

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 4 de mayo de 2017 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Exenciones — Prestaciones de servicios de restauración y de entretenimiento realizadas a título oneroso por un centro educativo en beneficio de un público restringido»

En el asunto C-699/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Apelación (Inglaterra y Gales) (Sala de lo Civil), Reino Unido], mediante resolución de 2 de diciembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de diciembre de 2015, en el procedimiento entre

**Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

y

**Brockenhurst College,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. E. Regan (Ponente), A. Arabadjiev, C.G. Fernlund y S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. X. López Bancalari, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de noviembre de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Brockenhurst College, por la Sra. L. Poots, Barrister, designada por el Sr. R.J. Finlayson, Solicitor;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, inicialmente por la Sra. V. Kaye y, posteriormente, por el Sr. S. Brandon, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. M. Jones, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 21 de diciembre de 2016;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra i), 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).

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre los Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido; en lo sucesivo, «Administración tributaria») y Brockenhurst College (en lo sucesivo, «College»), en relación con la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) relativo a los servicios de restauración y entretenimiento que presta este último.

### Marco jurídico

#### *Derecho de la Unión*

3 El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 sujeta al IVA «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El título IX de la Directiva 2006/112 lleva por rúbrica «Exenciones». Este título contiene un capítulo 1, titulado «Disposiciones generales», en el que figura el artículo 131 de esta Directiva, y un capítulo 2, titulado «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», que reúne los artículos 132 a 134 de la citada Directiva.

5 El artículo 131 de la misma Directiva está redactado como sigue:

«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.»

6 Según el artículo 132 de la Directiva 2006/112:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

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;

[...]»

7 El artículo 133 de dicha Directiva establece cuanto sigue:

«Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a entidades que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

a) los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de

beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;

b) estos organismos deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;

c) estos organismos deberán aplicar unos precios autorizados por las autoridades públicas o que no sean superiores a dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA;

d) las exenciones no deberán ser capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.

[...]

8 A tenor del artículo 134 de la citada Directiva:

«Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, en los siguientes casos:

a) cuando las operaciones no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;

b) cuando las operaciones estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA.»

#### *Derecho del Reino Unido*

9 Las exenciones previstas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112 fueron transpuestas al Derecho del Reino Unido en el artículo 31 de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del IVA de 1994), que establece que una prestación de servicios estará exenta si es del tipo descrito en el anexo 9 de esta Ley.

10 Con arreglo al anexo 9, parte II, grupo 6, puntos 1 y 4, de dicha Ley quedarán exentas:

«1. La prestación, por parte de un organismo susceptible de exención, de servicios de:

a) enseñanza;

[...]

c) formación profesional;

[...]

4. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios (distintos de los servicios de examen) directamente relacionadas con una prestación de las clases descritas en el punto 1 (prestación principal) efectuadas por o para la institución susceptible de exención que realice la prestación principal, siempre y cuando:

a) los bienes y servicios estén destinados a ser utilizados de forma directa por el alumno,

estudiante o becario (según el caso) que reciba la prestación principal, y

b) en caso de que las prestaciones estén destinadas a la institución susceptible de exención que realice la prestación principal, sean llevadas a cabo por otra institución susceptible de exención.»

11 La nota 1 de dicho grupo 6 define el concepto de «institución susceptible de exención».

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

12 El College es un centro de enseñanza superior que ofrece cursos en los ámbitos de restauración y hostelería, así como de artes escénicas.

13 Para permitir que los estudiantes matriculados en esos cursos adquieran conocimientos prácticos, el College gestiona, por medio de los estudiantes supervisados por sus tutores, un restaurante de formación y organiza espectáculos destinados a un público ajeno al centro. Tanto el restaurante como los espectáculos están abiertos a un público restringido compuesto por personas que pueden estar interesadas en los acontecimientos que el College organiza, las cuales están registradas en una base de datos para estar al corriente de dichos acontecimientos mediante un boletín regular. Están informadas de que tales acontecimientos se realizan en el marco de la formación de los estudiantes, a un precio reducido que, por lo que se refiere a las comidas, asciende aproximadamente al 80 % del precio real de la prestación. En el caso de que el número de reservas en el restaurante no alcance un mínimo de 30 cubiertos, el servicio se cancela.

