Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 23 de abril de 2020[1]

Asunto C-77/19

Kaplan International Colleges UK Ltd
contra
The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

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

«Petición de decisión prejudicial — Sistema del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Exención — Artículo 132, apartado 1, letra f) — Servicios prestados a sus miembros por una agrupación para la centralización de costes — Ámbito de aplicación territorial — Agrupación establecida en un país tercero — Concepto de distorsión de la competencia — Relación con el régimen fiscal del grupo de entidades (artículo 11)»

I. Introducción

1. El presente procedimiento trata de nuevo sobre la exención fiscal para las llamadas comunidades de gastos [artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del impuesto sobre el valor añadido], que últimamente ha sido objeto de varias resoluciones del Tribunal de Justicia.[2] Esta disposición exime del impuesto los servicios prestados por una agrupación a sus miembros, siempre que se limite a repercutirles el coste exacto de dichos servicios (el llamado «cost sharing group»; en lo sucesivo «comunidad de gastos»).

2. La particularidad del presente caso consiste en que la agrupación se encuentra en Hong Kong, es decir, en un país tercero, mientras que sus miembros son filiales de un grupo de empresas todas las cuales son residentes en el Reino Unido. Casi todos estos miembros forman, junto con otras filiales del grupo en el Reino Unido, un grupo de entidades a efectos del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») con arreglo al artículo 11 de la Directiva del IVA. Por lo tanto, procede aclarar primero si el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA tiene efectos transfronterizos y comprende también las agrupaciones establecidas en países terceros. Si fuese así, procedería determinar la relación entre esta exención y la tributación de un grupo a efectos del IVA, que implica a su vez que no se graven los servicios prestados dentro del grupo.

1 Lengua original: alemán.

2 Sentencias de 20 de noviembre de 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992); de 21 de septiembre de 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718); de 21 de septiembre de 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719); de 21 de septiembre de 2017, Comisión/Alemania (C-616/15, EU:C:2017:721), y de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo (C-274/15, EU:C:2017:333).

3. En particular, la primera cuestión tiene considerables repercusiones económicas. El modelo elegido a través de un tercer país en el que, como aquí sucede, no existe un impuesto sobre el valor añadido, permite a la agrupación adquirir prácticamente todos los servicios sin el gravamen del IVA, para después ponerlos a disposición de sus miembros en el Reino Unido sin ninguna carga impositiva. En el caso de que (como en el presente asunto) dichos miembros no tengan derecho a deducción, tal modelo les proporciona un sustancioso potencial de ahorro fiscal.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. El marco jurídico del Derecho de la Unión está formado por los artículos 11, 131 y 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 (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). [3]

5. El artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA ofrece a los Estados miembros la siguiente opción:

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

6. El artículo 131 de la Directiva del IVA regula las exenciones con carácter general:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

7. Con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, integrado en el capítulo 2, sobre las exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general, los Estados miembros eximirán del IVA las siguientes operaciones:

«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.»

B. Derecho del Reino Unido

8. La exención para las agrupaciones fue introducida en la legislación nacional mediante el anexo 9, grupo 16, de la Ley del IVA de 1994. Allí se exime:

«Apartado 1

3 DO 2006, L 347, p. 1.

Las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas, cuando concurran los siguientes requisitos:

a) que cada una de esas personas ejerza una actividad ("actividad pertinente") 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 pertinente;

c) que la agrupación se limite a exigir a sus miembros el reembolso de la parte exacta que les corresponda en los gastos hechos en común, y

d) que la exención de la prestación no conlleve distorsiones de la competencia.»

9. El artículo 43, basado en el artículo 11, apartado 1, de la Directiva del IVA, regula los grupos de entidades 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 las entregas de bienes o prestaciones servicios realizadas entre miembros del mismo grupo;

b) toda entrega de bienes o prestación de servicios distinta de los mencionados en la letra a) y que se realice por un miembro del grupo o se preste a un miembro del grupo se considerará realizada o recibida 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.»

10. El artículo 43, apartado 1AA, dispone:

«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 una entrega 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 una entrega, 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 la entrega, adquisición o importación o, en su caso, que es la persona destinataria de la entrega,

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

11. 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 tiene la condición de sujeto pasivo.»

III. Hechos

12. La parte recurrente en el procedimiento principal, Kaplan International Colleges UK Limited (en lo sucesivo, «KIC»), actúa como sociedad matriz de otras sociedades del grupo de empresas Kaplan, dedicado a la prestación de servicios educativos. Cuenta con varias filiales en el Reino Unido, cada una de la cuales regenta un centro de enseñanza superior (en lo sucesivo, «Escuelas internacionales») en el Reino Unido, en colaboración con universidades del Reino Unido.

13. La Administración tributaria (Her Majesty's Revenue and Customs; en lo sucesivo, «HMRC») ha confirmado a KIC que sus filiales tienen actualmente la consideración de «Facultades universitarias», por lo que pueden lícitamente tratar como exentos del IVA los servicios educativos que prestan a los estudiantes.

14. Cada Escuela internacional es propiedad al 100 % de KIC, salvo la University of York International Pathway College (en lo sucesivo, «UYIPC»), que pertenece mayoritariamente (en un 55 %) a la Universidad de York.

15. Cada Escuela internacional de KIC dispone de su propia estructura de gestión y gobierno. La respectiva universidad asociada aprueba los programas educativos de cada una de ellas. El 85 % de los estudiantes de las Escuelas internacionales son captados por una red de 500 agentes que opera en 70 países. Ningún agente trabaja en régimen de exclusividad con el grupo Kaplan. Pueden trabajar también para los competidores directos de las Escuelas internacionales, así como directamente para las universidades, y en contraprestación por sus servicios perciben una comisión. KIC apoyaba a sus 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.

16. Hasta octubre de 2014, los agentes eran contratados directamente por KIC en el Reino Unido. Hasta entonces, los servicios prestados tanto por los agentes como por las oficinas de representación estaban sujetos al IVA en el Reino Unido, debido a que el lugar de la prestación se situaba en este Estado miembro. En virtud de la inversión del sujeto pasivo que ello implicaba, KIC era la deudora de dicho IVA. Al no poder deducir el impuesto soportado, por estar exentas sus propias operaciones, esta carga del IVA era definitiva.

17. En octubre de 2014, las Escuelas internacionales (entre ellas, UYIPC) fundaron la sociedad Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (en lo sucesivo, «KPS»), en forma de sociedad de capital con domicilio social en Hong Kong. De este modo, 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. KIC, por su parte, no es miembro de la agrupación (KPS).

18. 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 representaciones y agentes se celebran ahora solamente con KPS. Desde 2014, la destinataria de los servicios prestados tanto por la red de oficinas de representación como por los agentes independientes es KPS.

19. Desde el punto de vista de las prestaciones recibidas, los efectos son los siguientes: el lugar de realización de estas prestaciones de servicios ya no se sitúa en el Reino Unido, sino (si en Hong Kong hubiese el mismo IVA que en el Reino Unido) en Hong Kong. Por lo tanto, las prestaciones de servicios estarían sometidas al IVA de allí, si lo hubiera. Pero no es así. KPS recibe los servicios en Hong Kong sin el gravamen del IVA.

