



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 18 de noviembre de 2020 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 132, apartado 1, letra f) — Exención de las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas en favor de sus miembros — Aplicabilidad a los grupos de entidades a efectos del IVA — Artículo 11 — Grupo de entidades a efectos del IVA»

En el asunto C-77/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido], mediante resolución de 30 de enero de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de febrero de 2019, en el procedimiento entre

Kaplan International Colleges UK Ltd

y

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Segunda, y los Sres. A. Kumin, T. von Danwitz y P. G. Xuereb (Ponente), Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de enero de 2020;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Kaplan International Colleges UK Ltd, por el Sr. R. Woolich y la Sra. M. Murcia, Solicitors, y por el Sr. R. Hill, Barrister;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Brandon y las Sras. J. Kraehling y Z. Lavery, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. O. Thomas, QC;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: inglés.

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 23 de abril de 2020;
dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del 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 su versión modificada por la Directiva 2008/8/UE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Kaplan International Colleges UK Limited (en lo sucesivo, «KIC») y The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración Tributaria y Aduanera, Reino Unido) en relación con la negativa de estos a concederle la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) prevista en favor de las agrupaciones autónomas de personas.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 Los considerandos 25 y 35 de la Directiva 2006/112 son del siguiente tenor:

«(25) La base imponible debe ser armonizada, de manera que la aplicación del IVA a los hechos imponibles conduzca a resultados comparables en todos los Estados miembros.

[...]

(35) Conviene establecer una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros.»
- 4 El artículo 2, apartado 1, letra c), de esta Directiva dispone:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».
- 5 El artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de dicha Directiva establece:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.»

6 Con arreglo al artículo 11 de la Directiva 2006/112:

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

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

7 El artículo 131 de esta Directiva dispone:

«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.»

8 El artículo 132, apartado 1, de dicha Directiva establece:

«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;

[...]

i) la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas 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;

[...]».

Derecho del Reino Unido

9 El anexo 9, grupo 16, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1994; en lo sucesivo, «Ley de 1994»), mediante el cual se transpuso al Derecho interno el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, establece que estarán exentas:

«[...]

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];
- (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.»

10 El anexo 9, grupo 6, de la Ley de 1994 establece la exención de las prestaciones de enseñanza.

11 El artículo 7A de dicha Ley, titulado «Lugar de realización de las prestaciones de servicios», dispone:

«(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:

- (a) si el destinatario de los servicios es un empresario relevante, en el país de establecimiento del destinatario, y,
- (b) en los demás casos, en el país de establecimiento del proveedor de servicios.

(3) El lugar de la prestación de un derecho a recibir servicios será el mismo en que se consideraría efectuada la prestación de servicios 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 servicios comprenderá todo derecho, opción o prioridad respecto a la prestación de servicios y cualquier interés derivado del derecho a recibir servicios.

(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:

- (a) es un sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la [Directiva 2006/112],
- (b) está registrada con arreglo a la presente ley,
- (c) está identificada a efectos del IVA de conformidad con la legislación de un Estado miembro distinto del Reino Unido, [...]

[...]

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

[...]»

12 El artículo 8 de dicha Ley, que establece el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, dispone:

«(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 existir una prestación de servicios por dicha persona):

(a) los servicios fuesen prestados por el destinatario en el Reino Unido en el curso o desarrollo de una actividad económica realizada por el destinatario, y

(b) 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.

[...]»

13 Por lo que respecta al concepto de agrupación de personas que puede considerarse como un solo sujeto pasivo a efectos del IVA (en lo sucesivo, «grupo de entidades a efectos del IVA»), el Reino Unido, en ejercicio de la facultad prevista en el artículo 11 de la Directiva 2006/112, adoptó el artículo 43 de la Ley de 1994, a tenor del cual:

«(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 de 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.»

14 De conformidad con el artículo 43, apartado 1AA, de esta Ley, cuando:

- «(a) sea relevante, a los efectos de alguna disposición de la presente ley (en lo sucesivo, “disposición pertinente”) o derivada de esta, 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.»

