

PRECISIONES JURISPRUDENCIALES SOBRE EL REGIMEN DE GRUPOS A EFECTOS DEL IVA: LA STJUE DE JULIO DE 2024, C-184/23

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

(España)

Jose.calderon@udc.es

<https://orcid.org/0000-0001-7973-2869>

Resumen

Esta sentencia del TJUE contribuye a reforzar la seguridad jurídica en la aplicación del régimen de fiscal de grupos de IVA, al confirmar la aplicación de la regla de «disregard» que rige en el ámbito de los grupos de IVA, en el sentido de que las operaciones internas entre los miembros del grupo no existen a los fines del IVA, incluso en casos donde tales operaciones tienen lugar entre miembros cuyas «operaciones exteriores» (*output transactions*) están normalmente exentas de IVA.

Palabras clave

IVA-Grupos de IVA-Operaciones exentas

Abstract

This CJEU ruling contributes to reinforcing legal certainty in the application of the VAT group tax regime, by confirming the application of the «disregard» rule governing VAT groups, in the sense that internal transactions between group members do not exist for VAT purposes, even in cases where such transactions take place between members whose «output transactions» are normally exempt from VAT.

Keywords

VAT-VAT Groups-VAT exempt output transactions

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del TJUE
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de Derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del TJUE

Este pronunciamiento del TJUE, de 11 de julio de 2024 en el asunto C-184/23 (*Finanzamt Ty S II*), tiene origen y responde a una cuestión prejudicial planteada por el *Bundesfinanzhof* de Alemania (Tribunal Supremo de lo tributario), en relación con la interpretación de las disposiciones de la Directiva 77/388/CEE, en materia de IVA, a efectos de analizar si las disposiciones nacionales sobre el régimen de grupos de IVA son conformes con tal normativa europea.

La petición de decisión prejudicial se presentó en el contexto de un litigio entre la administración tributaria alemana y S, una fundación alemana de Derecho Público, en relación con la sujeción de dicha fundación al IVA, en lo que respecta al ejercicio fiscal 2005.

En particular, el *Bundesfinanzhof* preguntó al TJUE si, de acuerdo con la Sexta Directiva de IVA 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 falta de derecho a deducir el IVA por parte del destinatario de la prestación debe tenerse en cuenta para evitar un riesgo de pérdidas fiscales.

2. Supuesto de hecho

La cuestión prejudicial que aborda el TJUE a raíz de la cuestión prejudicial planteada por el *Bundesfinanzhof* alemán surge en el marco de una controversia fiscal entre, por una parte, la administración tributaria alemana y, por otra, S, una fundación alemana de Derecho público que constituye la entidad dominante de una universidad, que también gestiona un centro médico universitario, y de la U-GmbH, de suerte que esta última (U-GmbH) prestó a S servicios de limpieza, higiene, lavandería y transporte de pacientes en 2005. Los servicios de limpieza se prestaron para todo el complejo inmobiliario que constituye el centro médico universitario. 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.

En el marco de una inspección tributaria de S, la administración rectificó su liquidación del IVA de 2005; por una parte, consideró que los establecimientos de S constituían una única empresa, de la que S era la sociedad dominante, de manera que procedía una única declaración tributaria y debía dictarse una liquidación tributaria; por otro lado, la administración consideró que, de acuerdo con la normativa nacional del IVA, 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. No obstante, la administración tributaria consideró 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 oneroso», con arreglo a las normativa nacional que transponía el art.6.2.b) de la Sexta Directiva; ello determinó una regularización del IVA a ingresar por el contribuyente.

Se interpuso un recurso administrativo contra la resolución de la Administración Tributaria, que fue desestimado. Posteriormente, S presentó un recurso contencioso-administrativo, que fue estimado por el *Finanzgericht* (Tribunal de lo Tributario, Alemania); posteriormente, la Administración Tributaria interpuso un recurso de casación ante el *Bundesfinanzhof*, que planteó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) una petición de decisión prejudicial con el fin de determinar si la normativa alemana relativa a la unidad fiscal era o no conforme con el Derecho de la Unión y si era aplicable el art.6.2.b) de la Sexta Directiva IVA. Tal petición prejudicial dio lugar a la sentencia del TJUE de 1 de diciembre 2022, *Finanzamt T* (C-269/90), donde el Tribunal de Justicia consideró que el art.4.4, párrafo segundo de la Sexta Directiva no se oponía 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 una pérdida de ingresos fiscales. El TJUE declaró, asimismo, que el Derecho de la UE 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 funciones públicas, respecto de las que no se le considera sujeto pasivo del IVA, en virtud del art.4.5 de la Sexta Directiva, la prestación de servicios, por una entidad que forme parte de ese grupo, que tenga relación con dichas funciones públicas no debe ser gravada con arreglo al artículo 6, letra b), de la citada Directiva.