20. Respecto a sus propias prestaciones, KPS prácticamente no presta servicios más que a sus miembros. En definitiva, KPS ha asumido las funciones que antes desempeñaba KIC en Londres (Reino Unido). A KPS le incumbe asimismo la gestión de la red de oficinas de representación en todo el mundo.

21. Según el órgano jurisdiccional remitente, hay tres tipos de prestaciones de servicios que ahora realiza KPS para KIC: 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 el «cumplimiento» y las demás actividades antes mencionadas, como el apoyo a los agentes.

22. KIC ha demostrado al órgano jurisdiccional remitente que las Escuelas internacionales de Kaplan no tenían intención de contratar los servicios de captación de ninguna otra empresa distinta de KPS. Dicho de otra manera, la agrupación tiene la seguridad de que sus miembros van a adquirir sus servicios.

23. KPS cobra a cada Escuela internacional individualmente el importe que se adeuda a los agentes por los servicios prestados a la respectiva Escuela. Les cobra tanto sus propios servicios (por ejemplo, los llamados «servicios de cumplimiento») 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. 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 estudiante concreto y se cobran a la Escuela en la que este se ha matriculado. En ninguna de estas operaciones se factura el IVA.

24. En consecuencia, con la constitución de una agrupación en Hong Kong, sus miembros se han ahorrado totalmente la carga del IVA en el Reino Unido por las prestaciones de servicios de los agentes y las oficinas, que anteriormente se realizaban para KIC y ahora es KPS su destinataria.

25. Según el órgano jurisdiccional remitente, es claro que había sólidas razones comerciales para constituir una entidad como KPS en Hong Kong. No se ha alegado que KPS sea una entidad artificial, ni HMRC ha considerado que la creación de KPS haya dado lugar a un abuso de Derecho. Asimismo, es pacífico que KPS presta a sus miembros, las Escuelas internacionales, los servicios directamente necesarios para el ejercicio de su actividad exenta, y que el método de cobro adoptado por KPS persigue el reembolso de la parte exacta que corresponde a cada miembro en los gastos hechos en común.

26. Aparte de UYIPC, todas las Escuelas internacionales pertenecen también a un grupo de entidades a efectos del IVA cuyo miembro representante es KIC.

27. Mediante liquidación practicada por el HMRC de 21 de abril de 2017, se estableció una cuota que debía ingresarse por IVA de un importe de 5 252 264 libras esterlinas (GPB), por el período de octubre de 2014 a julio de 2016 y, mediante una segunda liquidación de 22 de mayo de 2017, una cuota que debía ingresarse de IVA por importe de 590 000 GBP por el período de octubre de 2016. HMRC motivó sus resoluciones basándose en que los servicios recibidos por KIC de KPS no estaban amparados por la exención del IVA de las agrupaciones de centralización de costes, por lo que debían aplicárseles las normas de inversión del sujeto pasivo. Al estar en su mayor parte exentas sus propias operaciones, tampoco había lugar a la deducción del impuesto soportado.

28. Mediante escrito de 28 de septiembre de 2017, KCI recurrió las mencionadas liquidaciones.

IV. Procedimiento prejudicial

29. El First-Tier Tribunal (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo, Reino Unido) suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales con arreglo al artículo 267 TFUE:

«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 comunidad de gastos establecida en un Estado miembro distinto de aquel o aquellos en que estén establecidos los miembros de dicha entidad? En caso afirmativo, ii) ¿se extiende también a una comunidad de gastos establecida fuera de la Unión?

2) Si la exención de las comunidades de gastos resulta, en principio, aplicable a una entidad establecida en un Estado miembro distinto de aquel en que estén establecidos uno o más de sus miembros y también a una comunidad de gastos establecida fuera de la Unión, ¿cuál es el criterio que debe aplicarse respecto del requisito de que la exención no pueda provocar distorsiones de la competencia? En particular:

   a) ¿Se refiere a la distorsión que pueda afectar a otros destinatarios de servicios similares que no sean miembros de la comunidad de gastos o solamente a una distorsión que pueda afectar a otros potenciales proveedores de servicios de los miembros de dicha comunidad de gastos?

   b) En caso de referirse solo a otros destinatarios de los servicios, ¿puede darse una posibilidad real de distorsión si los otros destinatarios no pertenecientes a la comunidad de gastos pueden solicitar la adhesión a esta o constituir su propia comunidad de gastos 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 país tercero de que se trate)?

   c) Si solo se refiere a otros proveedores, ¿debe evaluarse la posibilidad real de distorsión determinando si la comunidad de gastos 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 comunidad de gastos? De ser así, ¿es relevante que la comunidad de gastos tenga la seguridad de que conservará como clientes a sus miembros porque pertenecen al mismo grupo de empresas?

   d) ¿Debe evaluarse la posible distorsión a escala nacional en relación con proveedores alternativos del país tercero en que esté establecida la comunidad de gastos?

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 país tercero en que está establecida la comunidad de gastos?

g) ¿Puede deducirse la existencia de una posibilidad real de distorsión haciendo referencia a la presencia de un mercado comercial en el país tercero?

3) ¿Puede aplicarse la exención a una comunidad de gastos como la del presente asunto, cuyos miembros se hallan vinculados entre sí por relaciones económicas, financieras o de organización?

4) ¿Puede aplicarse la exención a una comunidad de gastos cuyos miembros han constituido un grupo de entidades a efectos del IVA que constituye un solo sujeto pasivo? ¿Tiene alguna relevancia que KIC, el miembro representante que (con arreglo al Derecho nacional) es destinatario de los servicios, no sea miembro de la comunidad de gastos en cuestión? En caso afirmativo, ¿resulta anulada tal incidencia si la normativa nacional atribuye al miembro representante las características y el estatuto de los miembros de la comunidad de gastos a efectos de la aplicación de la exención a esta última?»

30. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, han presentado observaciones escritas y han intervenido en la vista celebrada el 23 de enero de 2020 Kaplan International Colleges UK Limited, el Reino Unido y la Comisión Europea.

V. Apreciación jurídica

31. Las once cuestiones prejudiciales, en total, planteadas por el órgano jurisdiccional remitente versan en esencia sobre tres problemáticas. La primera cuestión se refiere al ámbito de aplicación territorial de la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA (véase la sección A). La segunda, con sus siete subcuestiones, se refiere a la interpretación del requisito de la ausencia de distorsión de la competencia que impone el mismo artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA (sección B). Las cuestiones tercera y cuarta versan sobre la relación entre la exención de las agrupaciones con arreglo al citado artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA y la tributación del grupo de entidades en el sentido del artículo 11 de la misma Directiva (sección C).