15 El artículo 43, apartado 1AB, de la citada Ley establece 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.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 16 KIC es la sociedad matriz del grupo de empresas Kaplan, dedicado a la prestación de servicios educativos y de carrera profesional. Este grupo cuenta con nueve filiales, todas ellas establecidas en el Reino Unido (en lo sucesivo, «centros Kaplan»), cada una de las cuales dirige un centro de enseñanza superior en el Reino Unido (en lo sucesivo, «centros internacionales»), en el marco de una cooperación con una o varias universidades británicas.
- 17 Los centros Kaplan se benefician, por los servicios de enseñanza que prestan a los estudiantes, de la exención del IVA prevista en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112.
- 18 De los centros internacionales, ocho son propiedad al 100 % de KIC. El último centro, el University of York International Pathway College, pertenece en un 55 % a la Universidad de York (Reino Unido) y en un 45 % a KIC.
- 19 Por otra parte, KIC es el miembro representante de un grupo de entidades a efectos del IVA del que también forma parte cada centro Kaplan, a excepción del University of York International Pathway College, por cuanto este último no es una filial al 100 % o mayoritaria de KIC.
- 20 Cada centro internacional dispone de una estructura de gestión y de gobierno propia, compuesta por representantes del centro Kaplan y de la universidad de que se trate.
- 21 Antes del mes de octubre de 2014, se celebraron en el Reino Unido contratos entre los agentes educativos de captación de los centros Kaplan y KIC, de modo que esta última sociedad estaba directamente en contacto con dichos agentes con el fin de captar en el extranjero estudiantes para los centros internacionales. Dichos agentes se beneficiaban de la ayuda de oficinas de representación, que les prestaban apoyo operativo y que estaban situadas en los principales mercados afectados, a saber, China, Hong Kong, India y Nigeria. Estas oficinas de representación eran miembros del grupo Kaplan, a excepción de una oficina situada en Vietnam, y prestaban servicios a KIC a cambio de un pago. Por

lo que respecta a las prestaciones de servicios realizadas por dichas oficinas de representación y por los agentes, KIC estaba sujeta al IVA en el Reino Unido en el marco del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.

- 22 En octubre de 2014, el grupo Kaplan constituyó Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (en lo sucesivo, «KPS»), sociedad anónima establecida en Hong Kong, participada a partes iguales como miembros por los nueve centros Kaplan. KPS cuenta con 20 trabajadores y ejerce sus actividades en el marco de un acuerdo de adhesión. Con una excepción, KPS no presta servicios a quienes no son miembros.
- 23 Desde octubre de 2014, KPS asume responsabilidades que anteriormente ejercía KIC y centraliza determinadas funciones que incumbían, hasta esa fecha, a las oficinas de representación. KPS gestiona también la red de oficinas de representación en todo el mundo. Dado que esta red se ha extendido y se han intensificado las relaciones entre KPS y estas oficinas, estas últimas tienen en lo sucesivo la misión de garantizar la gestión cotidiana de los agentes.
- 24 Además, KPS es responsable de la gestión de los agentes en Asia Oriental y Sudoriental, lo que le permite prestar un servicio de agentes situado en la misma zona horaria que los mercados de captación de los centros internacionales. Estos agentes no tienen una relación exclusiva con KPS y están autorizados a trabajar, por una parte, con los competidores de los centros Kaplan y, por otra, con las universidades afectadas. Para cumplir su misión, los agentes que trabajan para KPS disfrutan de un apoyo destinado a incentivarles para recomendar los centros internacionales gestionados por los centros Kaplan.
- 25 Los agentes facturan sus servicios a KPS, que se los abona directamente. Los servicios prestados por los agentes a KPS, por las oficinas de representación a KPS y por la propia KPS no están sujetos al IVA. KPS emite una factura distinta por las cantidades adeudadas a los agentes por los servicios prestados a cada centro Kaplan afectado, aunque KIC sea el miembro representante del grupo de entidades a efectos del IVA del que son miembros dichos centros. Cada centro Kaplan paga los servicios prestados por KPS y los prestados por las oficinas de representación.
- 26 El litigio principal versa sobre tres tipos de prestaciones de servicios, que, con arreglo al Derecho nacional, se consideran realizadas por KPS en favor de KIC como miembro representante del grupo de entidades a efectos del IVA: en primer lugar, los servicios prestados por los agentes a KPS, en segundo lugar, los servicios prestados por las oficinas de representación a KPS y, en tercer lugar, actividades como, en particular, el apoyo a los agentes prestado por KPS.
- 27 Mediante un recurso interpuesto ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido], KIC impugna dos resoluciones dictadas por la Administración Tributaria y Aduanera, en virtud de las cuales los servicios que se considera que le presta KPS no están comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención del IVA prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 y, por tanto, están sujetos al IVA.
- 28 KIC sostiene, en efecto, que esos servicios están comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención prevista en dicha disposición y que, en consecuencia, no está obligada, como miembro representante del grupo de entidades a efectos del IVA, a pagar el IVA devengado por dichas prestaciones en el marco del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo. Las prestaciones de servicios que anteriormente realizaban los agentes y las oficinas de representación en favor de KIC y que estaban sujetas al IVA están, en lo sucesivo, según KIC, exentas del IVA como consecuencia de la creación de KPS.

