conducir necesariamente, con la consiguiente 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 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 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]?»

III. Análisis

A. Resumen de las alegaciones de las partes

1. *Primera cuestión prejudicial*

15. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si el párrafo segundo del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro considere como sujeto pasivo a efectos del IVA, no al propio grupo a efectos del IVA (*Organkreis*»), sino a un miembro específico de dicho grupo, a saber, la entidad dominante (*Organträger*»).

16. El Gobierno alemán formula alegaciones en relación con la primera cuestión prejudicial similares a las que formuló en el asunto paralelo C-141/20. (4) En esencia, aduce que la facultad que se ofrece a los Estados miembros en el párrafo segundo del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en su territorio que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, puede ser ejercida de modo que la consideración como un solo sujeto pasivo se refiera (únicamente) a una de esas personas (es decir, la entidad dominante), que será el sujeto pasivo respecto de todas las operaciones efectuadas por tales personas.

17. En su análisis de la primera cuestión prejudicial, la Comisión formula las mismas alegaciones que formuló en el asunto paralelo C-141/20. Básicamente, afirma que el párrafo segundo del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva se opone a unas disposiciones nacionales que establecen que únicamente la entidad dominante del grupo a efectos del IVA pasará a considerarse el sujeto pasivo del grupo, con exclusión de los demás miembros.

2. *Segunda cuestión prejudicial*

18. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si, en el caso de una entidad que ejerce, en primer lugar, actividades económicas para las que tiene la condición de sujeto pasivo y, en segundo lugar, actividades que realiza ejerciendo funciones públicas, para las que está exento del IVA con arreglo al artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, la prestación de servicios a título gratuito del ámbito de su actividad económica y destinados a las actividades que ejerce en el ámbito de sus funciones públicas puede gravarse con arreglo al artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

19. El Gobierno alemán considera que debe darse una respuesta afirmativa a esta cuestión. Dicho Gobierno arguye, en esencia, que, en el caso de un sujeto pasivo que, por una parte, ejerce una actividad económica y, por lo tanto, presta servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva y que ejerce simultáneamente una actividad en el ámbito de sus funciones públicas, para la que no tiene la condición de sujeto pasivo con arreglo al artículo 4, apartado 5, de dicha Directiva, la prestación a título gratuito de un servicio del ámbito de la actividad económica de ese sujeto pasivo puede gravarse con arreglo la letra b) de la primera frase del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

20. En particular, el Gobierno alemán afirma que, a diferencia del enfoque seguido de conformidad con la letra a) de la primera frase del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, las necesidades «no económicas» deben considerarse cubiertas por el concepto «fines ajenos a [la] empresa» en el sentido de la letra b) de la primera frase del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva y, en consecuencia, deben quedar comprendidas en el ámbito de aplicación de dicha disposición.

21. A este respecto, dicho Gobierno sostiene que su enfoque no se contradice con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el concepto de «fines ajenos a [la] empresa» en las sentencias relativas a la letra a) de la primera frase del artículo 6, apartado 2, en relación con el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva. (5)

22. Con carácter subsidiario, en el caso de que la letra b) de la primera frase del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva no permita gravar las prestaciones en especie, el Gobierno alemán alega que tal imposición está en cualquier caso justificada en relación con los servicios prestados en el marco de actividades del ámbito no económico de una entidad como S, con arreglo a la segunda frase del artículo 6, apartado 2, de dicha Directiva, en virtud de la cual los Estados miembros están facultados para proceder en contra de lo dispuesto en la citada Directiva.

23. Según la Comisión, no es necesario responder a la segunda cuestión prejudicial para facilitar una respuesta que pueda resultar de utilidad al órgano jurisdiccional remitente a fin de resolver el litigio principal.

