

Asunto C-77/19

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

1 de febrero de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

First Tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de asuntos tributarios), Reino Unido]

Fecha de la resolución de remisión:

30 de enero de 2019

Parte recurrente:

Kaplan International Colleges UK Ltd

Parte recurrida:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido)

[*omissis*]

SE RESUELVE:

1. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea con arreglo al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea las cuestiones prejudiciales que figuran en el anexo de la presente resolución.
2. Suspender todas las demás actuaciones en el presente procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dicte sentencia en relación con las cuestiones prejudiciales a las que se refiere esta resolución o hasta que se emita una nueva resolución.
3. El Secretario del First Tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de asuntos tributarios), Reino Unido] remitirá una copia de la presente resolución y su anexo al Secretario del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

4. Reservar la decisión sobre las costas.

[omissis] 30 de enero de 2019

ANEXO A LA RESOLUCIÓN DE REMISIÓN

AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Introducción

- 1 Mediante la presente petición de decisión prejudicial planteada por el First Tier Tribunal (Tax Chamber) del Reino Unido, se solicita al Tribunal de Justicia que aclare cómo debe interpretarse el artículo 132, apartado 1, letra f), de 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; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). En particular, el procedimiento nacional gira en torno a la cuestión de si una serie de filiales de un único grupo de empresas, todas ellas establecidas en el Reino Unido (y siendo cada una de ellas miembro de una entidad de Hong Kong, también integrada en el grupo, que les presta servicios), pueden beneficiarse de una exención del IVA en relación con dichos servicios en virtud del artículo 132, apartado 1, letra f).

Partes

- 2 La parte recurrida, Her Majesty's Revenue and Customs (Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), es la autoridad competente en materia de liquidación y recaudación del IVA en el Reino Unido. [omissis]
- 3 La parte recurrente, Kaplan International Colleges UK Limited (en lo sucesivo, «KIC»), es el miembro representante de un grupo a efectos del IVA. Actúa como sociedad de cartera de otras sociedades del grupo Kaplan. [omissis]

Antecedentes del procedimiento nacional

- 4 Mediante escrito de 28 de septiembre de 2017, KIC recurrió las siguientes resoluciones de la Administración tributaria: i) liquidación de 21 de abril de 2017 en relación con los períodos comprendidos entre octubre de 2014 y julio de 2016, por importe de 5 252 264 GBP; ii) liquidación de 22 de mayo de 2017 en relación con el período de octubre de 2016, por importe de 590 000 GBP.
- 5 Dichas resoluciones fueron dictadas en ejecución de otras dos resoluciones de la Administración tributaria en las que se declaraba que los servicios recibidos por KIC de Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (en lo sucesivo, «KPS») no están amparados por la exención del IVA a favor de las agrupaciones de costes compartidos («Costs Sharing Groups»), por lo que están sometidos a las normas

de inversión del sujeto pasivo de la legislación nacional sobre el IVA que contiene la Value Added Tax Act 1994 (Ley del impuesto sobre el valor añadido de 1994; en lo sucesivo, «Ley del IVA 1994»).

- 6 En consecuencia, KIC está obligada a tributar por el IVA aplicable a dichas prestaciones de servicios en virtud de la inversión del sujeto pasivo. En su mayor parte, sus propias operaciones están exentas, de modo que no tiene posibilidad de recuperar el IVA soportado atribuible a sus actividades educativas. KIC alega que los servicios prestados por KPS están comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención de los servicios prestados por las agrupaciones de costes compartidos a sus miembros y que, por tanto, no está obligada, como miembro representante del grupo a efectos del IVA, a tributar por dichas prestaciones en virtud de las normas de inversión del sujeto pasivo.
- 7 El órgano jurisdiccional remitente conoció del asunto los días 15 y 16 de enero de 2019 y decidió remitir la presente petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia.

Legislación

Directiva del IVA

- 8 La exención para las agrupaciones de costes compartidos está prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, conforme al cual:
 - «1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:
[...]
 - f) las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia».
- 9 Los miembros de la entidad de que se trata en el presente asunto realizan actividades educativas exentas. El artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA exige:

«la educación [...] universitaria [...] cuando [sea realizada] por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables».

- 10 El presente asunto también suscita dudas en cuanto a la interrelación entre la exención para las agrupaciones de costes compartidos y los grupos a efectos del IVA. El artículo 11 de la Directiva del IVA permite (pero no exige) a los Estados miembros «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». El Reino Unido permite los grupos a efectos del IVA (véase la legislación nacional expuesta a continuación), y KIC está registrada a efectos del IVA en el Reino Unido como miembro representante del grupo a efectos del IVA.