A. Sobre el ámbito de aplicación territorial de la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA (primera cuestión prejudicial)

32. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA se extiende a una agrupación con domicilio social en un Estado miembro diferente del de sus miembros y, en caso afirmativo, si se extiende también a una agrupación establecida fuera de la Unión.

33. De la resolución de remisión se deduce expresamente que la agrupación (KPS) tiene su sede en Hong Kong, que no es un Estado miembro. Por lo tanto, la primera parte de la cuestión es hipotética y, como tal, inadmisible.[4] Lo cual implica que solo se ha de responder a la segunda parte de la cuestión prejudicial. No obstante, antes de examinar el ámbito de aplicación territorial de la disposición (epígrafe 2), procede determinar si el asunto está comprendido siquiera en el ámbito de aplicación personal de esta (epígrafe 1).

1. Requisito: servicios prestados por la agrupación a sus miembros

34. En efecto, la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA solo ampara las prestaciones de servicios de las agrupaciones en beneficio de sus miembros. Como se desprende de la resolución de remisión, KPS presta a KIC tres tipos distintos de servicios (véase el punto 21 de las presentes conclusiones). Sin embargo, en la medida en que KIC no es miembro de la agrupación (véase el punto 17 de las presentes conclusiones), no le sería aplicable de entrada la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

35. Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente recalca que los servicios se cobran a las Escuelas internacionales, que sí son miembros de la agrupación. Y en la cuarta cuestión prejudicial queda claro que, con arreglo al Derecho nacional, se establece la ficción de que KIC es la destinataria de los servicios en lugar de las Escuelas, en virtud de la normativa sobre la tributación del grupo de entidades, que se basa en el artículo 11 de la Directiva del IVA. A este respecto, los servicios parecen ser efectivamente prestados a las Escuelas internacionales, y solo a causa de la normativa nacional sobre tributación del grupo se considera, a efectos del IVA, que el destinatario de dichos servicios es el miembro representante, es decir, KIC.

36. Sin embargo, en un caso de estas características (contrariamente a lo que sostienen la Comisión y del Reino Unido), en principio es aplicable la exención del artículo 132 de la Directiva del IVA.

37. En efecto, en primer lugar, la prestación de servicios a otro sujeto de Derecho es una circunstancia fáctica, a la que no afecta tampoco la posibilidad prevista en el artículo 11 de la Directiva del IVA de tratar como un solo sujeto pasivo a varias personas estrechamente vinculadas entre sí. De igual manera, la tributación del grupo de entidades en materia del IVA no afecta a la personalidad jurídica independiente de las personas que integran ese grupo. Por lo tanto, los servicios también podrían prestarse a las Escuelas internacionales en lugar de a KIC, aunque en ese momento estas perteneciesen a un grupo a efectos del IVA.

38. En segundo lugar, el sentido y el objetivo de la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA, admitida por el artículo 11 de la Directiva del IVA, corrobora la anterior consideración. Y es que el sentido y el objetivo de la tributación del grupo de entidades prevista en esta disposición consiste principalmente en una simplificación en beneficio del sujeto pasivo y, en definitiva, también de la Administración tributaria.

39. Por un lado, tal objetivo se deduce de la propia exposición de motivos de la propuesta de la Comisión sobre la Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, del año 1973. Allí se dice expresamente, en relación con el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva (que corresponde al actual artículo 11 de la Directiva del IVA: «Por otro lado, parece lógico elegir para el apartado 4 una redacción elástica que permita a los Estados miembros no vincular de forma sistemática la condición de sujeto pasivo a la mera autonomía jurídica, ya sea por razones de simplificación administrativa o

4 Sobre esta consecuencia jurídica, véase, por ejemplo, la sentencia de 14 de febrero de 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114), apartado 45.

para prevenir determinados abusos (por ejemplo, la división de una empresa entre varios sujetos pasivos para conseguir la aplicación de un régimen especial).» [5] Por otro lado, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia conduce a la misma conclusión, haciendo hincapié igualmente en el objetivo de simplificación del artículo 11 de la Directiva del IVA. [6]

40. Dicha simplificación administrativa, en un marco de tributación en cada fase con deducción del impuesto soportado, consiste esencialmente en que no es necesario expedir factura alguna (con expresión del IVA) para las prestaciones intragrupo. Por otro lado, no todos los miembros del grupo deben presentar su propia declaración del impuesto (donde se calcule la deuda tributaria y la deducción del impuesto soportado), sino solo la «cabecera» del grupo, que presenta una única declaración. De este modo, la Administración tributaria no tiene que gestionar los expedientes de muchos sujetos pasivos, sino solo de uno de ellos, que será en definitiva quien responderá de las deudas tributarias de los miembros del grupo.

41. Sin embargo, si bien el sentido y el objetivo del artículo 11 de la Directiva del IVA consiste primordialmente en simplificar la gestión para los sujetos pasivos y la Administración tributaria, es lo cierto que el régimen del citado artículo se refiere únicamente a las relaciones entre el sujeto pasivo (y las personas estrechamente vinculadas con él) y la Administración tributaria.

42. Para la Administración tributaria, en lo que al IVA respecta, se establece la ficción de que solo hay un sujeto pasivo, al cual se imputan todas las operaciones del grupo, pero este grupo a efectos del IVA no puede presentarse hacia el exterior como un sujeto de Derecho autónomo y, por tanto (en contra del parecer expresado en la vista oral, en particular, por el Reino Unido y la Comisión), tampoco puede constituir una agrupación a efectos del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA ni formar parte de ella. Los miembros de una agrupación son las personas que la fundan en ejercicio de su propia capacidad jurídica (en este caso, cada uno de las Escuelas internacionales).

43. Por lo tanto, la pérdida de la independencia a efectos del IVA (es decir, con arreglo al artículo 11 de la Directiva del IVA) se limita a la relación entre las sociedades estrechamente vinculadas entre sí y la Administración tributaria. No tiene efectos en las relaciones con terceros. En la mayor parte de los casos, una empresa externa ni siquiera sabe (o no tiene posibilidad de comprobarlo) si el destinatario de sus servicios forma parte de un grupo a efectos del IVA o no. Por lo tanto, en la factura emitida con arreglo al artículo 226, punto 5, de la Directiva del IVA, quien realiza la prestación debe mencionar como destinatario a su cocontratante, y no a un grupo a efectos del IVA cuya existencia desconoce ni al miembro representante de dicho grupo.

44. Así pues, se hace necesaria una matización, pues si KPS prestó algún servicio inicialmente a KIC, consumido por esta misma sociedad o, en su caso, transmitido después a un tercero o a una Escuela internacional, entonces no procede la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, dado que KIC no es miembro de la agrupación.

45. No obstante, la conclusión podría ser distinta respecto a los servicios prestados a las Escuelas internacionales, aunque se establezca la ficción, con arreglo al régimen nacional de tributación en grupo, de que aquellas están representadas por KIC. Pero se trata de una circunstancia de hecho (quién fue realmente destinatario de los distintos servicios) que no le corresponde verificar al Tribunal de Justicia sino únicamente al órgano jurisdiccional remitente.