14 De los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que los ingresos suplementarios que se derivan para el College de dichas prestaciones de servicios, efectuadas en competencia directa con las empresas comerciales, no constituyen el objetivo principal de tales prestaciones.

15 El órgano jurisdiccional remitente señala que la formación práctica se concibió como parte integrante de los cursos y los estudiantes tenían conocimiento de ello cuando se matriculaban en los distintos cursos.

16 El College pagó el IVA, durante el período de que se trata, al tipo normal sobre el precio facturado por las comidas y los servicios de entretenimiento prestados.

17 Sin embargo, consideró que tales prestaciones debían haber sido eximidas por constituir prestaciones de servicios «directamente relacionadas» con la enseñanza, conforme al artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112. Al haber desestimado la Administración tributaria su solicitud de reembolso, el College interpuso recurso ante el First-tier Tribunal (Tax Chambers) [Tribunal de Primera Instancia (Sala de lo Tributario), Reino Unido].

18 Mediante resolución de 5 de noviembre de 2012, dicho Tribunal de Primera Instancia declaró que las prestaciones de servicios en cuestión estaban exentas de IVA, dado que estaban directamente relacionadas con la enseñanza. Esta resolución fue confirmada en apelación por el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior (Sala Tributaria), Reino Unido], mediante sentencia de 30 de junio de 2014.

19 La Administración tributaria interpuso recurso contra esta última resolución ante el órgano jurisdiccional remitente, que estima que la solución del litigio de que conoce depende de la interpretación de la Directiva 2006/112.

20 En estas circunstancias, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Apelación (Inglaterra y Gales) (Sala de lo Civil), Reino Unido] decidió suspender el procedimiento

y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Por lo que respecta al artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva [2006/112], los servicios de restauración y de entretenimiento prestados a título oneroso por un centro educativo a particulares (que no son destinatarios de la prestación principal consistente en la enseñanza), ¿están “directamente relacionados” con la prestación de servicios de enseñanza cuando, en su realización, intervienen los estudiantes (destinatarios de la prestación principal consistente en la enseñanza) en el marco de su formación y como parte esencial de ella?

2) A efectos de determinar si los servicios de restauración y de entretenimiento están comprendidos en la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra i), como servicios “directamente relacionados” con la enseñanza,

a) ¿resulta pertinente que los estudiantes se beneficien de participar en la realización de las prestaciones de que se trata, pero no del objeto de dichas prestaciones?

b) ¿resulta pertinente que dichas prestaciones no las reciban ni consuman directa o indirectamente los estudiantes, sino particulares que pagan por ellas y que no son destinatarios de la prestación principal consistente en la enseñanza?

c) ¿resulta pertinente que, desde el punto de vista del destinatario medio de los servicios de que se trata (es decir, los particulares que pagan por ellos), las prestaciones no constituyan un medio de disfrutar en las mejores condiciones de otra prestación, sino que sean un fin en sí mismo?

d) ¿resulta pertinente que, desde el punto de vista de los estudiantes, las prestaciones de que se trata no sean un fin en sí mismo, sino que participar en su realización constituya un medio de disfrutar en las mejores condiciones de la prestación principal consistente en los servicios de enseñanza?

e) ¿en qué medida debe tomarse en consideración el principio de neutralidad fiscal?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

21 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que pueden calificarse como prestaciones «directamente relacionadas» con la prestación de enseñanza, a efectos de esta disposición, y, por consiguiente, exentas del IVA, unas actividades, ejercidas en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, consistentes en que los estudiantes de un centro de enseñanza superior presten, en el marco de su formación y a título oneroso, servicios de restauración y de entretenimiento a terceros.

22 El artículo 132 de la Directiva 2006/112 establece exenciones que, como indica el título del capítulo al que pertenece este artículo, tienen como objetivo favorecer determinadas actividades de interés general. No obstante, esas exenciones no pretenden eximir del IVA todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen en dicho artículo de manera muy detallada (sentencia de 25 de febrero de 2016, Comisión/Países Bajos, C?22/15, no publicada, EU:C:2016:118, apartado 19 y jurisprudencia citada).