Legislación nacional

- 11 La exención para las agrupaciones de costes compartidos fue introducida en la legislación nacional mediante el anexo 9, grupo 16, de la Ley del IVA 1994, que dispone lo siguiente:

«Apartado

1 Las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas, cuando concurren todos los siguientes requisitos:

- a) que cada una de esas personas ejerza una actividad (“actividad relevante”) que esté exenta o para la cual dicha persona no tenga la cualidad de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo;
- b) que la prestación de servicios se realice con objeto de proporcionar a los miembros del grupo los servicios directamente necesarios para el ejercicio de la actividad relevante;
- c) que la agrupación se limite a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, y
- d) que la exención de la prestación no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia.»

- 12 A continuación se exponen otras disposiciones pertinentes en cuanto al lugar de la prestación, la inversión del sujeto pasivo y la exención de los servicios educativos.

- 13 El artículo 7A de la Ley del IVA 1994 dispone, en particular:

«7A. Lugar de realización de las prestaciones de servicios

1. El presente artículo se aplicará para determinar, a los efectos de la presente ley, el país donde se realiza la prestación de servicios.

2. Se considerará que una prestación de servicios se ha realizado:
- si el destinatario de los servicios es un empresario relevante, en el país de establecimiento del destinatario, y
 - en los demás casos, en el país de establecimiento del proveedor de servicios.

3. El lugar de la prestación de un derecho a recibir un servicio será el mismo en que se consideraría efectuada la prestación del servicio si esta fuese realizada por el proveedor del derecho a favor del destinatario del derecho (con independencia de que el derecho se ejerza o no); a estos efectos, el derecho a recibir un servicio comprenderá todo derecho, opción o prioridad respecto a la prestación del servicio y cualquier interés derivado del derecho a recibir el servicio.

4. A los efectos de la presente ley, se considerará que una persona es un empresario relevante en relación con una prestación de servicios si dicha persona:

- es un sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo;
- está registrada con arreglo a la presente ley;
- está identificada a efectos del IVA de conformidad con la legislación de un Estado miembro distinto del Reino Unido, o
- [omissis],

y recibe los servicios para fines que no sean exclusivamente privados.»

14 El artículo 8 de la Ley del IVA 1994 establece el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo y, en lo que aquí atañe, dispone lo siguiente:

«1. Cuando los servicios sean prestados por una persona establecida en un país distinto del Reino Unido en circunstancias en que sea de aplicación este apartado, la presente ley se aplicará como si (en vez de que los servicios sean prestados por dicha persona):

- los servicios fuesen prestados por el destinatario en el Reino Unido en el curso de las operaciones realizadas por el destinatario, y
- la prestación estuviese sujeta al impuesto.

2. El apartado 1 será de aplicación si:

- a) el destinatario es un empresario relevante establecido en el Reino Unido y
- b) el lugar de la prestación de servicios está situado en el Reino Unido y, en el caso de los servicios a que se refieren los epígrafes de las partes 1 o 2 del anexo 4A, el destinatario está registrado a efectos de la presente ley.

3. Las prestaciones que se consideren efectuadas por el destinatario en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo no se tendrán en cuenta como prestaciones efectuadas por él a efectos de determinar su derecho a deducir el impuesto soportado con arreglo al artículo 26, apartado 1.»

15 El artículo 43 regula los grupos a efectos del IVA. Presenta el siguiente tenor:

«1. En caso de que, en virtud de [los artículos 43A a 43D], se considere que determinadas personas jurídicas son miembros de un grupo, todas las operaciones realizadas por un miembro del grupo se considerarán realizadas por el miembro representante y:

- a) no se tendrán en cuenta los suministros de bienes o servicios realizados por un miembro del grupo a otro;
- b) todo suministro distinto de los mencionados en la letra a) y que consista en un suministro de bienes o servicios realizado o recibido por un miembro del grupo se considerará realizado o recibido por el miembro representante, y
- c) todo IVA satisfecho o adeudado por un miembro del grupo por la adquisición de bienes procedentes de otro Estado miembro o por la importación de bienes desde un lugar situado fuera de la Unión Europea se considerará satisfecho o adeudado por el miembro representante, y los bienes se tratarán:
 - i) en el caso de la adquisición de bienes procedentes de otro Estado miembro, a efectos del artículo 73, apartado 7, y
 - ii) en el caso de la importación de bienes desde un lugar situado fuera de la Unión Europea, a efectos del artículo 38,

como si hubiesen sido adquiridos o, en su caso, importados por el miembro representante; y todos los miembros del grupo responderán solidariamente del IVA adeudado por el miembro representante.»

16 El artículo 43, apartado 1AA, establece que «cuando

- a) sea relevante, a los efectos de alguna disposición de la presente ley o derivada de esta (“disposición pertinente”), que la persona que realiza o recibe un suministro o la persona que adquiere o importa bienes responda a una determinada descripción;
- b) las letras b) o c) del apartado 1 del presente artículo sean aplicables a un suministro, adquisición o importación, y
- c) exista alguna diferencia relevante a efectos de la disposición pertinente entre:
 - i) la descripción aplicable al miembro representante y
 - ii) la descripción aplicable a la entidad que (al margen del presente artículo) se consideraría, a efectos de la presente ley, que realiza el suministro, adquisición o importación o, en su caso, que es la persona que recibe el suministro,

la disposición pertinente se aplicará en relación con dicho suministro, adquisición o importación como si la única descripción aplicable al miembro representante fuese la descripción efectivamente aplicable a dicha entidad.»