5 Véase la exposición de motivos relativa al artículo 4, apartado 4, en la página 4 de la Propuesta de la Comisión de 20 de junio de 1973, COM(1973) 950 final.

6 Sentencias de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 40; de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia (C-480/10, EU:C:2013:263), apartado 37, y de 9 de abril de 2013, Comisión/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217), apartados 47 y 48.

46. Por lo tanto, voy a presuponer en lo sucesivo que, en contra de lo expuesto por el órgano jurisdiccional remitente en la resolución de remisión, los tres tipos de servicios que se mencionan en esta (véase el punto 21 de las presentes conclusiones) no se prestaron *efectivamente* a KIC, sino a las distintas Escuelas internacionales que componen la agrupación (KPS). Solo en tal caso se plantea efectivamente la cuestión de la exención con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

2. Agrupación establecida en un país tercero

47. En el presente asunto será preciso determinar si la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA ampara también los servicios prestados a sus miembros, establecidos en un Estado miembro, por una agrupación establecida en un país tercero. La Comisión y el Reino Unido entienden que esta cuestión, que ya fue tratada extensamente en mis conclusiones presentadas en los asuntos Aviva y DNB Banka [7] y que el Tribunal de Justicia ha dejado sin resolver en su jurisprudencia hasta la fecha, [8] debe ser respondida negativamente.

a) Interpretación literal, histórica y sistemática de la norma

48. Sin embargo, a primera vista, el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no contiene restricción territorial alguna. Y el legislador tampoco ha limitado expresamente en otras disposiciones (por ejemplo, el artículo 11, apartado 1, de la Directiva del IVA) el ámbito de aplicación al territorio de un Estado miembro. Aunque también existen disposiciones que atienden expresamente a las actividades transfronterizas del sujeto pasivo [véase el artículo 148, letra e), de la Directiva del IVA: «compañías de navegación aérea que efectúen esencialmente un tráfico internacional remunerado»].

49. En cualquier caso, se puede constatar que el tenor literal no proporciona una respuesta clara en uno u otro sentido, de tal suerte que no permite fundar ningún argumento que respalde que también comprende las agrupaciones situadas en países terceros.

50. Si se dirige la mirada a la norma precedente (la Sexta Directiva), [9] se explica por qué no se encuentra una restricción expresa en el tenor de la disposición, a diferencia de lo que sucede con el artículo 11 de la Directiva del IVA.

51. Anteriormente, la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA se regulaba en el artículo 13 de la Sexta Directiva, el cual, a tenor de su título, solo comprendía las «exenciones en el interior del país». Pero con la nueva redacción no se produjo a este respecto ningún cambio sustancial. [10] Por lo tanto, teniendo en cuenta la Sexta Directiva, se puede partir del principio de que una exención en el interior del país solo comprende las prestaciones realizadas por una agrupación establecida en el interior del país en relación con sus miembros residentes en dicho país.

7 Véanse mis conclusiones en el asunto Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150), puntos 36 y siguientes, y en el asunto DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145), puntos 45 y ss.

8 Sentencias de 21 de septiembre de 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), y de 21 de septiembre de 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719).

9 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

10 Según el considerando 3 de la Directiva del IVA, con su adopción únicamente se procedió a la refundición de la estructura y de la redacción de la Directiva, pero sin inducir con ello a cambios de fondo en la legislación vigente. Las modificaciones sustanciales que, no obstante, se produjeron figuran recogidas de forma exhaustiva en las disposiciones relativas a la incorporación al Derecho interno y a la entrada en vigor de la Directiva. A este respecto, nada se dice sobre el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

52. Dicha interpretación restrictiva puede sustentarse también en la sistemática de las exenciones del título IX de la Directiva del IVA. Los capítulos 1 a 3 no presuponen ninguna operación transfronteriza específica. Las exenciones especiales para operaciones transfronterizas solo se regulan en los capítulos 4 a 8 y 10. Si se hubiera querido extender la exención a las agrupaciones transfronterizas, el legislador lo habría regulado en estos capítulos.

53. De todo ello se deduce que, con la disposición del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA [anteriormente, artículo 13, apartado 1, letra f)], el legislador de la Unión no pensó en las agrupaciones transfronterizas (y mucho menos en las situadas en países terceros), sino que, al tratar de la «exención en el interior del país», consideró una «agrupación en el interior del país».

b) Interpretación contradictoria respecto del artículo 11 de la Directiva del IVA

54. En particular, esta interpretación [que limita al territorio de un Estado miembro las agrupaciones autónomas en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA] evita una solución contradictoria con el artículo 11 de la Directiva del IVA. Este último permite a los Estados miembros considerar como un solo sujeto pasivo a las «personas establecidas en [su] territorio» que se hallen «firmemente vinculadas entre sí» mediante una agrupación. Por lo tanto, solo pueden constituir una agrupación a efectos del artículo 11 las empresas establecidas en un mismo Estado miembro.

55. La exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA impone requisitos menos estrictos que los exigidos por el artículo 11 al tipo de agrupación de que trata. En efecto, no exige una firme vinculación entre las empresas. Por lo tanto, sería contradictorio permitir con arreglo a dicha disposición una exención transfronteriza del IVA que no está autorizada por la disposición de requisitos más estrictos.

56. Ello resulta especialmente patente en el presente caso. En principio, la agrupación KPS también podría ser parte del mismo grupo a efectos del IVA que KIC («firmemente vinculadas entre sí»). Pero el artículo 11 de la Directiva del IVA limita la no imposición expresamente al Reino Unido. ¿Por qué habría de ser posible entonces un resultado similar (no tributación de los servicios prestados por la agrupación a sus miembros) en virtud del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA?

57. Esta contradicción solo se puede resolver si los efectos del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, al igual que los del artículo 11, se restringen a un solo Estado miembro, lo cual requiere que la agrupación y el miembro destinatario de los servicios estén establecidos en el mismo Estado miembro.

58. Ambos casos se basan en el mismo razonamiento: con la limitación al propio territorio se consigue que ningún Estado miembro incida en la competencia tributaria territorial del otro Estado miembro permitiendo la tributación en régimen de grupo de entidades o regulando una agrupación similar con unos requisitos que difícilmente podrá comprobar el otro Estado miembro. Al mismo tiempo, se garantiza que no se produzcan decisiones contradictorias entre las diferentes autoridades tributarias. Aunque quizá la razón principal sea que con ello se evita aprovecharse de distintos tipos de gravamen o de distintos regímenes fiscales. Esto es patente en los países terceros (incluidas sus regiones de administración especial), pues en ellos, como aquí sucede, no entra en consideración ningún impuesto sobre el valor añadido.

c) Existencia de diferentes tipos impositivos (problemática relativa al tipo impositivo)

59. En efecto, admitir una agrupación transfronteriza significaría posibilitar un modelo de optimización fiscal muy fácil de constituir para los grandes grupos de ámbito mundial que realizan operaciones exentas (es decir, que no dan derecho a deducción del impuesto). Estos grupos solo tendrían que fundar, con sus sociedades que operen en Europa, una agrupación con domicilio en un país que tuviese un tipo impositivo bajo o donde no existiese ningún impuesto sobre el valor añadido (por ejemplo, los Estados Unidos o, como en el presente caso, Hong Kong). Esta agrupación podría entonces adquirir a terceros todos los servicios que hasta ese momento habrían estado sujetos al IVA.