- 29 El First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios)] precisa que existen razones comerciales que justifican la creación de KPS en Hong Kong y que no se ha alegado que dicha entidad sea artificial o dé lugar a un abuso de derecho.
- 30 Este órgano jurisdiccional señala asimismo que no se discute que KPS presta a sus miembros, a saber, los centros Kaplan, los servicios directamente necesarios para el ejercicio de sus actividades exentas y que KPS se limita a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte de los gastos hechos en común que les incumbe.
- 31 Sin embargo, según el órgano jurisdiccional remitente, el litigio principal solo puede resolverse mediante una interpretación del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112.
- 32 En esas circunstancias, el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios)] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes 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 [...]? En particular [...], ¿se extiende a una [agrupación autónoma de personas] establecida en un Estado miembro distinto de aquel o aquellos en que estén establecidos los miembros de dicha agrupación? En caso afirmativo, [...] ¿se extiende también a una [agrupación autónoma de personas] establecida fuera de la [Unión Europea]?
- 2) Si la exención de las [agrupaciones autónomas de personas] 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 [agrupación autónoma de personas] establecida fuera de la [Unión Europea], ¿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 [agrupación autónoma de personas] o solamente a una distorsión que pueda afectar a otros potenciales proveedores de servicios de los miembros de dicha [agrupación autónoma de personas]?
- 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 [agrupación autónoma de personas] pueden solicitar la adhesión a esta o constituir su propia [agrupación autónoma de personas] 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 [agrupación autónoma de personas] 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 autónoma de personas]? De ser así, ¿es relevante que la [agrupación autónoma de personas] 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 [agrupación autónoma de personas]?
- e) ¿Incumbe la carga de la prueba de la probabilidad de distorsión a las autoridades tributarias de la Unión que apliquen la Directiva [2006/112]?
- 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 [agrupación autónoma de personas]?
- 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 [agrupación autónoma de personas] 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 [agrupación autónoma de personas] cuyos miembros han constituido un grupo de entidades a efectos del IVA que constituye un solo sujeto pasivo? ¿Tiene alguna incidencia que KIC, el miembro representante que (con arreglo al Derecho nacional) es destinatario de los servicios, no sea miembro de la [agrupación autónoma de personas 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 [agrupación autónoma de personas] a efectos de la aplicación de la exención a esta última?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta

- 33 Mediante sus cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, que procede examinar conjuntamente y en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la exención prevista en esta disposición se aplica a las prestaciones de servicios realizadas por una agrupación autónoma de personas cuyos miembros forman un grupo de entidades a efectos del IVA, en el sentido del artículo 11 de la citada Directiva, cuando esos servicios se prestan a dicho grupo de entidades a efectos del IVA. En caso de respuesta afirmativa, pregunta, por una parte, si el hecho de que el miembro representante del citado grupo de entidades a efectos del IVA no sea miembro de esa agrupación autónoma de personas tiene incidencia en la aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 y, por otra parte, si las disposiciones del Derecho nacional pueden excluir dicha incidencia.
- 34 Con carácter preliminar, es preciso destacar que de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 resulta que la agrupación autónoma de personas es un sujeto pasivo de pleno derecho, diferente de sus miembros. En efecto, del propio tenor de dicha disposición resulta que la agrupación autónoma de personas es autónoma y que, por ello, realiza sus prestaciones de servicios de modo independiente, en el sentido del artículo 9 de la Directiva 2006/112. Además, si las prestaciones de servicios realizadas por la agrupación autónoma de personas no fueran prestaciones de servicios realizadas por un sujeto pasivo actuando como tal, esos servicios no estarían sujetos al IVA, de conformidad con el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, razón por la cual no podrían ser objeto de una exención como la prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de dicha Directiva (sentencia de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, apartado 61).
- 35 Asimismo, es preciso recordar que, en virtud del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, los Estados miembros eximirán 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.
- 36 A este respecto, de los considerandos 25 y 35 de la Directiva 2006/112 se desprende que esta tiene por objeto armonizar la base imponible del IVA y que las exenciones de este impuesto constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión que, como el Tribunal de Justicia ya ha declarado,

deben situarse en el contexto general del sistema común del IVA instituido por dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de noviembre de 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, apartado 29 y jurisprudencia citada).

- 37 Por otra parte, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que los términos empleados para designar las exenciones de IVA contempladas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse estrictamente, ya que constituyen excepciones al principio general de que dicho impuesto se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por tales exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta regla de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 132 hayan de interpretarse de tal manera que estas queden privadas de efectos. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia no tiene como objetivo imponer una interpretación que haga casi inaplicables en la práctica las exenciones mencionadas (sentencia de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, apartado 50 y jurisprudencia citada).
- 38 Por lo que se refiere a la redacción del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, tal como se ha recordado en el apartado 35 de la presente sentencia, la exención prevista en esta disposición se aplica a las prestaciones de servicios realizadas por las agrupaciones autónomas de personas en favor de sus miembros. Pues bien, de esa redacción no se desprende que las prestaciones de servicios que tales agrupaciones realizan en favor de sus miembros estén excluidas del ámbito de aplicación de esa exención cuando estos formen un grupo de entidades a efectos del IVA, en el sentido del artículo 11 de la Directiva 2006/112. Dicho esto, habida cuenta del propio tenor del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, la formación de tal grupo de entidades a efectos del IVA no puede tener como consecuencia extender la aplicación de dicha exención a las prestaciones de servicios realizadas a entidades que no son miembros de la agrupación autónoma de personas.
- 39 Según reiterada jurisprudencia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, debe tenerse en cuenta, no solo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (sentencia de 20 de noviembre de 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, apartado 33 y jurisprudencia citada).
- 40 Por lo que respecta al contexto en el que se inscribe el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, procede subrayar que esta disposición figura en el capítulo 2, bajo la rúbrica «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», del título IX de dicha Directiva. Esta rúbrica indica que la exención prevista en la referida disposición solo se refiere a las agrupaciones autónomas de personas cuyos miembros ejerzan actividades de interés general (sentencia de 21 de septiembre de 2017, Comisión/Alemania, C-616/15, EU:C:2017:721, apartado 44).
- 41 Pues bien, este contexto no pone de manifiesto elementos que excluyan de dicha exención a las agrupaciones autónomas de personas cuyos miembros formen un grupo de entidades a efectos del IVA, en el sentido del artículo 11 de la Directiva 2006/112, a condición, no obstante, de que todos los miembros de dichas agrupaciones ejerzan actividades de interés general.
- 42 En lo que atañe al objetivo del artículo 132, apartado 1, letra f), dentro de la Directiva 2006/112, es preciso recordar la finalidad del conjunto de las disposiciones del artículo 132 de dicha Directiva, que consiste en eximir del IVA determinadas actividades de interés general con el fin de facilitar el acceso a determinadas prestaciones y el suministro de determinados bienes, al evitar los costes adicionales que se derivarían en caso de estar sujetas al IVA (sentencia de 21 de septiembre de 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, apartado 28 y jurisprudencia citada).