17 A continuación, el artículo 43, apartado 1AB, dispone lo siguiente:

«El apartado 1AA del presente artículo no se aplicará en la medida en que lo relevante a efectos de la disposición pertinente sea si la persona es un sujeto pasivo.»

18 La exención de los servicios educativos se establece en el anexo 9, grupo 6, de la Ley del IVA 1994 y, en lo que aquí atañe, comprende:

«GRUPO 6 — EDUCACIÓN

Apartado

1 La prestación, por parte de una entidad que pueda acogerse a la exención, de:

- a) servicios educativos;

Notas:

- 1) A efectos del presente grupo, se entenderá por “entidad que pueda acogerse a la exención”:
- b) una universidad del Reino Unido, así como cualquier centro, facultad, escuela o aula de dicha universidad.»

Hechos y objeto del procedimiento

- 19 El órgano jurisdiccional remitente ha practicado pruebas testificales, pero aún no ha efectuado una apreciación definitiva de los hechos en el presente asunto, pendiente de la decisión que adopte el Tribunal de Justicia sobre las cuestiones prejudiciales. No obstante, el aspecto de la distorsión de la competencia aún no ha sido examinado, dada la necesidad de aclaración sobre el criterio que ha de aplicarse en las presentes circunstancias.
- 20 KIC es miembro del grupo de empresas Kaplan, dedicado a la prestación de servicios educativos y de carrera profesional. En el Reino Unido cuenta con nueve filiales (en lo sucesivo, «centros Kaplan»), cada una de la cuales regenta un centro de enseñanza superior («centros internacionales») en el Reino Unido, en colaboración con 17 universidades del Reino Unido.
- 21 La Administración tributaria ha confirmado a KIC que sus filiales tienen actualmente la consideración de «centros universitarios» con arreglo a la legislación del Reino Unido que transpone el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA. Por lo tanto, los centros Kaplan están facultados para tratar como exentos del IVA los servicios educativos que prestan a estudiantes.
- 22 Cada centro internacional es propiedad al 100 % de KIC, salvo el University of York International Pathway College («UYIPC»), en que la participación mayoritaria (55 %) pertenece a la Universidad de York. La Universidad de York propuso a KIC crear esta empresa conjunta.
- 23 Los centros internacionales preparan casi exclusivamente a estudiantes de países ajenos a la Unión Europea para acceder tanto a estudios de grado como de postgrado en las universidades correspondientes. La mayoría de estos estudiantes proceden del Sudeste Asiático y de Asia Oriental.
- 24 Otros importantes grupos de enseñanza regentan centros internacionales similares en el Reino Unido, así como otras empresas de menor tamaño. Cada uno de ellos colabora con un grupo diferente de universidades del Reino Unido con el fin de preparar a los estudiantes internacionales para acceder a estas últimas. KIC compete con dichos grupos a efectos de atraer a tales estudiantes a sus centros internacionales y, posteriormente, dirigirlos a los estudios que imparten sus universidades asociadas. Ciertas universidades del Reino Unido tienen sus propios centros internacionales que no dependen de los principales grupos de enseñanza.
- 25 Cada centro internacional de KIC dispone de su propia estructura de gestión y gobierno. Cada uno cuenta con un consejo de administración independiente, presidido por la universidad asociada e integrado por representantes tanto del centro Kaplan como de la universidad correspondiente; además, cada uno dispone de un consejo académico, también presidido por la universidad correspondiente y con representantes de KIC y de la universidad. Para cada centro internacional, la universidad asociada aprueba los programas educativos impartidos, que difieren

de un centro a otro, ya que cada uno de ellos prepara a estudiantes para estudios de grado específicos en dicha universidad.