60. Dado que el lugar de la prestación del servicio se situaría normalmente en ese país, donde no existe el IVA o este es reducido, tal agrupación no resultaría gravada por el IVA, o solo soportaría un impuesto reducido. Entonces, la agrupación transferiría a sus miembros los servicios adquiridos repercutiéndoles solamente el importe exacto de su coste. Aunque el lugar de esta prestación se situaría en cada uno de los Estados miembros, la prestación de servicios estaría exenta con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

61. Independientemente de la cuestión de cómo habrían de analizar en ese caso los Estados miembros afectados la ausencia de distorsiones de la competencia o los demás requisitos de la exención (véanse los puntos 67 y siguientes de las presentes conclusiones), podría reducirse fácilmente la carga interna de IVA del grupo.[11] En cambio, a través de un grupo de entidades a efectos del IVA con arreglo al artículo 11 de la Directiva del IVA (véanse los puntos 54 y siguientes de las presentes conclusiones) no se llegaría a ese resultado.

62. Desde el punto de vista de las libertades fundamentales se llega a idéntica conclusión. En efecto, aun cuando estas fueran aplicables a tal constelación de entidades con implicación de países terceros, la limitación territorial tanto de la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), tanto como de la tributación del grupo de entidades con arreglo al artículo 11, de la Directiva del IVA, estaría justificada en aras del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.[12] Asimismo, una restricción de este tipo resulta justificada por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles tributarios. Si se considerase, por el contrario, que la limitación de la exención al territorio de un solo Estado miembro es contraria al Derecho de la Unión, se plantearía necesariamente la cuestión de si el propio artículo 11 de la Directiva del IVA no sería contrario también al Derecho de la Unión. Sin embargo, existen serias dudas sobre este punto.[13]

63. Resulta sorprendente el argumento de KIC[14] según el cual el mencionado riesgo de aprovechamiento de los distintos tipos impositivos es insignificante, dado que la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA solo ampara las actividades de interés público mencionadas en dicho artículo. Por un lado, el tipo de actividad (actividad de interés público exenta del impuesto) no permite apenas extraer alguna conclusión respecto a la magnitud del objeto imponible en cuestión. Así lo evidencian los sectores de la educación y de la sanidad, que son de importancia considerable.

11 Un modelo de optimización fiscal similar a este se conseguiría si, dentro de la Unión, se eligiese como sede de la agrupación al Estado miembro con el tipo del IVA más bajo.

12 Sobre esta justificación, véanse, en particular, las sentencias de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), apartados 45 y 46; de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), apartado 48; de 21 de mayo de 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331), apartado 47, y de 21 de enero de 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), apartado 60.

13 De ello discrepa Ehrke-Rabel, T., *VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive*, World Journal of VAT/GST Law, vol. 1, n.º 1, julio de 2012, p. 61 (pp. 70 y ss.); Casper Bjerregaard Eskildsen, *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*, 20 EC Tax Review, ed. 3, pp. 114-120; véase también el extenso análisis de Stadie, H. en Rau/Dürrwächter, *UStG*, apartado 2, notas 812 y ss. (versión: edición 174, octubre de 2017).
En cambio, son de una opinión diferente van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.-J., *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*, (2007) 16 EC Tax Review, ed. 1, p. 34 (41).

14 Véanse los puntos 56 y siguientes de las presentes conclusiones.

64. Por otro lado, tal parecer se contradice con la voluntad inequívoca del legislador. Las actividades enumeradas en el artículo 132 de la Directiva del IVA no están totalmente exentas, sino solo parcialmente (en lo que respecta al impuesto correspondiente al valor añadido en la última fase de la cadena).

65. Si el legislador hubiese querido reducir toda la carga del IVA de los destinatarios de actividades de interés público (como los servicios educativos o los sanitarios), habría introducido en el artículo 169 de la Directiva del IVA la misma exención del artículo 132 y habría permitido la deducción del impuesto soportado no obstante la realización de prestaciones exentas. Sin embargo, es claro que descartó hacer uso de tal instrumento, no desconocido para él.

66. Sin embargo, la estructura elegida por KIC (constitución de una agrupación en un país tercero en el que no existe un impuesto como el IVA) burla totalmente la deliberada decisión del legislador a favor de una exención meramente parcial.

d) Valoración de la ausencia de distorsiones de la competencia

67. El hecho de que, según se desprende de su tenor, la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no deba dar lugar a distorsiones de la competencia (extremo que las autoridades tributarias nacionales deben poder verificar) también aboga a favor de la limitación territorial de la exención a un solo Estado miembro. En cualquier caso, esto excluye la posibilidad de la agrupación situada en un país tercero.

68. Las autoridades tributarias tienen muchas dificultades para valorar desde un punto de vista transfronterizo la existencia de distorsiones de la competencia en distintos Estados, especialmente en países terceros (como, en este caso, Hong Kong). Cabe señalar que la postura del Tribunal de Justicia, en su sentencia Isle of Wight Council, respecto del artículo 13 de la Sexta Directiva [15] se puede aplicar también al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

69. En aquel asunto, el Tribunal de Justicia recalcó las dificultades de apreciar distorsiones de la competencia en mercados cuya delimitación no coincide con la competencia territorial de las entidades locales. Dicha situación podría poner en peligro los principios de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica, especialmente cuando están implicados países terceros.

70. A esto se añade el hecho de que, según se desprende del artículo 131 de la Directiva del IVA, se trata de garantizar la aplicación correcta y sencilla del artículo 132 de la misma Directiva, y esto no será posible en la práctica si una autoridad tributaria ha de evaluar a escala mundial las distorsiones de la competencia, o bien diversas autoridades tributarias efectúan valoraciones diferentes (que pueden ser contradictorias). Tal circunstancia sería precisamente fuente de distorsiones de la competencia. [16] A este respecto, cabe señalar también las considerables dificultades prácticas de aplicación y control que implica la interposición de agrupaciones establecidas en países terceros.

3. Conclusión

71. En conclusión, el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que los servicios de una agrupación sita en un país tercero no están amparados por la exención. Por lo tanto, los servicios prestados por KPS a las Escuelas internacionales no están exentas, de modo que huelga responder a las demás cuestiones prejudiciales.

15 Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartados 49 y ss.

16 Esto queda patente cuando en un país se permite la deducción del impuesto soportado a la agrupación al denegarse la exención por haberse apreciado distorsiones de la competencia, mientras que en el Estado miembro del destinatario de la prestación, en virtud de la inversión del sujeto pasivo al miembro de la agrupación, se admite la exención por no considerarse que existan distorsiones de la competencia.