Así las cosas, el *Bundesfinanzhof* (BFH) consideró necesario plantear de nuevo al TJUE, 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 arts.2, apartado 1, y 4.4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, considerando las dudas que plantea lo declarado en los paras. 77 a 80 de la STJUE de 1 de diciembre 2020 (C-141/20).

Básicamente, el BFH se plantea 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 dos sentencias del TJUE de 1 de diciembre 2022 en los asuntos C-141/20 y C-269/20.

3. Fundamentos de Derecho

El Tribunal de Justicia procedió a examinar de forma conjunta las dos cuestiones que planteó el BFH y que básicamente se concretaban en lo siguiente:

La primera cuestión pasaba por confirmar si la consideración de varias personas como un solo sujeto pasivo, conforme al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, implica que las prestaciones a título oneroso entre esas personas no están sometidas al ámbito de aplicación del IVA según el artículo 2, punto 1, de dicha Directiva.

Y la segunda cuestión pasaba por determinar si las prestaciones a título oneroso entre esas personas están sometidas al ámbito de aplicación del IVA al menos cuando el destinatario de la prestación no tenga derecho a deducir el impuesto soportado (o solo tenga un derecho a deducción parcial), para evitar un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

Interpretación del Artículo 2, Punto 1, y del Artículo 4, apartado 4, Párrafo Segundo, de la Sexta Directiva

El Tribunal de Justicia analizó, en primer lugar, si 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 falta de derecho a deducir el IVA por parte del destinatario de la prestación debe tenerse en cuenta para evitar un riesgo de pérdidas fiscales.

Respecto de la sujeción al IVA de las Prestaciones a Título Oneroso, el TJUE recordó que el artículo 2, punto 1 de la Sexta Directiva establece que 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. Y que según el artículo 4, apartado 1, de la referida Directiva, los sujetos pasivos son aquellos que realicen con carácter independiente alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 de este artículo.

Precisa el TJUE a este respecto 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 una relación jurídica, procede comprobar si el prestador realiza una actividad económica independiente, en concreto porque asume el riesgo económico derivado de su actividad.

A este respecto, el TJUE puso de relieve cómo cabe plantearse la aplicación de estos principios a las prestaciones intragrupo a efectos del IVA, de cara a responder a las cuestiones planteadas por el *BFH* considerando el marco nacional alemán que implementó la Sexta Directiva IVA. A este respecto se puso de relieve cómo la pertenencia de los 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 son cruciales; la normativa nacional alemana adoptada sobre la base de dicha disposición permite que las entidades vinculadas dejen de ser consideradas sujetos pasivos distintos del IVA, para serlo como sujeto pasivo único.

El Tribunal de Justicia se basó en jurisprudencia precedente para fundamentar su pronunciamiento en el caso *Finanzamt T y S*.

En este sentido, el TJUE trajo a colación los criterios establecidos en la sentencia de 22 de mayo de 2008, *Amplifiscientifica y Amplifin*, para destacar que la aplicación del régimen previsto en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo de la Sexta Directiva, articulado a nivel nacional, implica que las entidades vinculadas que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización dejan de ser consideradas sujetos pasivos distintos del IVA, de manera que pasan a ser constitutivas como un sujeto pasivo único a efectos del IVA. Ello implica que cuando un Estado miembro aplica tal régimen nacional derivado de la referida cláusula de la Sexta Directiva, la entidad o entidades subordinadas establecidas en el interior del Estado miembro de que se trate no pueden ser consideradas sujetos pasivos independientes en el sentido del art.4.1 de la Sexta Directiva.

De la jurisprudencia del TJUE en los casos *Amplifiscientifica y Finanzamt T* (C-269/20) se deduce que la asimilación de un grupo a efectos del IVA a un sujeto pasivo único con arreglo al art.4.4, 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, tal cláusula 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 del IVA para el grupo. De acuerdo con ello, el TJUE se alinea con el Abogado General a la hora de afirmar que no procede comprobar el cumplimiento del requisito de independencia en el marco de prestaciones de servicios entre entidades que forman parte de un grupo a efectos del IVA ya que existe un sujeto pasivo único (el grupo a efectos del IVA), de manera que tal prestación no está comprendida en el ámbito de aplicación del IVA en virtud del art.2.1 de la Sexta Directiva.

El TJUE trajo igualmente a colación informes del Comité IVA y Comunicaciones de la Comisión sobre el art.11 de la Directiva 2006/112 del IVA (no aplicable al caso de autos *ratione temporis*), donde se regula el régimen especial de grupos de IVA, poniendo de relieve cómo el tratamiento pasa por la existencia de un sujeto pasivo único que excluye que los miembros del grupo sigan operando, dentro y fuera del grupo, como sujetos pasivos distintos a efectos del IVA.