- 43 Por consiguiente, las prestaciones de servicios efectuadas por una agrupación autónoma de personas estarán comprendidas en la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 cuando esas prestaciones de servicios contribuyan directamente al ejercicio de las actividades de interés general contempladas en el artículo 132 de dicha Directiva (sentencia de 21 de septiembre de 2017, *Aviva*, C-605/15, EU:C:2017:718, apartado 29 y jurisprudencia citada).
- 44 En estas circunstancias, procede estimar que están comprendidas, en principio, en la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la citada Directiva, las prestaciones de servicios que una agrupación autónoma de personas realiza en favor de sus miembros que forman un grupo de entidades a efectos del IVA cuando esas prestaciones contribuyen directamente al ejercicio de las actividades de interés general contempladas en el artículo 132 de la citada Directiva. En cambio, esta exención no puede aplicarse a las prestaciones de servicios de que disfrutaran los miembros de un grupo de entidades a efectos del IVA que no son también miembros de la agrupación autónoma de personas que ejerce tales actividades de interés general.
- 45 A este respecto, procede recordar que la aplicación del régimen previsto en el artículo 11 de la Directiva 2006/112 implica que la normativa nacional adoptada sobre la base de esta permite que las personas, en particular las sociedades, que se hallen vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, dejen de ser consideradas sujetos pasivos distintos del IVA, para ser consideradas como un solo sujeto pasivo. De esta forma, cuando un Estado miembro aplica la citada disposición, la persona o las personas sujetas con arreglo a esta misma disposición no podrán ser consideradas como un sujeto pasivo o como varios sujetos pasivos a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de mayo de 2008, *Amplisientífica y Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, apartado 19).
- 46 Esto supone que la asimilación a un sujeto pasivo único excluye que los miembros del grupo a efectos del IVA continúen haciendo por separado declaraciones del IVA y sigan siendo identificados, dentro de su grupo y fuera de él, como sujetos pasivos, dado que tan solo el sujeto pasivo único está facultado para efectuar las citadas declaraciones. De ello resulta que, en tal situación, las prestaciones de servicios realizadas por un tercero en favor de un miembro de un grupo a efectos del IVA deben considerarse realizadas, en lo que al IVA se refiere, en favor no de ese miembro, sino del grupo a efectos del IVA al que este pertenece [sentencia de 17 de septiembre de 2014, *Skandia America (USA)*, filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, apartado 29].
- 47 Por lo tanto, en lo que respecta al IVA, los servicios prestados por una agrupación autónoma de personas a los miembros de un grupo a efectos del IVA no pueden considerarse prestados individualmente a sus miembros, sino que deben entenderse prestados al grupo a efectos del IVA en su conjunto (véase, por analogía, la sentencia de 17 de septiembre de 2014, *Skandia America (USA)*, filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, apartado 30).
- 48 De ello se desprende que se considera que tales servicios se prestan en favor del grupo a efectos del IVA en cuestión, en su conjunto, y, por tanto, también en favor de la entidad representante del grupo a efectos del IVA. Así, en el supuesto de que esta última entidad no fuera también miembro de la agrupación autónoma de personas, la aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 beneficiaría a entidades no miembros de la agrupación autónoma de personas.
- 49 Pues bien, esta disposición solo se refiere expresamente a las prestaciones de servicios que las agrupaciones autónomas de personas realizan en favor de sus miembros. No es este el caso de las prestaciones de servicios que una agrupación autónoma de personas realiza en favor de un grupo de entidades a efectos del IVA cuando no todos los miembros de esta son, a su vez, miembros de esa agrupación autónoma de personas. Teniendo en cuenta los términos precisos de los requisitos de exención, cualquier interpretación que ampliara el alcance del artículo 132, apartado 1, letra f), de la

Directiva 2006/112 sería incompatible con la finalidad de esta disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de junio de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246, apartado 14).