B. Subsidiariamente: interpretación del requisito de ausencia de «distorsiones de la competencia» (segunda cuestión prejudicial)

72. Si el Tribunal de Justicia considerase, por el contrario, que las agrupaciones con domicilio en un país tercero también están amparadas por el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, procedería entrar a analizar las demás cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

73. La respuesta a las siete subcuestiones formuladas dentro de la segunda cuestión prejudicial depende, sobre todo, de los criterios que se hayan de aplicar para determinar cuándo existe una distorsión de la competencia en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA que excluya en todo caso la exención en principio aplicable.

74. Por lo que se refiere a la petición del órgano jurisdiccional remitente de que se valore este problema en relación con las agrupaciones situadas en otro Estado miembro, se trata de una cuestión que, como ya ha quedado dicho (punto 33 de las presentes conclusiones), es hipotética y, por ende, inadmisible. Solo en la medida en que la segunda cuestión prejudicial se refiera a agrupaciones con domicilio en un país tercero procede entrar a analizarla.

1. Finalidad de la disposición

75. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia [17] y yo misma he expuesto en otras ocasiones, [18] el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA pretende compensar la *desventaja competitiva* que padecen las pequeñas empresas frente a un competidor de mayor tamaño. Este puede prestar los servicios de la agrupación con sus propios empleados o, dentro de un grupo de entidades a efectos del IVA, por medio de una sociedad con la que se halle firmemente vinculada. Como acertadamente señala la Comisión, [19] con el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA se pretende garantizar un trato equitativo a efectos del IVA para pequeñas y grandes empresas afectadas por la imposibilidad de deducir el impuesto soportado en sus propias operaciones exentas.

76. Esto queda patente en el siguiente ejemplo: Un gran hospital que está en condiciones de asegurar por sí mismo el suministro de alimentos para sus pacientes (con su propio personal de cocina) no soporta el gravamen del IVA en los gastos de personal correspondientes. En cambio, un pequeño hospital que no se puede permitir ese personal solo tiene dos posibilidades.

77. Puede encomendar a un tercero el suministro de alimentos, devengándose en este caso el IVA tanto por los costes materiales como por los costes derivados del personal de cocina de ese tercero. Este gravamen del IVA es definitivo para el hospital, ya que las operaciones propias exentas del impuesto no generan derecho a la deducción (véanse los artículos 168 y 169 de la Directiva del IVA). Por lo tanto, el hospital deberá asumir unos costes mayores que su competidor para poder ofrecer los mismos servicios, lo que constituye una desventaja competitiva que resulta principalmente del tamaño de la empresa.

78. Sin embargo, el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA ofrece la posibilidad de eludir dicha desventaja. Y es que el pequeño hospital puede agruparse con otro, de modo que sea esta agrupación la que contrate el personal, que será utilizado con provecho por los dos hospitales y podrá garantizar el suministro de alimentos a ambos, repartiéndose ambos los costes correspondientes. Dado

17 Véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de noviembre de 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), apartado 36; de 21 de septiembre de 2017, Comisión/Alemania (C-616/15, EU:C:2017:721), apartado 56, y de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713), apartado 37. Véanse también las conclusiones del Abogado General Mischo en el asunto Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562), punto 118.

18 Véanse mis conclusiones en el asunto Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150), puntos 20 y siguientes, y en el asunto DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145), punto 51.

19 Véase el punto 11 de las presentes conclusiones.

que los servicios de la agrupación a sus miembros están exentos, los costes laborales ya no estarán gravados con el IVA (los costes del material seguirán gravados con la misma carga impositiva del IVA). Así quedará solventada la desventaja competitiva de los dos hospitales pequeños en comparación con sus competidores (de mayor tamaño).

79. Sin embargo, si bien con la exención se pretende suprimir una desventaja competitiva, la concesión de dicha exención no puede generar al mismo tiempo, en condiciones normales, una distorsión de la competencia o provocar un riesgo de que esta se produzca. A este respecto, la referencia a la competencia del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA resulta algo desconcertante y, por lo demás, no tiene mucho sentido. [20]

2. Necesidad de interpretar restrictivamente el criterio de la distorsión de la competencia

80. Por tal razón, me parece necesaria una interpretación restrictiva para no privar de efecto útil a la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

81. A idéntica conclusión se llega si se entiende la ausencia de distorsiones de la competencia como una excepción en relación con el principio de exención establecido en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, pues, según el Tribunal de Justicia, toda excepción a una regla general debe ser objeto de interpretación estricta. [21]

82. No obstante, si se considera que la ausencia de distorsiones de la competencia es una excepción a la exención y que esta, a su vez, es una excepción al principio de sujeción al impuesto, [22] estamos ante una excepción a la excepción, que puede interpretarse bien en sentido especialmente estricto (como excepción de una excepción que debe interpretarse estrictamente), o bien sentido especialmente amplio (como excepción a una excepción que debe interpretarse estrictamente).

83. Pero al margen de estas consideraciones, la presente «excepción a la excepción» debería interpretarse de forma estricta, pues, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la interpretación debe ajustarse a los objetivos perseguidos por las exenciones y respetar las exigencias de la neutralidad fiscal. En particular, los términos empleados para definir las exenciones establecidas en el artículo 132 de la Directiva del IVA no deben interpretarse de tal manera que estas queden privadas de efectos. [23]

84. Pero esto último es lo que sucedería si se apreciase fácilmente la existencia de distorsiones de la competencia. En definitiva, esta conclusión se corresponde con la interpretación teleológica restrictiva ya expuesta (punto 80 de las presentes conclusiones) del requisito de la ausencia de «distorsiones de la competencia».

20 Véanse a este respecto las conclusiones del Abogado General Mischo en el asunto Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562), puntos 125 y siguientes [«deberemos constatar que (el mercado) presenta unas características muy particulares»]. Véanse también mis conclusiones en el asunto Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150), punto 67.

21 Véase, entre otras muchas, la sentencia de 28 de septiembre de 2006, Comisión/Austria (C-128/05, EU:C:2006:612), apartado 22 y jurisprudencia citada.
Asimismo, en relación con las exenciones de la Directiva del IVA, véanse las sentencias de 21 de septiembre de 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), apartado 30; de 21 de septiembre de 2017, Comisión/Alemania (C-616/15, EU:C:2017:721), apartado 49, y de 5 de octubre de 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738), apartado 34 y la jurisprudencia allí citada.

22 Expresamente sobre las exenciones fiscales del artículo 132 de la Directiva IVA, véase la sentencia de 21 de septiembre de 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), apartado 30.

23 Sentencias de 20 de noviembre de 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), apartado 30; de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo (C-274/15, EU:C:2017:333), apartado 50; de 28 de noviembre de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778), apartado 25; de 21 de marzo de 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198), apartado 23; de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713), apartado 30; de 14 de junio de 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343), apartado 16, y de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania (C-287/00, EU:C:2002:388), apartado 47.