23 Los términos empleados para designar las exenciones mencionadas son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general, resultante del artículo 2 de la Directiva 2006/112, de que el IVA se percibe por cada prestación efectuada a título oneroso por

un sujeto pasivo. Sin embargo, esta regla de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el artículo 132 de dicha Directiva deban interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos (sentencia de 25 de febrero de 2016, Comisión/Países Bajos, C?22/15, no publicada, EU:C:2016:118, apartado 20 y jurisprudencia citada).

24 El artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 no contiene ninguna definición del concepto de operaciones «directamente relacionadas» que allí figura. Sin embargo, del propio tenor de esta disposición resulta que ésta se refiere a las prestaciones de servicios que presentan estrecha relación con «la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional». Por consiguiente, únicamente puede considerarse que unas prestaciones de servicios están «directamente relacionadas» con estas últimas prestaciones si se realizan efectivamente como prestaciones accesorias a la enseñanza impartida por el centro de que se trate, que constituye la prestación principal (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de junio de 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, apartados 27 y 28 y jurisprudencia citada, y de 25 de marzo de 2010, Comisión/Países Bajos, C?79/09, no publicada, EU:C:2010:171, apartado 50).

25 Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una prestación puede ser considerada accesoria de una prestación principal cuando constituye no un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal (sentencia de 25 de marzo de 2010, Comisión/Países Bajos, C?79/09, no publicada, EU:C:2010:171, apartado 51 y jurisprudencia citada).

26 A este respecto, la aplicación de la exención a operaciones «directamente relacionadas» con la enseñanza queda supeditada, en cualquier caso, a tres condiciones, enunciadas, en parte, en los artículos 132 y 134 de la Directiva 2006/112: esencialmente, en primer lugar, que tanto esta prestación principal como las prestaciones de servicios que están directamente relacionadas con ella se realicen por los organismos mencionados en el artículo 132, apartado 1, letra i), de dicha Directiva; en segundo lugar, que esas prestaciones de servicios sean indispensables para la realización de las operaciones exentas, y, en tercer lugar, que dichas prestaciones de servicios no estén esencialmente destinadas a procurar a tales organismos unos ingresos suplementarios por la realización de una operación efectuada en competencia directa con empresas comerciales sujetas al IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de junio de 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, apartados 34, 38 y 42, y de 25 de marzo de 2010, Comisión/Países Bajos, C?79/09, no publicada, EU:C:2010:171, apartado 61).

27 En lo que se refiere al asunto principal, queda acreditado, por lo que respecta a la primera de dichas condiciones, que el College es un centro de Derecho público, que tiene un objetivo educativo, susceptible de exención sobre la base del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112.

28 Por lo que respecta a la segunda condición, del apartado 39 de la sentencia de 14 de junio de 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343), se deriva que para ser calificadas como prestaciones de servicios indispensables para la realización de las operaciones exentas, dichas prestaciones deben ser de un tipo o de una calidad tales que, sin su concurso, no podría garantizarse que la enseñanza impartida por el organismo contemplado por el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 y, por lo tanto, aquella de la que se benefician sus estudiantes tuvieran valor equivalente.