- 26 El 85 % de los estudiantes de los centros internacionales son captados por una red de 500 agentes que opera en 70 países. Estos agentes desempeñan un papel esencial en la captación de estudiantes, encargándose de la comercialización de los cursos, el asesoramiento e información a potenciales estudiantes y sus familias y la asistencia a los estudiantes en la solicitud de visados para residir y estudiar en el Reino Unido. Ningún agente tiene una relación de exclusividad con los miembros de la agrupación de costes compartidos Kaplan, de modo que también pueden trabajar para los competidores directos de los centros Kaplan, así como directamente para las universidades. En compensación de sus servicios, los agentes reciben una comisión.
- 27 Hasta octubre de 2014, los agentes eran contratados directamente por KIC en el Reino Unido. Colaboraban directamente con los equipos de marketing y de admisión de KIC en Londres, a fin de captar a los estudiantes para los centros internacionales.
- 28 Hasta octubre de 2014, KIC apoyaba a su red de agentes con una serie de oficinas de representación en algunos de sus principales mercados, como China, Hong Kong, la India y Nigeria. Estas oficinas proporcionaban a los agentes apoyo operativo, consistente, en particular, en material de marketing, formación sobre las instituciones y cursos comercializados y sobre los procedimientos de admisión y de conformidad, reuniones personales con potenciales estudiantes y sus padres, aclaración de cuestiones concretas planteadas por potenciales estudiantes y apoyo en actos promocionales. Hasta octubre de 2014, las oficinas de representación también se gestionaban por la oficina de KIC en Londres. Dichas oficinas realizaban prestaciones de servicios a KIC a título oneroso. Salvo una oficina de Vietnam, las oficinas de representación son miembros del grupo de empresas Kaplan.
- 29 Hasta octubre de 2014, KIC estaba obligada a pagar el IVA del Reino Unido, en virtud de la inversión del sujeto pasivo, respecto a los servicios prestados tanto por los agentes como por las oficinas de representación.
- 30 En octubre de 2014, el grupo Kaplan fundó KPS en Hong Kong, con 20 empleados trabajando allí (dato de diciembre de 2018). Tras la fundación de KPS, KIC siguió actuando por medio de una red de oficinas de representación locales y de agentes externos. Sin embargo, los acuerdos contractuales con tales oficinas y agentes se celebran ahora con KPS. KPS es una sociedad limitada establecida en Hong Kong. Cada miembro de la sociedad tiene una acción. KPS opera con arreglo a un acuerdo de asociación. Los actuales miembros de KPS son los nueve centros Kaplan (incluido UYIPC), de manera que KIC es propietaria indirectamente de algo menos del 94 % de KPS, y el resto es propiedad indirectamente de la Universidad de York, por medio de su participación mayoritaria en UYIPC. KPS únicamente presta servicios a los miembros de la

agrupación de costes compartidos, a excepción de los servicios de agentes y de oficina de representación que presta para el programa North American Pathway, de Kaplan. El acuerdo de asociación fue modificado en 2015/16 para permitir la incorporación de UYIPC pese a que esta última esté participada mayoritariamente por la Universidad de York.

- 31 Desde 2014, tanto la red de oficinas de representación como los agentes independientes celebran sus contratos con KPS en Hong Kong y prestan asimismo sus servicios de captación de estudiantes a favor de esta última entidad. KPS ha asumido responsabilidades que anteriormente correspondían a KIC en Londres y también centraliza algunas funciones antes desempeñadas por las distintas oficinas de representación. A KPS incumbe asimismo la gestión de la red de oficinas de representación en todo el mundo. Desde 2014, dicha red se ha ido expandiendo y ha ido en aumento la actividad entre KPS y las oficinas, centradas ahora en la gestión de la labor cotidiana de los agentes. Por lo tanto, hay tres tipos de prestaciones que realiza KPS para KIC y que son objeto de controversia: primero, los servicios que KPS contrata con los agentes; segundo, los servicios que KPS contrata con las oficinas de representación y, por último, los servicios relacionados con asuntos como la conformidad y las demás actividades antes mencionadas, como el apoyo a los agentes, que presta la propia KPS a KIC.
- 32 KPS es también responsable de la gestión de los agentes en Asia Oriental y Sudoriental. KPS proporciona un centro de servicios para los agentes geográficamente cercano y situado en la misma zona horaria que los grandes mercados de captación de los centros internacionales.
- 33 Es incontrovertido que había sólidas razones comerciales para constituir KPS en Hong Kong. No se ha alegado que KPS sea una entidad artificial ni las autoridades tributarias del Reino Unido han considerado que la creación de KPS haya dado lugar a un abuso de derecho.
- 34 KIC ha demostrado al órgano jurisdiccional nacional que, aun en el supuesto de que KIC no tuviese derecho a la exención del IVA por los servicios que le presta KPS, los centros internacionales de Kaplan no contratarían los servicios de captación con ninguna otra empresa distinta de KPS.
- 35 Cada uno de los centros Kaplan forma parte también de un grupo a efectos del IVA, con la excepción de UYIPC. Al no estar esta última participada ni total ni mayoritariamente por KIC, no pudo incluirse en el registro del grupo a efectos del IVA.
- 36 Cada agente emite sus facturas directamente a KPS, la cual paga a los agentes. Aunque KIC es el miembro representante del grupo a efectos del IVA al cual pertenecen los centros Kaplan, en la práctica KPS cobra a cada uno de esos centros individualmente el importe que se adeuda a los agentes por los servicios prestados a cada centro. KPS cobra a cada centro Kaplan tanto sus propios servicios (por ejemplo, servicios de conformidad) como los servicios prestados

por las oficinas de representación, en función del número de estudiantes captados para ese centro. KPS calcula dichos importes sumando todos los costes y dividiéndolos en función del número de estudiantes. Posteriormente, los factura a cada centro Kaplan por separado. El mismo procedimiento se aplica a los gastos de comercialización de los agentes. Sin embargo, las comisiones de los agentes se atribuyen directamente a cada concreto estudiante y se cobran al centro de destino del estudiante.