85. Un elemento de referencia para tal interpretación restrictiva lo ofrece ya la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, con arreglo a la cual la apreciación de distorsiones de la competencia requiere que exista un riesgo real de que la exención pueda por sí sola, de inmediato o en el futuro, provocar distorsiones de la competencia,[24] en un caso referido a la exención de los servicios de la agrupación.[25] Dicha exención evita que otros operadores externos puedan ofrecer estos servicios al mismo precio a los miembros de la agrupación [respuesta a la segunda cuestión prejudicial, letra a), con lo que huelga responder a la letra b) de la misma cuestión].

86. A la luz de la necesaria interpretación restrictiva del requisito de ausencia de distorsiones de la competencia, estas no pueden fundarse en la mera existencia de un mercado comercial. Ello llevaría al absurdo el principio que subyace al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, según el cual debe ser posible solventar la desventaja competitiva que se padece frente a los grandes competidores (véase el punto 75 de las presentes conclusiones), precisamente, mediante la cooperación con otras empresas [respuesta a la segunda cuestión prejudicial, letra g)].

87. Si la agrupación pudiese estar establecida en un país tercero, lógicamente las distorsiones de la competencia causadas por sus servicios en el ámbito nacional deberían examinarse también en relación con otros prestadores de servicios de su país de establecimiento. Los intermediarios externos, del Reino Unido y de otros países, sufrirían una desventaja competitiva y no podrían prestar idénticos servicios a las Escuelas internacionales en el Reino Unido, pues sus servicios resultarían encarecidos por el IVA devengado en el Reino Unido [respuesta a la segunda cuestión prejudicial, letra d)].

88. Para determinar la existencia de distorsiones de la competencia se ha de comprobar si la agrupación tiene la seguridad de conservar la clientela constituida por sus miembros también sin la exención.[26] Si los servicios de la agrupación están adaptados a las necesidades de los socios en tal grado que la agrupación pueda estar segura de que sus miembros van a seguir adquiriendo sus servicios, en principio se ha de considerar que se trata de una actuación de colaboración mutua (véanse los puntos 75 y siguientes de las presentes conclusiones), exenta del impuesto en virtud del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA [respuesta a la segunda cuestión prejudicial, letra c)]

89. En efecto, normalmente los miembros de una agrupación sólo se asocian si tienen la seguridad de que los miembros también van a adquirir los servicios de la agrupación («garantía de adquisición»). Por lo tanto, puede presumirse en principio que la constitución de una agrupación no da lugar a distorsiones de la competencia en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

90. En mi opinión, habida cuenta del objetivo de la exención (remediar una desventaja competitiva), el requisito de la ausencia de distorsiones de la competencia solo puede servir para evitar abusos (véase el artículo 131 de la Directiva del IVA). En efecto, lo que con este requisito se pretende asegurar es, únicamente, que la exención no se aplique de forma contraria al objetivo que persigue. Para saber cuándo sucede tal contradicción habrá que acudir necesariamente a los indicios.

91. Si atendemos a la finalidad del requisito, que ante todo persigue evitar los abusos, la carga de la prueba[27] de la existencia de los abusos que se quiere evitar, o bien de los indicios que apunten en este sentido, recae sobre la Administración tributaria [respuesta a la segunda cuestión prejudicial, letra e)]. Ninguna disposición del Derecho de la Unión obliga a la Administración tributaria a recabar un

24 Véanse las sentencias de 20 de noviembre de 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), apartado 48, y de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), apartado 64.

25 Sentencia de 20 de noviembre de 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), apartado 47.

26 Véase la sentencia de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), apartado 59, y las conclusiones del Abogado General Mischo en el asunto Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562), puntos 131 y siguientes.

27 Sobre la carga de la prueba de la existencia de una práctica abusiva en materia del IVA, véase, con carácter ejemplar, la sentencia de 10 de julio de 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588), apartados 35 y 38.

informe pericial específico sobre mercados de países terceros. La forma en que las autoridades fiscales nacionales cumplen con la carga de la prueba no atañe al Derecho de la Unión, sino que es un extremo que corresponde regular al Derecho nacional en materia del procedimiento tributario [respuesta a la segunda cuestión prejudicial, letra f)].

3. Indicios de distorsiones de la competencia

92. Pueden ser indicios de una aplicación de la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA contraria a su propia finalidad, por ejemplo, que la agrupación preste un volumen considerable de los mismos servicios a título oneroso a terceros no miembros (aprovechando la sinergia), operando así en el mercado más como competidora que como agrupación de servicios colectivos. En tal caso, podría existir en determinadas circunstancias un riesgo real de distorsión de la competencia con respecto a los operadores externos antes mencionados.

93. Otro indicio puede derivarse del hecho de que la agrupación no realice prestaciones de servicios expresamente adaptadas a las necesidades de sus miembros, sino que se limite a poner a su disposición servicios adquiridos por ella. Estos mismos servicios podrían ofrecerlos perfectamente otros proveedores, que quedarían de otro modo expulsados del mercado correspondiente, teniendo en cuenta en particular que los servicios de la agrupación parecen consistir en gran medida en poner simplemente a disposición de los miembros servicios adquiridos de terceros (agentes, etc.).

94. Tal consecución de servicios para su inmediata transmisión sin modificación alguna se contradice también con el carácter antes esbozado de la exención. Con esta no se pretende optimizar la simple adquisición y cesión de servicios, sino facilitar la actuación cooperativa de los pequeños operadores económicos, a fin de compensar su desventaja competitiva en comparación con los competidores más poderosos que prestan estos servicios por sí mismos (véanse los puntos 75 y siguientes de las presentes conclusiones).

95. Sin embargo, cuando se adquieren los servicios para cederlos sin modificación alguna, no existe una prestación propia de la agrupación. No existe entonces desventaja competitiva alguna frente a los competidores que adquieren directamente los servicios, pues estos soportan el mismo gravamen del IVA. La situación sería diferente si la agrupación generase por sí misma un valor añadido, lo cual sucedería si los agentes fuesen sus empleados, de modo que prestasen en nombre de aquella los servicios de intermediación. Entonces existiría también el elemento cooperativo que presupone la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

96. Otro indicio podría consistir en que la finalidad principal perseguida sea solo la de optimizar la carga del IVA y no la cooperación mutua para evitar una desventaja competitiva. Puede considerarse que existe una optimización de la carga del IVA cuando se obtiene una ventaja competitiva externalizando servicios a través de una agrupación situada en un Estado con un tipo del IVA muy bajo o sin ningún IVA en absoluto, como quizás suceda en el presente caso.

97. Pero este es un extremo que, en último término, corresponde analizar al órgano jurisdiccional remitente.

C. Subsidiariamente: relación con la tributación en régimen de grupo de entidades con arreglo al artículo 11 de la Directiva del IVA (cuestiones prejudiciales tercera y cuarta)

98. En caso de que el Tribunal de Justicia llegue a la conclusión de que las agrupaciones situadas en países terceros también están amparadas por la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, y en caso de que, pese a la existencia de indicios, el órgano jurisdiccional remitente no aprecie distorsiones de la competencia, aún procederá responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta.