- 29 En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que la formación práctica se concibe como parte integrante de los cursos de los estudiantes y que, si no se ofreciera, los estudiantes no se beneficiarían plenamente de su formación.
- 30 En efecto, a este respecto se puntualiza que todas las tareas de servicio del restaurante las desarrollan los estudiantes del College, bajo la supervisión de sus tutores, y que el objetivo perseguido por la gestión del restaurante de formación del College es permitir que los estudiantes matriculados en los cursos de restauración y hostelería adquieran conocimientos prácticos.
- 31 Lo mismo cabe decir respecto de los cursos de artes escénicas. El College organiza conciertos y espectáculos por medio de sus estudiantes matriculados en dichos cursos, para que adquieran experiencia práctica.
- 32 Pues bien, es necesario declarar que, sin esa vertiente práctica, la formación dispensada por el College en los ámbitos de la restauración, la hostelería y el espectáculo no tendría valor equivalente.
- 33 Esta declaración viene corroborada por el hecho de que el Reino Unido afirma que el restaurante de formación del College equivale, para los estudiantes, a un aula de clase y la Comisión Europea subraya que los estudiantes se benefician de la experiencia adquirida mediante la preparación de las comidas y del servicio en sala en situación real, lo que constituye una parte importante de su formación.
- 34 En estas circunstancias, resulta que las prestaciones de servicios de restauración y de entretenimiento controvertidas en el litigio principal deben considerarse indispensables para garantizar la calidad de la prestación principal de enseñanza dispensada por el College.
- 35 Por lo que respecta a la tercera condición, es preciso recordar que constituye una expresión concreta del principio de neutralidad fiscal, que se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de junio de 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, apartado 43 y jurisprudencia citada).
- 36 Queda acreditado, en el litigio principal, en primer lugar, que únicamente acceden a las prestaciones de servicios de restauración y de entretenimiento ofrecidos por el College las personas inscritas previamente en una lista de difusión que lleva dicho centro. En particular, el órgano jurisdiccional remitente puntualiza que, por lo que se refiere a los espectáculos, el público lo constituyen generalmente amigos y familiares de los estudiantes del College, así como personas previamente inscritas en la base de datos de dicho centro.
- 37 En segundo lugar, al restaurante de formación del College únicamente se accede mediante reserva y a condición de que esté lleno, ya que se requiere un mínimo de treinta cubiertos para que los estudiantes puedan extraer el máximo provecho de sus prestaciones. Así pues, contrariamente a un restaurante comercial en el que las reservas, en principio, se respetan incondicionalmente, las comidas se cancelan si no se alcanza el umbral requerido.

38 Por último, de los datos facilitados por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que los servicios de restauración, los conciertos y los espectáculos se realizan, organizan y prestan íntegramente por estudiantes en formación, situación que se distingue fundamentalmente de la de los estudiantes que realizan un período de prácticas en una entidad comercial, donde se incorporan a un equipo profesional que presta tales servicios en las condiciones competitivas existentes en los mercados respectivos.

39 De este modo, resulta que las prestaciones ofrecidas a un número restringido de terceros, por el College, en el marco de los cursos impartidos a sus estudiantes se distinguen sustancialmente de las que propone habitualmente una sala de espectáculos o un restaurante comercial y que se dirigen a un público distinto, en la medida en que no responden a las mismas necesidades del consumidor.

40 Además, no se discute que las tarifas establecidas por el College sólo cubren el 80 % del coste de la comida. Así pues, no parece que los servicios controvertidos en el litigio principal estén destinados a procurar al College unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con empresas comerciales sujetas al IVA, como restaurantes o salas de espectáculos.

41 Por consiguiente, las prestaciones ofrecidas por el College a un número restringido de terceros no resultan comparables a las ofrecidas por restaurantes y salas de espectáculos comerciales y la exención del IVA de las prestaciones ofrecidas por dicho centro no conduce a una diferencia de tratamiento fiscal.

42 Por último, es preciso recordar que incumbe al juez nacional comprobar, a partir de las indicaciones proporcionadas por el Tribunal de Justicia, que se cumplen dichas condiciones, consideradas las circunstancias fácticas específicas del asunto de que conoce.

43 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que pueden calificarse como prestaciones «directamente relacionadas» con la prestación principal de enseñanza y, por lo tanto, exentas del IVA las actividades, ejercidas en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, consistentes en que los estudiantes de un centro de enseñanza superior presten, en el marco de su formación y a título oneroso, servicios de restauración y de entretenimiento a terceros, cuando esos servicios son indispensables para su formación y no están destinados a procurar a dicho centro ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sujetas al IVA, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional nacional.

## **Costas**

44 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste 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 Primera) declara:

**El artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que pueden calificarse como prestaciones «directamente relacionadas» con la prestación principal de enseñanza y, por lo tanto, exentas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) las actividades, ejercidas en circunstancias como las**



**controvertidas en el litigio principal, consistentes en que los estudiantes de un centro de enseñanza superior presten, en el marco de su formación y a título oneroso, servicios de restauración y de entretenimiento a terceros, cuando esos servicios son indispensables para su formación y no están destinados a procurar a dicho centro ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sujetas al IVA, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional nacional.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: inglés.