B. Apreciación

24. En el presente asunto, el Tribunal de Justicia se enfrenta a dos cuestiones principales: i) la cuestión de quién debe ser considerado el sujeto pasivo de un grupo a efectos del IVA, con arreglo al párrafo segundo del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva (primera cuestión prejudicial), y ii) cómo deben considerarse las prestaciones efectuadas por una persona jurídica que actúa tanto en el ámbito público como en el ámbito privado, a efectos del IVA, cuando dicha persona constituye una única entidad a efectos fiscales (un grupo a efectos del IVA) con otra persona. En particular, se trata de dilucidar si los servicios de limpieza prestados por un miembro de un grupo a efectos del IVA a una entidad de Derecho público cuyas actividades no están sujetas —una entidad que, por su parte, es un miembro y la entidad dominante de dicho grupo a efectos del IVA— constituyen: a) prestaciones internas no sujetas en el seno de ese grupo a efectos del IVA, o b) una prestación efectuada «a título gratuito» (una prestación en especie), por la que debía pagarse el IVA (segunda cuestión prejudicial).

1. Sobre la primera cuestión dudosa (primera cuestión prejudicial)

25. La primera cuestión prejudicial atañe a la consideración de un único sujeto pasivo en el marco de un grupo a efectos del IVA con arreglo al párrafo segundo del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva. Corresponde básicamente a la primera cuestión prejudicial planteada en el asunto paralelo C?141/20.

26. En mis conclusiones paralelas presentadas en dicho asunto explico fundamentalmente que: i) los miembros de un grupo a efectos del IVA no pierden su condición de «sujetos pasivos» hasta tanto los miembros del grupo no dejen de realizar actividades económicas independientes; ii) cuando los Estados miembros hacen uso de la facultad que les confiere el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva y cuando establecen ciertos requisitos y modalidades en el caso de los grupos a efectos del IVA, no pueden alterar sustancialmente las características del concepto de grupo a efectos del IVA ni la finalidad de esa disposición. Además, al transponer dicha Directiva y

definir las disposiciones para la efectividad de los derechos que los grupos a efectos del IVA y las personas pueden derivar del artículo 4, apartado 4, la legislación de los Estados miembros no puede tener como consecuencia privar de tales derechos a determinados grupos a efectos del IVA o a determinadas personas que, por lo demás, cumplen los correspondientes requisitos conforme a la Sexta Directiva (como, de hecho, es el caso de las personas de que se trata en el presente asunto y en el asunto C-141/20); iii) los objetivos del párrafo segundo del artículo 4, apartado 4, son prevenir los abusos y luchar contra el fraude y la evasión fiscales, y simplificar las operaciones administrativas mediante la exención del IVA de las operaciones intragrupo.

27. En las referidas conclusiones afirmo, por tanto, que dicha disposición de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que: i) *permite* considerar a personas que se hallen estrechamente vinculadas, y que son miembros de un grupo de IVA, como un único sujeto pasivo a efectos de las obligaciones del impuesto; si bien al mismo tiempo ii) *se opone* a la normativa de un Estado miembro (como el punto 2 del artículo 2, apartado 2, de la UStG), por la que se considera únicamente al miembro que sea la entidad dominante del grupo (que dispone de una mayoría de los derechos de voto y de una mayoría del capital de la sociedad dependiente en el grupo de sujetos pasivos) como representante del grupo a efectos del IVA y sujeto pasivo del mismo, con exclusión de los demás miembros del grupo.

28. La misma conclusión puede aplicarse en el presente asunto, puesto que la disposición pertinente de Derecho alemán en cuestión es la misma que la que constituye el objeto del asunto C-141/20 (es decir, el punto 2 del artículo 2, apartado 2, de la UStG).

29. Como explico en mis conclusiones paralelas, considero que la citada disposición de la UStG excede manifiestamente la mera simplificación de las obligaciones tributarias de las sociedades vinculadas al establecer que la entidad dominante será el sujeto pasivo. La redacción de la disposición de la UStG pasa por alto, en primer lugar, la personalidad jurídica independiente de las sociedades vinculadas y, en segundo lugar, sus potenciales particularidades como organismos públicos (como la fundación S en el litigio principal). Por otra parte, la citada disposición de la UStG restringe la libertad del grupo fiscal (grupo a efectos del IVA) de designar a su representante.