- 37 No se aplica ningún IVA a los servicios prestados a favor de KPS por los agentes ni por las oficinas de representación, ni tampoco a los servicios prestados por la propia KPS. KIC alega que las prestaciones de servicios entre KPS y KIC están exentas en virtud de la exención para las agrupaciones de costes compartidos prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA. Por lo tanto, aunque existían razones comerciales para establecer KPS en Hong Kong, al hacerlo (suponiendo que sea correcto el argumento de KIC según el cual tiene derecho a la exención por los servicios recibidos de KPS) se consiguió también un ahorro en cuanto al IVA correspondiente a los servicios que antes prestaban directamente a KIC los agentes y las oficinas de representación. No obstante, como ya se ha señalado, no se ha alegado que KPS sea una entidad artificial ni las autoridades tributarias del Reino Unido han considerado que la creación de KPS haya dado lugar a un abuso de derecho.
- 38 Por cuanto se refiere a la controversia en litigio, no se discute que KPS presta a sus miembros, los centros Kaplan, servicios directamente necesarios para el ejercicio de las actividades exentas de dichos centros. Y tampoco se discute que el método de cobro adoptado por KPS da lugar al reembolso exacto de la parte que incumbe a cada miembro en los gastos hechos en común.
- 39 Son cuatro los principales aspectos controvertidos:
- a) si la exención del IVA para los servicios prestados por una agrupación de costes compartidos a sus miembros es aplicable en los casos en que dicha agrupación esté establecida y sea residente fuera del Reino Unido;
 - b) de qué manera debe evaluar el órgano jurisdiccional nacional si tal exención, en caso de resultar aplicable, puede generar una distorsión de la competencia;
 - c) si en el presente caso la prestación de servicios realizada por la agrupación de costes compartidos puede beneficiarse de la exención, habida cuenta de que dicha agrupación es un sujeto pasivo diferente de sus miembros, pero estos pertenecen al mismo grupo de empresas y, por tanto, están relacionados entre sí al margen de su pertenencia a la agrupación de costes compartidos;
 - d) si la exención resulta aplicable aunque todos los miembros de la agrupación de costes compartidos sean asimismo miembros de un grupo a efectos del IVA y constituyan, por tanto, un solo sujeto pasivo, dándose la circunstancia

de que el solo sujeto pasivo a efectos de la Directiva del IVA no es miembro de la agrupación de costes compartidos.

Resumen de las alegaciones de la parte recurrente

- 40 KIC alega que la exención para las agrupaciones de costes compartidos del artículo 132, apartado 1, letra f), es aplicable en situaciones transfronterizas, tanto en caso de que la agrupación de costes compartidos esté establecida en un Estado miembro de la Unión y sus miembros estén establecidos en otro Estado miembro o incluso en distintos Estados miembros, como en caso de que (como sucede con KIC) la agrupación de costes compartidos esté establecida en un tercer país y sus miembros están establecidos en un Estado miembro (o en distintos Estados miembros). Respalda esta postura los documentos de trabajo n.º 450, 654, 856 y 883 del Comité del IVA de la Comisión Europea.
- 41 Aunque la Abogado General Kokott argumentó en el asunto Aviva (conclusiones presentadas el 1 de marzo de 2017, C-605/15, EU:C:2017:150) y en el asunto DNB Banka (conclusiones presentadas el 1 de marzo de 2017, C-326/15, EU:C:2017:145) que la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), solo es aplicable si tanto la agrupación de costes compartidos como sus miembros están establecidos en el mismo Estado miembro, el Tribunal no corroboró esta opinión. Como reconoció la propia Abogado General, el tenor del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no contiene ninguna restricción en cuanto a que tanto la agrupación de costes compartidos como sus miembros deban estar establecidos en un solo Estado miembro, mientras que otras disposiciones de la Directiva del IVA que tienen un ámbito de aplicación territorial limitado (por ejemplo, el artículo 11) sí lo indican expresamente.
- 42 Restringir la exención a las agrupaciones de costes compartidos y sus miembros que estén establecidos todos ellos en un mismo Estado miembro sería contrario a las libertades fundamentales (en el supuesto de prestaciones transfronterizas entre Estados miembros). También sería contrario a la finalidad de la exención (tanto en el supuesto de prestaciones transfronterizas en que intervienen agrupaciones de costes compartidos establecidas en Estados miembros como en caso de que tales agrupaciones estén establecidas en terceros países), consistente en garantizar que los servicios prestados por una agrupación de costes compartidos no estén gravados por el IVA cuando dichos servicios contribuyen directamente al ejercicio de las actividades de interés general de sus miembros (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 21 de septiembre de 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, apartados 28 y 29, y DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, apartados 33 y 34).
- 43 Conceder la exención para los servicios prestados por una agrupación de costes compartidos establecida en un tercer país a favor de los miembros establecidos en un Estado miembro no genera dificultades para la evaluación de la distorsión de la competencia. El Tribunal de Justicia ya declaró en la sentencia de 20 de