- 50 A este respecto, procede señalar que, a la vista de las consideraciones expuestas en los apartados 36 y 49 de la presente sentencia, esta conclusión no puede quedar desvirtuada por disposiciones del Derecho nacional que establecen que el miembro representante del grupo de entidades a efectos del IVA posee las características y el estatuto de los miembros de la agrupación autónoma de personas de que se trate a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112. En efecto, dado que esta exención constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión, su aplicación está supeditada al requisito de que todos los miembros del grupo de entidades a efectos del IVA sean efectivamente miembros de dicha agrupación autónoma de personas. Si no se cumple este requisito, las citadas disposiciones del Derecho nacional no pueden dar lugar a la aplicación de dicha exención.
- 51 En consecuencia, en la medida en que de la resolución de remisión se desprende que la agrupación autónoma de personas de que se trata en el litigio principal prestó servicios a título oneroso a un grupo de entidades a efectos del IVA en el que uno de sus miembros no era miembro de esa agrupación autónoma de personas, esta última agrupación no puede acogerse a la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 y la prestación de tales servicios constituye una operación imponible, en virtud del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.
- 52 Esta apreciación no resulta cuestionada por la sentencia de 20 de noviembre de 2019, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), en la que el Tribunal de Justicia determinó, en esencia, en sus apartados 42 a 44, que la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), que se corresponde con los artículos 131 y 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, no está supeditada al requisito de que los servicios en cuestión se ofrezcan exclusivamente a los miembros de la agrupación autónoma de personas de que se trate. Ello implica, por una parte, que únicamente están exentas, con arreglo a dicha disposición, las prestaciones de servicios realizadas en favor de los miembros de esa agrupación autónoma de personas, en la medida en que tales servicios se siguen prestando en el marco de los objetivos para los que tal agrupación fue creada y, por tanto, se ofrecen de conformidad con el objeto de esta. Por otra parte, los servicios prestados a personas que no son miembros de dicha agrupación autónoma de personas no pueden acogerse a esta exención, dado que tales prestaciones de servicios no están comprendidas en el ámbito de aplicación de dicha exención y siguen estando sujetas al IVA, con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la citada Directiva.
- 53 En efecto, en el asunto que dio lugar a la sentencia de 20 de noviembre de 2019, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), las prestaciones de servicios en cuestión se realizaban, por una parte, en favor de los miembros de la agrupación autónoma de personas de que se trataba y, por otra, en favor de personas que no eran miembros de esta, ni formaban, junto con los miembros de esa agrupación autónoma de personas, un grupo a efectos del IVA, en el sentido del artículo 11 de la Directiva 2006/112. En dicho asunto, no existía ningún riesgo de ampliar el alcance de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva 77/388.
- 54 Ahora bien, en el presente asunto, dado que las prestaciones de servicios realizadas por una agrupación autónoma de personas en favor de un miembro de tal grupo de entidades a efectos del IVA deben considerarse realizadas, a efectos del IVA, no en favor de ese miembro, sino del grupo de entidades a efectos del IVA al que este pertenece, existe el riesgo de que se amplíe el alcance de la exención

prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, a menos que todos los miembros de ese grupo de entidades a efectos del IVA sean también miembros de la agrupación autónoma de personas de que se trata.

- 55 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta que el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la exención prevista en esta disposición no es aplicable a las prestaciones de servicios realizadas por una agrupación autónoma de personas en favor de un grupo de entidades a efectos del IVA, en el sentido del artículo 11 de la citada Directiva, cuando todos los miembros de este último grupo no son miembros de dicha agrupación autónoma de personas. La existencia de disposiciones de Derecho nacional que prevén que el miembro representante de tal grupo de entidades a efectos del IVA posee las características y el estatuto de los miembros de la agrupación autónoma de personas de que se trate, a efectos de la aplicación de la exención prevista en favor de las agrupaciones autónomas de personas, carece de incidencia a este respecto.

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

- 56 Habida cuenta de la respuesta dada a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, no procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda.

Costas

- 57 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

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, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/UE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, debe interpretarse en el sentido de que la exención prevista en esta disposición no es aplicable a las prestaciones de servicios realizadas por una agrupación autónoma de personas en favor de un grupo de personas que puede considerarse como un solo sujeto pasivo, en el sentido del artículo 11 de la citada Directiva, cuando todos los miembros de este último grupo no son miembros de dicha agrupación autónoma de personas. La existencia de disposiciones de Derecho nacional que prevén que el miembro representante de tal grupo de personas que puede considerarse como un solo sujeto pasivo posee las características y el estatuto de los miembros de la agrupación autónoma de personas de que se trate, a efectos de la aplicación de la exención prevista en favor de las agrupaciones autónomas de personas, carece de incidencia a este respecto.

Firmas