30. Como ha señalado la Comisión, el objetivo de la simplificación administrativa que persigue el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva es designar, a efectos de las relaciones con la Administración tributaria, al sujeto pasivo que está obligado a la presentación de las declaraciones y al pago del impuesto. A este respecto, el grupo a efectos del IVA, en el sentido de dicha disposición, constituye un sujeto pasivo único responsable de la presentación de las declaraciones tributarias en nombre del grupo sin eliminar, no obstante, la responsabilidad fiscal de los miembros del mismo.

31. S, la fundación alemana de Derecho público, y la empresa U?GmbH se hallan vinculadas entre sí como una única entidad a efectos fiscales (grupo a efectos del IVA).

32. El punto 2 del artículo 2, apartado 2, de la UStG 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*. En Derecho alemán, la entidad controlada, que, contemplada de manera autónoma, es un sujeto pasivo, se considera en última instancia como parte de la entidad dominante (similar a una filial), atendiendo a esos órdenes.

33. Esta consideración repercute tanto en las actividades realizadas entre la entidad controlada y la entidad dominante como en las actividades realizadas por esas empresas para terceros; el Derecho alemán considera que es la entidad dominante, y no la entidad controlada, el

sujeto pasivo que está obligado al pago del IVA en relación con tales operaciones.

34. Me remito a mis conclusiones presentadas en el asunto paralelo C-141/20 (puntos 71 a 80), en las que expongo un ejemplo práctico que demuestra por qué el punto 2 del artículo 2, apartado 2, de la UStG constituye una transposición incorrecta de la Sexta Directiva.

35. Como ha señalado la Comisión, en las circunstancias fácticas del litigio principal el punto 2 del artículo 2, apartado 2, de la UStG plantea una serie de problemas adicionales en relación con la Sexta Directiva. En el caso de autos, S, la entidad dominante, es una autoridad pública que ejerce una serie de actividades, algunas sujetas al impuesto y otras no. La entidad controlada, U?GmbH, presta servicios de limpieza que están sujetos al IVA, tanto los destinados a las actividades sujetas de la autoridad pública como los destinados a las actividades de dicha autoridad que no están sujetas. Como consecuencia de la aplicación del punto 2 del artículo 2, apartado 2, de la UStG, dado que ya no se considera a la entidad controlada como un sujeto pasivo sino como una mera filial, ya no puede facturar el IVA respecto de sus actividades que de otro modo resultarían sujetas.

36. Considero que, en su condición de contribuyente independiente, la empresa de limpieza U?GmbH declaró el IVA repercutido por los servicios prestados tanto para las actividades sujetas como para las actividades no sujetas de S. De hecho, esta autoridad pública no puede deducir el IVA repercutido por los servicios prestados en relación con sus actividades no sujetas. (6)

37. La declaración del IVA presentada para el grupo a efectos del IVA debe corresponder al conjunto de las declaraciones individuales del IVA de cada miembro del grupo. Por lo tanto, ya no es necesario contabilizar separadamente la prestación de servicios prevista en la letra b) de la primera frase del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, dado que los servicios correspondientes se realizan en forma de prestación en especie. En consecuencia, si, con arreglo al Derecho alemán, se considera a la empresa de limpieza como una filial de la autoridad pública, el IVA correspondiente a los bienes adquiridos para la prestación de sus servicios de limpieza debe ser proporcional a las actividades de carácter no económico de la autoridad pública.

38. De ello se sigue que las disposiciones alemanas no constituyen una mera simplificación, crean una carga fiscal adicional para las personas y los grupos a efectos del IVA y son incompatibles con el párrafo segundo del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva.

39. Si la responsabilidad fiscal exclusiva de la entidad dominante respecto de las entidades controladas con arreglo al punto 2 del artículo 2, apartado 2, de la UStG queda excluida porque infringe el Derecho de la Unión, las entidades controladas deben liquidar el impuesto correspondiente a sus operaciones.

40. Como señaló el órgano jurisdiccional remitente, (7) si se llega a la conclusión de que no existe una *Organschaft* (régimen de grupo a efectos del IVA) entre S (la entidad dominante) y U?GmbH (la entidad controlada), U?GmbH debería pagar el IVA correspondiente a las actividades que ejerce, por ejemplo, para una autoridad pública o para otras empresas que no disfrutan de ningún derecho a deducción.