99. Ambas cuestiones versan sobre la relación entre el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA y la posibilidad de tributación en régimen de grupo de entidades que ofrece el artículo 11 de la misma Directiva, posibilidad de que ha hecho uso el Reino Unido. En concreto, se trata de aclarar si los miembros de un grupo de entidades a efectos del IVA pueden ser al mismo tiempo, y en qué condiciones, miembros de una agrupación.

100. La Comisión y el Reino Unido están de acuerdo en que solo los servicios prestados por una agrupación a sus miembros independientes están exentos del impuesto. En su opinión, la existencia de un grupo de entidades a efectos del IVA impide que se puedan prestar servicios a los miembros de la agrupación, pues, conforme a las normas de la tributación en grupo, estos perderían su independencia. En la medida en que todos las Escuelas internacionales (que constituyeron KPS) forman parte de un grupo de entidades a efectos del IVA, ya no se trataría de miembros de una agrupación, sino de un único miembro.

101. Esta es una postura muy formalista y, a mi juicio, incorrecta, como ya he expuesto (puntos 34 y siguientes de las presentes conclusiones). Además, el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA habla de una agrupación «de personas». Pero las personas que existen autónomamente desde el punto de vista del Derecho civil no pierden tal condición aunque se integren en un grupo de entidades a efectos del IVA. Por otro lado, la Directiva utiliza la expresión «agrupaciones autónomas», y no «agrupaciones de personas autónomas», tal como acertadamente señala también KIC en sus observaciones escritas.

102. Por lo tanto, la autonomía se ha de referir únicamente a la agrupación, y no a sus miembros. En el presente caso, consta que la ficción de la independencia de la agrupación (para KPS) no opera en el marco de una tributación en régimen de grupo de entidades. En efecto, el artículo 11 de la Directiva del IVA excluye expresamente los efectos transfronterizos.

103. Coincidiendo con KIC y en contra del argumento formulado por la Comisión en la vista oral, el concepto de «persona» del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA tampoco equivale al de «sujeto pasivo», y ni siquiera alude al sujeto pasivo ampliado mediante la ficción del artículo 11 de la Directiva del IVA. El propio tenor del artículo 132, apartado 1, letra f), de dicha Directiva lo evidencia, pues habla también de personas que ejerzan una actividad «para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo». Por lo tanto, personas no sujetas al impuesto pueden también ser miembros de una agrupación.

104. A este respecto, la constitución de un grupo de entidades a efectos del IVA mediante la ficción del sujeto pasivo único en virtud del artículo 11 de la Directiva del IVA («considerar como un solo sujeto pasivo» a varias personas), por sí sola, no obsta a la existencia de una agrupación de personas. Y tampoco excluye que la agrupación preste servicios a sus miembros.

105. Esto se aprecia claramente con una leve modificación del ejemplo antes propuesto (puntos 76 y siguientes de las presentes conclusiones). Otro pequeño hospital (C) constituye una agrupación (Z) con los hospitales A y B en el territorio de un Estado miembro, y la agrupación se hace cargo del suministro de comida a los pacientes. Sin embargo, posteriormente A es adquirida por X y pasa a formar parte de un grupo de entidades a efectos del IVA, encabezado por X (miembro representante en el Reino Unido). Z sigue prestando servicios a A, B y C, cuya autonomía societaria no se ve afectada por la norma del artículo 11 de la Directiva del IVA.

106. No parece lógico que la exención de los servicios de Z a A haya de depender de si en adelante estos servicios tienen, a efectos del IVA, la consideración ficticia de servicios prestados a X y de si, formalmente, X no pertenece a la agrupación. El sentido y finalidad de la tributación en régimen de grupo de entidades, como ya he expuesto (puntos 38 y 39 de las presentes conclusiones) obedece a una simplificación administrativa y no al propósito de supeditar la exención de las agrupaciones a la posterior estructura societaria de sus miembros y a la existencia de un régimen de tributación en régimen de grupo de entidades.

107. Tampoco la necesidad de una cooperación neutral a efectos del IVA entre A, B y C desaparece por el hecho de que A pase a formar parte del grupo de entidades a efectos del IVA con X. En efecto, la desventaja competitiva de A, B y C respecto a sus competidores de mayor tamaño permanece incólume.

108. Contrariamente a lo que sostienen la Comisión y el Reino Unido, en principio los dos «sistemas» (la tributación en grupo de entidades y la exención de los servicios de una agrupación) no son excluyentes. Solamente es preciso coordinarlos.

109. Solo en caso de que todos los miembros de la agrupación sean personas pertenecientes al mismo grupo de entidades a efectos del IVA, constituirá el artículo 11 *lex specialis* respecto al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA. La tributación en grupo del artículo 11 de la Directiva del IVA es la disposición de eficacia más amplia, pues con ella no se gravan en absoluto los servicios prestados en el seno del grupo. En cambio, el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA solo exime los servicios prestados por la agrupación a sus miembros (y no a la inversa o por los miembros entre sí). Por lo tanto, el régimen del artículo 11 desplaza la aplicación del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

110. Por lo tanto, el hecho de que algunos miembros de la agrupación pertenezcan también a un grupo de entidades a efectos del IVA en el Reino Unido no obsta para la aplicación de la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

VI. Conclusión

111. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones prejudiciales del First-Tier Tribunal (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo, Reino Unido):

«1) La exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no se extiende a las agrupaciones establecidas en países terceros.

2) El artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la exención de los servicios prestados por una agrupación a sus miembros a cambio del reembolso de la parte alícuota exacta de los gastos, en principio, no genera una distorsión de la competencia, a no ser que se aplique de forma contraria al objetivo de la exención.

Pueden ser indicios de una aplicación contraria al objetivo de la exención, en particular:

(1) que la agrupación preste un volumen considerable de los mismos servicios a título oneroso a terceros no miembros, operando así en el mercado más como competidora que como agrupación cooperativa;

(2) que la agrupación no realice prestaciones de servicios expresamente adaptadas a las necesidades de sus miembros, sino que se limite a poner a su disposición servicios adquiridos por ella, o

(3) que la finalidad principal perseguida sea solo la de optimizar la carga del IVA y no la cooperación mutua dirigida a evitar una desventaja competitiva.

La carga de la prueba de estos indicios recae sobre la Administración tributaria. No obstante, el Derecho de la Unión no le obliga a recabar un informe pericial específico ni pruebas similares. En cualquier caso, incumbe en último término al órgano jurisdiccional remitente evaluar tales indicios.

3) El hecho de que algunos miembros de la agrupación estén integrados también en un grupo de entidades a efectos del IVA no obsta para la aplicación de la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA. Sin embargo, es preferente la aplicación del régimen del artículo 11 de la Directiva IVA, al ser de eficacia más amplia. Por lo tanto, la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no será aplicable en el caso de que todos los miembros de la agrupación estén integrados en un mismo grupo de entidades a efectos del IVA.»