noviembre de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), que la distorsión debe evaluarse atendiendo a los posibles proveedores alternativos para los miembros de la agrupación de costes compartidos y que no puede haber distorsión si, con independencia de cualquier tributación o exención, la agrupación de costes compartidos tiene la seguridad de que conservará como clientes a sus miembros. Según este punto de vista, la distorsión se ha de evaluar atendiendo a la probabilidad de que los miembros adquieran prestaciones alternativas en sus respectivos Estados miembros de establecimiento. Aun en el supuesto de que procediera evaluar la distorsión atendiendo al efecto de la exención en los destinatarios de servicios similares que no pertenezcan a la agrupación de costes compartidos, no podrá haber distorsión si dichos destinatarios pueden solicitar la adhesión a esa agrupación, o bien adherirse a otra agrupación o constituir una nueva, o si pueden beneficiarse de otra circunstancia ventajosa a efectos del IVA, como por ejemplo los suministros efectuados por la sede a las sucursales. Esta cuestión también debe evaluarse atendiendo al mercado del Estado miembro en que estén establecidos los miembros de la agrupación de costes compartidos.

- 44 En cuanto al requisito de que la agrupación de costes compartidos sea una «agrupación autónoma de personas», KIC alega que esto implica que la agrupación de costes compartidos ha de ser un sujeto pasivo distinto de sus miembros, los cuales pueden estar vinculados entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Esta interpretación resulta necesaria por cuatro razones. La primera, que el tenor del artículo 132, apartado 1, letra f), de las versiones inglesa, francesa, española y alemana evidencia que es la agrupación, y no las personas, la que ha de ser autónoma. La segunda, que esta interpretación es coherente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Tanto en la sentencia Aviva como en la sentencia DNB Banka, ambas relativas a agrupaciones de costes compartidos cuyos miembros procedían exclusivamente de un único grupo de empresas, ni el Tribunal de Justicia ni la Abogado General Kokott consideraron que el requisito de la «agrupación autónoma de personas» exigiese a los miembros de la agrupación de costes compartidos carecer de toda relación entre sí y con respecto a la propia agrupación de costes compartidos. En tercer lugar, la finalidad de la exención no precisa exigir a los miembros de la agrupación de costes compartidos que sean autónomos entre sí y con respecto a la propia agrupación de costes compartidos. Dicha finalidad se cumple, aunque todos los miembros de la agrupación de costes compartidos pertenezcan a un mismo grupo de empresas, cuando los miembros necesitan unir sus recursos para adquirir productos y servicios y la prestación de dichos servicios por la agrupación de costes compartidos contribuye directamente al ejercicio de las actividades de interés general de sus miembros. En cuarto lugar, ello daría lugar a problemas prácticos a la hora de determinar el grado de autonomía exigido entre los miembros de la agrupación de costes compartidos para que fuese aplicable la exención. Si se hubiese pretendido imponer tal exigencia, el propio legislador seguramente habría especificado, para evitar estos problemas prácticos, los requisitos relativos al grado de relación permitida entre los miembros de la agrupación de costes compartidos.

- 45 KIC alega que la exención sigue siendo aplicable aunque todos los miembros de la agrupación de costes compartidos pertenezcan a un mismo grupo a efectos del IVA y, por tanto, constituyan un solo sujeto pasivo. Aunque la propia agrupación de costes compartidos ha de ser un sujeto pasivo independiente de sus miembros, no es necesario que estos últimos sean sujetos pasivos, según se desprende claramente del propio tenor del artículo 132, apartado 1, letra f). Por lo tanto, lo único que se requiere para que la agrupación de costes compartidos sea una «agrupación autónoma de personas» es que dos o más personas físicas o jurídicas sean miembros de la agrupación de costes compartidos. De nuevo, esto es coherente con la finalidad de la exención.
- 46 El hecho de que, con arreglo al Derecho nacional, el solo sujeto pasivo a favor del cual se realizaron las prestaciones fuese KIC, que en sí misma no es miembro de la agrupación de costes compartidos, es irrelevante para la aplicación de la exención prevista por el artículo 132, apartado 1, letra f). El Reino Unido decidió permitir los grupos a efectos del IVA, recurriendo a la ficción de que el miembro representante realiza y recibe las prestaciones, aunque en realidad vayan destinadas a los centros Kaplan. Y el propio Reino Unido aportó la solución a este problema al reconocer, en el artículo 43, apartado 1AA, de la Ley del IVA 1994, que la ficción legal creada por los grupos a efectos del IVA puede dispensarse si así lo requieren otras disposiciones de la legislación del Reino Unido en materia del IVA.