41. Por último, quisiera abordar —como se ha hecho en la doctrina— la formulación en cierto modo sorprendente (8) de la primera cuestión prejudicial y de la resolución de remisión, en la medida en que el órgano jurisdiccional remitente [la Sala Quinta del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario)] advierte del peligro que conlleva que la primera cuestión prejudicial se responda conforme a la alternativa b) (es decir, la respuesta que propongo en las presentes conclusiones), pues ello supondría «[asumir] una importante reducción de la recaudación fiscal» y porque «la respuesta a la primera cuestión prejudicial es [...] de gran importancia no solo para el

presente asunto sino también para la recaudación fiscal en Alemania» y, «si procede responder a [dicha] cuestión prejudicial conforme a la alternativa b), ello tendría consecuencias fiscales importantes».

42. Basta con señalar que tanto la jurisprudencia nacional, como la jurisprudencia de la Unión [por ejemplo, la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schifffahrts (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496)] y la doctrina (9) llevan varios años manifestando serias dudas acerca de la compatibilidad del régimen alemán de grupos a efectos del IVA con la Sexta Directiva. Por lo tanto, Alemania ha tenido tiempo suficiente para adoptar medidas a fin de subsanar los problemas identificados en relación con el régimen de grupos a efectos del IVA. En cualquier caso, un Estado miembro no puede permanecer inmóvil y pasar por alto tales jurisprudencias y los comentarios de la doctrina limitándose a aducir que, si el Tribunal de Justicia decidiera que su normativa es incompatible con el Derecho de la Unión, ello implicaría una importante reducción de los ingresos fiscales. (10) En cualquier caso, es cierto que al menos ya se han tomado algunas medidas concretas en la dirección correcta, hacia la reforma del régimen de grupos a efectos del IVA en Alemania. (11)

43. Por lo tanto, considero que la primera cuestión prejudicial debe responderse, fundamentalmente, conforme a la alternativa b), es decir, en el sentido de que la facultad que se ofrece a los Estados miembros en el segundo párrafo del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva deben ejercerla de modo que la consideración como un solo sujeto pasivo debe conducir a un grupo a efectos del IVA distinto de las personas firmemente vinculadas entre sí, que será una entidad ficticia especialmente concebida a efectos del IVA.

2. **Sobre la segunda cuestión dudosa (segunda cuestión prejudicial)**

44. El órgano jurisdiccional remitente supeditó la respuesta a la segunda cuestión prejudicial a que la primera cuestión prejudicial se respondiese de modo afirmativo (12) y, al mismo tiempo, excluyó la posibilidad de que una única entidad a efectos fiscales, con arreglo al Derecho alemán, pueda considerarse compatible con la Sexta Directiva en caso de que se dé una respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial. De ello se sigue que, teniendo en cuenta la respuesta que propongo para la primera cuestión prejudicial, la respuesta a la segunda cuestión prejudicial es hipotética e innecesaria para resolver el procedimiento principal.

45. Sin embargo, en aras de la exhaustividad, formularé las siguientes observaciones en relación con la segunda cuestión prejudicial.

46. Mediante dicha cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, (13) en esencia, si, en el litigio principal, S (en su condición de autoridad pública) debe tributar con arreglo al artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

47. En primer lugar, en la sentencia de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, también denominada, «sentencia VNLTO», EU:C:2009:88), apartado 38, el Tribunal de Justicia aclaró que «[la letra a) de la primera frase del artículo 6, apartado 2,] de la [Sexta Directiva] no pretende establecer la regla de que operaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA [como operaciones no económicas (14)] puedan considerarse realizadas para “finés ajenos” a la empresa en el sentido de dicha disposición. En efecto, tal interpretación privaría de sentido al artículo 2, punto 1, de la Directiva».