Sobre el riesgo de pérdidas fiscales referido en la segunda cuestión prejudicial

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», el TJUE recordó que en el marco de un grupo a efectos de IVA, el referido derecho a deducir el IVA devengado se confiere al propio grupo y no a los miembros. En la misma línea, el Tribunal de Justicia trajo a colación y completó su jurisprudencia precedente derivada de las sentencias de 1 de diciembre 2022 en los asuntos C-141/20 y C-269/20, en el sentido de que una normativa nacional de un Estado miembro podría designar no al propio grupo a efectos del IVA, sino a la entidad dominante de ese grupo para ejercer la función de único sujeto pasivo, siempre y cuando tal designación condujera al mismo resultado, por lo que res-

pecta a los ingresos fiscales, que en el supuesto de que el propio grupo a efectos del IVA estuviera sujeto a dicho impuesto.

En cambio, matiza el TJUE, el referido «riesgo de pérdidas fiscales» al que se refirió el BFH en su segunda cuestión prejudicial no resulta a priori, de la aplicación de requisitos específicos al régimen de 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.

De acuerdo con todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declaró 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 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 IVA, ni siquiera en el supuesto de que el IVA devengado o pagado por el beneficiario de esas prestaciones no puede deducirse como impuesto soportado.

4. Análisis y relevancia para España

La jurisprudencia derivada de esta sentencia viene a confirmar los principios que rigen el régimen fiscal de grupos de IVA, en situaciones donde forman parte del referido grupo entidades que realizan operaciones exentas de IVA (*output transactions*) (v.gr, instituciones sociales, fundaciones, hospitales, bancos y aseguradoras, centros educativos, etc), en tanto que soportan IVA con motivo de sus aprovisionamientos o «*input transactions*».

Ciertamente, las conclusiones alcanzadas en este caso por el Tribunal de Justicia están muy conectadas con la legislación alemana de grupos fiscales, pero resultan del análisis de las disposiciones recogidas en la Sexta Directiva de IVA, y, como indica el TJUE, la regulación posterior (Directiva 2006/112) referida al régimen fiscal de grupos de IVA se construye bajo los mismos principios, resultando, por tanto, esta jurisprudencia aplicable a la hora de interpretar la normativa nacional de todos los Estados miembros (incluida la española recogida en el Capítulo IX del Título IX de la LIVA) que regula la fiscalidad de los grupos de IVA.

Como resulta de lo expuesto supra, en el epígrafe precedente dedicado a los fundamentos de la sentencia, el TJUE dictaminó que las entregas de bienes y servicios entre miembros de un grupo de IVA no están sujetas al IVA, incluso si el destinatario de las entregas no puede deducir el IVA en su totalidad. Por lo tanto, si varias personas son reconocidas como un contribuyente del IVA (grupo IVA), no pueden ser reconocidas como contribuyentes separados. El grupo IVA, integrando a todos sus miembros o entidades que forman parte del mismo, presenta una declaración de IVA y tiene derecho a un único número de identificación de IVA.

El TJUE deja claro que una entidad que es miembro del grupo del IVA no realiza una actividad que pueda clasificarse como una prestación de servicios sujeta al IVA a cambio de una contraprestación a otro miembro del grupo IVA. Así, en el asunto *Finanzamt II* el Tribunal de Justicia confirma que las entregas realizadas entre miembros de un grupo de IVA no están sujetas al IVA incluso si el miembro receptor del grupo de IVA no puede deducir íntegramente el IVA soportado.

En último análisis las implicaciones de este pronunciamiento pueden considerarse más fácticas que jurídicas, al confirmar los principios derivados de la jurisprudencia precedente sobre la interpretación de la regulación europea en materia de grupos fiscales del IVA; en cierta medida, la sentencia vendría a reforzar la certidumbre sobre el funcionamiento del régimen de grupos fiscales en relación con ciertos casos donde existía cierta inquietud sobre la interpretación del régimen. Tal incertidumbre afectaba sobre todo a los sujetos pasivos con operaciones de IVA repercutido exentas. En estos sectores suelen existir grupos de IVA. A este respecto, en el caso de que se hubiera dictaminado que las entregas imponibles entre miembros de un grupo están sujetas al IVA, cabría esperar que se generara un aumento de los costes fiscales derivados de ello a los efectos del IVA. En términos de Derecho sustantivo, sin embargo, el TJUE deja claro que las «entregas internas» ya se consideraban totalmente no imponibles.

En suma, la sentencia del TJUE contribuye a reforzar la seguridad jurídica en la aplicación del régimen de fiscal de grupos de IVA, al confirmar la aplicación de la regla de «*disregard*» que rige en el ámbito de los grupos de IVA, en el sentido de que las operaciones internas entre los miembros del grupo no existen a los fines del IVA, incluso en casos donde tales operaciones tienen lugar entre miembros cuyas «operaciones exteriores» (*output transactions*) están normalmente exentas de IVA.