Resumen de las alegaciones de la Administración tributaria

- 47 Las conclusiones presentadas por la Abogado General en el asunto DNB Banka (C-326/15) y en el asunto Aviva (C-605/15) tratan directamente de la cuestión de si la exención para las agrupaciones de costes compartidos puede aplicarse en una situación transfronteriza. Las conclusiones en el asunto Aviva explican detalladamente por qué procede interpretar la exención en el sentido de que no resulta aplicable a operaciones transfronterizas entre agrupaciones de costes compartidos que no estén situadas en el mismo Estado miembro que sus miembros (o que alguno de ellos) y, además, por qué es aún menos defendible la aplicación de la exención fuera de la Unión. La Administración tributaria se acoge a la postura expresada en los puntos 36 a 67 de las conclusiones en el asunto Aviva y en el punto 47 de las conclusiones en el asunto DNB Banka. Es relevante señalar que las conclusiones de la Abogado General en el asunto Aviva fueron presentadas en el contexto de los antecedentes de hecho de ambos asuntos, Aviva y DNB Banka.
- 48 La Administración tributaria alega que el presente asunto ilustra gráficamente la tensión que existe entre lo dispuesto en el artículo 11, que permite los grupos a efectos del IVA y admite que se traten como un solo sujeto pasivo a efectos de este impuesto los grupos de empresas estrechamente vinculadas entre sí, y las disposiciones relativas a la exención para las agrupaciones de costes compartidos. Las sociedades del grupo a efectos del IVA en el presente caso pertenecen a un

grupo de empresas. Un grupo de este tipo que importe servicios de una entidad sita en Hong Kong, como KPS, debe tributar por el IVA en relación con dichos servicios en virtud de la inversión del sujeto pasivo. Dicha entidad, aunque pertenezca al mismo grupo de empresas que KPS, no puede adherirse al grupo a efectos del IVA ni acogerse a la normativa con arreglo a la cual no se toman en consideración las operaciones entre miembros del mismo grupo al tratarse de un solo sujeto pasivo. Al incluir a KPS en una agrupación de costes compartidos, se elude totalmente la inversión del sujeto pasivo en los casos en que las prestaciones se realizan entre sociedades del mismo grupo de empresas.

- 49 A esta incoherencia se alude en los puntos 46 a 49 de las conclusiones de la Abogado General en el asunto Aviva, y la Administración tributaria alega que los hechos del presente asunto constituyen un claro ejemplo a estos efectos.
- 50 En cuanto a la distorsión de la competencia, el Tribunal de Justicia ya ha señalado que la cuestión de si la exención puede producir distorsiones de la competencia debe resolverse analizando si es la propia concesión de la exención lo que da lugar a la posibilidad real de tal distorsión. El problema en el presente asunto, suponiendo que resultase aplicable la exención para las agrupaciones de costes compartidos, es cómo aplicar este criterio en un supuesto en que la entidad de la agrupación de costes compartidos está establecida en Hong Kong, mientras que los miembros del grupo lo están en el Reino Unido. KIC propone que se resuelva esta cuestión simplemente en función de si los miembros del grupo buscarían a otro proveedor para estos servicios si no existiese la exención. No hay motivo para adoptar un enfoque tan restrictivo. El análisis ha de llevarse a cabo en el ámbito nacional relevante para los proveedores que realizan prestaciones del mismo tipo (véase la sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros, C-288/07, EU:C:2008:505; véase también el punto 123 de las conclusiones del Abogado General Mischo en el asunto Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2002:562). En los puntos 50 y siguientes de las conclusiones de la Abogado General en el asunto Aviva se hace referencia a las grandes dificultades que genera este enfoque cuando la agrupación de costes compartidos está situada fuera de la Unión.
- 51 La tercera cuestión es si la exención para las agrupaciones de costes compartidos puede aplicarse a grupos que ya están constituidos como miembros de un grupo de empresas y que, por lo tanto, se hallan unidos por vínculos jurídicos, financieros y organizativos. La finalidad de la exención consiste en evitar la distorsión de la competencia que puede afectar a los operadores autónomos cuando, probablemente por su tamaño, no pueden adquirir los servicios internamente y se ven forzados a adquirirlos en el libre mercado. Dichos empresarios sufren la carga del IVA por esos servicios cuando realizan actividades exentas, pero se ven liberados de ella si cooperan con otros empresarios y crean una estructura dirigida a realizar tales prestaciones para sus miembros de forma no lucrativa. La Administración tributaria alega que la aplicación de la exención a personas que ya están constituidas en un grupo va claramente en contra de este propósito y que dicho supuesto no está comprendido en el ámbito de aplicación de la exención.

- 52 La cuarta cuestión es que en algunos de los períodos objeto de las liquidaciones del presente asunto solo había un sujeto pasivo destinatario de las prestaciones de KPS. Por lo tanto, estas prestaciones no se dirigían a los miembros del grupo, sino a una única persona, lo que queda fuera del ámbito de aplicación de la exención, que exige que los servicios se presten a favor de los miembros. Además, KIC, que era el solo sujeto pasivo en el Reino Unido que recibía las prestaciones, no pertenecía en sí misma a la agrupación de costes compartidos, lo cual es otro motivo por el que no procede aplicar la exención.