48. En mi opinión, dicha afirmación es aplicable *mutatis mutandis* en relación con la letra b) de la primera frase del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

49. En segundo lugar, conviene tener presente que la letra b) de la primera frase del artículo 6,

apartado 2, 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. (15)

50. Sin embargo, de la resolución de remisión se desprende que, en el litigio principal, U?GmbH recibió una remuneración de S por los servicios de limpieza prestados para el año en cuestión —tanto en el marco de su actividad económica como en el de su actividad realizada en el ejercicio de sus funciones públicas—. (16)

51. En efecto, como declaró el Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Baja Sajonia) en primera instancia, las actividades ejercidas para «fines ajenos» a su empresa, con arreglo la letra b) de la primera frase del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, constituyen prestaciones de servicios por parte del sujeto pasivo *para sus necesidades privadas* o para las de su personal.

52. En cambio, el ámbito de actividad de una empresa está comprendido en el ámbito de *actividades no económicas en sentido estricto* (y no en el ámbito de los «fines ajenos» a su empresa), cuando, como sucede en el presente asunto, una persona jurídica de Derecho público presta un servicio en el ejercicio de sus funciones públicas.

53. De ello se sigue que la letra b) de la primera frase del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva es en cualquier caso inaplicable a las actividades de S realizadas en el ejercicio de sus funciones públicas, puesto que se trata de actividades no económicas.

IV. Conclusión

54. Propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) del modo siguiente:

«Primera cuestión prejudicial:

El párrafo segundo del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (“Sexta Directiva”) permite considerar a las personas —que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización—, en su condición de grupo a efectos del IVA, como un solo sujeto pasivo en relación con las obligaciones en materia de IVA.

No obstante, dicha disposición de la Sexta Directiva no se opone a que cada miembro de ese grupo a efectos del IVA siga siendo un sujeto pasivo independiente.

Sin embargo, la citada disposición de la Sexta Directiva se opone a unas disposiciones nacionales con arreglo a las cuales únicamente la entidad dominante del grupo a efectos del IVA se considera el sujeto pasivo del grupo, mientras que a los demás miembros de ese grupo se les considera no sujetos.

Segunda cuestión prejudicial:

De la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial se desprende que no es necesario responder a la segunda cuestión prejudicial. En cualquier caso, la letra b) de la primera frase del artículo 6, apartado 2, de dicha Directiva es inaplicable a las actividades de S realizadas en el ejercicio de sus funciones públicas, es decir, respecto de sus actividades no económicas.»

- 1 Lengua original: inglés.
- 2 Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 3 Directiva de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).
- 4 Véase un resumen de estas alegaciones en mis conclusiones presentadas en dicho asunto, puntos 24 a 28.
- 5 Se refiere a las sentencias de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), y de 15 de septiembre de 2016 Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).
- 6 Artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva.
- 7 Véase el apartado 28 de la resolución de remisión.
- 8 Véase, por ejemplo, Grambeck, H.-M., *Umsatzsteuerliche Organschaft — jetzt im Doppelpack beim EuGH*, USt direkt digital, 18/2020, NWB KAAAH-56792, sección II.
- 9 Véanse las notas 8 (jurisprudencia nacional) y 9 (doctrina) de mis conclusiones paralelas presentadas en el asunto C-141/20.
- 10 Además, cabe establecer una analogía con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que ha declarado reiteradamente que «la reducción de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general susceptible de ser invocada para justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental». Véase la sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484), apartado 49.
- 11 El Grupo de Trabajo especial a nivel federal y de los estados federados para la «Reforma del “Organschaft” a efectos del IVA» ya ha finalizado su tarea. Véase <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eugh-umsatzsteuerliche-organschaft-in-deutschland.html> (abril de 2021).
- 12 La segunda cuestión prejudicial comienza así «si la respuesta a) a la primera cuestión es la acertada», véase el punto 14 de las presentes conclusiones.
- 13 Véase un resumen de la segunda cuestión prejudicial en el punto 18 de las presentes conclusiones.
- 14 Véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 30, y de 15 de septiembre de 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687), apartado 30, y jurisprudencia citada.
- 15 Sentencia de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47), apartado 24.
- 16 Véanse los puntos 10 y 11 de las presentes conclusiones.