Jurisprudencia pertinente

- 53 Hasta la fecha, el Tribunal de Justicia no ha tenido ocasión de aclarar el ámbito de aplicación territorial de la exención para las agrupaciones de costes compartidos ni, por ende, de tratar la correcta aplicación del requisito de que la exención no ha de distorsionar la competencia en una prestación transfronteriza en la cual la agrupación de costes compartidos está establecida fuera de la Unión. En los asuntos DNB Banka (C-326/15) y Aviva (C-605/15), la Abogado General se refirió al ámbito de aplicación territorial de la exención para las agrupaciones de costes compartidos al responder a las cuestiones relativas al significado de la distorsión de la competencia generada por dicha exención, pero la problemática planteada no fue abordada por el Tribunal de Justicia en sus sentencias, ya que no era necesario. El problema de la distorsión de la competencia fue tratado anteriormente por el Tribunal de Justicia en el asunto Taksatorringen (C-8/01), así como por la Abogado General en el asunto Aviva.

Resolución del órgano jurisdiccional remitente

- 54 Tras considerar los problemas planteados mediante el recurso en la vista celebrada los días 15 y 16 de enero de 2019, el First Tier Tribunal ha decidido que la resolución del recurso depende de diversas dudas relativas a la interpretación de la exención para las agrupaciones de costes compartidos, por lo que procede remitir una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia con las siguientes cuestiones:

Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Cuál es el ámbito de aplicación territorial de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo? En particular, i) ¿se extiende a una agrupación de costes compartidos establecida en un Estado miembro distinto de aquel o aquellos en que estén establecidos los miembros de dicha agrupación? Si es así, ii) ¿se extiende también a una agrupación de costes compartidos establecida fuera de la Unión?

- 2) Si la exención para las agrupaciones de costes compartidos resulta, en principio, aplicable a una entidad establecida en un Estado miembro distinto de aquel en que estén establecidos uno o más miembros de dicha agrupación y también a una agrupación de costes compartidos establecida fuera de la Unión, ¿cómo debe aplicarse el requisito de que la exención no ha de ser susceptible de provocar distorsiones de la competencia? En particular:
- a) ¿Se aplica a una posible distorsión que afecte a otros destinatarios de servicios similares que no sean miembros de la agrupación de costes compartidos o se aplica solamente a una posible distorsión que afecte a otros potenciales proveedores alternativos de servicios a los miembros de dicha agrupación?
 - b) En caso de aplicarse solo a otros destinatarios, ¿puede darse una posibilidad real de distorsión si los otros destinatarios no pertenecientes a la agrupación de costes compartidos pueden solicitar la adhesión a esta, o constituir su propia agrupación de costes compartidos para obtener servicios similares, o bien beneficiarse de un ahorro similar en el IVA por otros métodos (como establecer una sucursal en el Estado miembro o tercer país de que se trate)?
 - c) Si solo se aplica a otros proveedores, ¿debe evaluarse la posibilidad real de distorsión determinando si la agrupación de costes compartidos tiene la seguridad de que conservará como clientes a sus miembros con independencia de que resulte aplicable o no la exención del IVA, y, por tanto, debe evaluarse en atención al acceso de proveedores alternativos al mercado nacional en que estén establecidos los miembros de dicha agrupación? De ser así, ¿es relevante que la agrupación de costes compartidos tenga la seguridad de que conservará como clientes a sus miembros por pertenecer estos al mismo grupo de empresas?
 - d) ¿Debe evaluarse la posible distorsión a escala nacional en relación con proveedores alternativos en el tercer país en que esté establecida la agrupación de costes compartidos?
 - e) ¿Incumbe la carga de la prueba de la probabilidad de distorsión a las autoridades tributarias de la Unión que apliquen la Directiva del IVA?
 - f) ¿Es necesario que las autoridades tributarias de la Unión recaben un informe pericial específico sobre la situación del mercado en el tercer país en que está establecida la agrupación de costes compartidos?
 - g) ¿Puede determinarse la existencia de una posibilidad real de distorsión mediante la identificación de un mercado comercial en el tercer país?
- 3) ¿Puede aplicarse la exención para las agrupaciones de costes compartidos en las circunstancias del presente asunto, en el cual los miembros de la

agrupación de costes compartidos están vinculados entre sí por relaciones económicas, financieras o de organización?

- 4) ¿Puede aplicarse la exención para las agrupaciones de costes compartidos cuando los miembros han constituido un grupo a efectos del IVA, que constituye un solo sujeto pasivo? ¿Tiene alguna relevancia que KIC, el miembro representante al que (con arreglo al Derecho nacional) se prestan los servicios, no sea miembro de la agrupación de costes compartidos? En caso de que tenga relevancia, ¿queda esta contrarrestada mediante una normativa nacional con arreglo a la cual procede considerar que el miembro representante comparte las características y el estatuto de los miembros de la agrupación de costes compartidos a efectos de la aplicación de la exención para tales agrupaciones?

A 29 de enero de 2019

DOCUMENTO DE TRABAJO