



# Los acuerdos de reparto de costes:

**una alternativa fiscalmente eficiente para la prestación de servicios compartidos**

**Tax Alert**



**Octubre 2020**

---

**kpmgabogados.es**  
kpmg.es

## Los acuerdos de reparto de costes: **una alternativa fiscalmente eficiente para la prestación de servicios compartidos.**

Un Acuerdo de Reparto de Costes (ARC) es un negocio jurídico contemplado en el capítulo VIII de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, que puede definirse como “un acuerdo contractual entre empresas mercantiles que les permite compartir las aportaciones y los riesgos que implica desarrollar, producir u obtener conjuntamente activos tangibles e intangibles o servicios en el entendimiento de que se espera que dichos activos tangibles, intangibles o servicios generen beneficios para los negocios individuales de cada uno de los participantes (...)”

A raíz de las Sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”) de fecha 21 de septiembre de 2017 en los Asuntos Aviva y DNB Banka, se procedió, con efectos desde 1 de enero de 2019, a la eliminación del Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”) que, en la normativa española, resultaba aplicable a las operaciones realizadas por las Agrupaciones de Interés Económico (“AIEs”), siempre que los miembros de dichas AIEs desarrollasen su actividad en el sector financiero o asegurador. Ello derivó en la necesidad de repensar las estructuras de servicios compartidos en el marco de los grupos financieros y aseguradores.

La respuesta mayoritaria pasó por la liquidación de las citadas AIEs y la inclusión de las entidades prestadoras y receptoras de estos servicios, o incluso de las propias AIEs, dentro de los grupos de consolidación (REGE) a efectos del IVA existentes, o por la formación de grupos nuevos. Sin embargo, esta respuesta no daba cobertura a determinados grupos multinacionales que por su estructura en España y, a la vista de la normativa española al respecto, no tenían la posibilidad de formar un grupo a efectos del IVA. Además, en el perímetro de dichos grupos no estaba permitido incluir, entre los prestadores y/o receptores de servicios, a entidades que no estuvieran localizadas en España.

En este contexto, la Dirección General de Tributos (“DGT”) ha emitido recientemente contestación favorable a una consulta vinculante planteada por una entidad aseguradora multinacional, cuya estructura en España no permitía la creación de un grupo a efectos del IVA. En la misma se proponía la formalización de un Acuerdo de Reparto de Costes para mayor eficiencia de su estructura económica y organizativa.

Se seguía para ello la definición de estos acuerdos que se prevé en el capítulo VIII de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia, así como la jurisprudencia del TJUE en casos como EDM, donde se analiza en su parte final el tratamiento en el IVA de acuerdos similares.

En estos Acuerdos de Reparto de Costes, cada participante realiza determinadas aportaciones que, en principio, están alineadas con los beneficios esperados. Estas aportaciones se realizan en forma de prestaciones de servicios en favor del resto de participantes. Cuando la cuota proporcional de un participante respecto del total de las aportaciones efectuadas en virtud del ARC no está alineada con la proporción de beneficios esperados u obtenidos (por exceso o defecto), se regula un ajuste vía pago compensatorio a realizar entre los participantes afectados.

Por tanto, uno de los puntos de partida de estos Acuerdos de Reparto de Costes es la existencia de prestaciones de servicios recíprocas entre las distintas entidades que participan en los mismos.

Pues bien, partiendo del análisis ya realizado por la Jurisprudencia Comunitaria (Sentencias Tolsma o Kuwait Petroleum), la DGT analiza los requisitos que debe cumplir una prestación de servicios para considerar que se presta a título oneroso, condición imprescindible para su sujeción al IVA de acuerdo con el artículo 4. Uno de la Ley del Impuesto. En este sentido, se exige que exista entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y que la retribución percibida por quien efectúa la prestación sea el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

Tras su análisis, la DGT viene a concluir que las prestaciones de servicios recíprocas, realizadas en cumplimiento del Acuerdo de Reparto de Costes en proporción a la participación en el mismo de cada una de las entidades participantes, no pueden tener la consideración de prestaciones de servicios a título oneroso. Por ello, las mismas no están sujetas al IVA. Por el contrario, los pagos compensatorios que se realicen para ajustar el beneficio obtenido por cada una de las entidades participantes sí constituyen contraprestación por prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, estando por tanto sujetas al IVA, siguiendo el régimen de tributación aplicable en cada caso.

Este respaldo de la DGT a los Acuerdos de Reparto de Costes abre una nueva vía para estructurar las prestaciones de servicios entre entidades que tienen limitado su derecho a la recuperación del IVA soportado, como son las entidades de los sectores financiero y asegurador, incluso para el caso de prestaciones de servicios entre entidades establecidas en diferentes jurisdicciones. La principal consecuencia de articular las prestaciones de servicios recíprocas mediante estos Acuerdos de Reparto de Costes será una minoración de la base imponible del IVA hasta el importe que realmente retribuye una prestación de servicios realizada a título oneroso, esto es, el pago compensatorio por el exceso de prestaciones de servicios realizadas sobre las recibidas. Será necesario por lo tanto revisar bajo la luz de este criterio las estructuras implementadas para las prestaciones de servicios compartidos en los grupos financieros y aseguradores, de forma que se puedan identificar potenciales ineficiencias en el IVA.

# Contactos

**Víctor Mendoza**  
Socio  
KPMG Abogados, S.L.P.  
Tel. +34 91 456 34 88  
[vmendoza@kpmg.es](mailto:vmendoza@kpmg.es)

**Elisenda Monforte**  
Socia  
KPMG Abogados, S.L.P.  
Tel. +34 93 254 23 11  
[emonforte@kpmg.es](mailto:emonforte@kpmg.es)

**Irene Cao**  
Directora  
KPMG Abogados, S.L.P.  
Tel. +34 91 456 34 69  
[irenecao@kpmg.es](mailto:irenecao@kpmg.es)

**Manuel Rodríguez**  
Senior Manager  
KPMG Abogados, S.L.P.  
Tel. +34 91 456 60 38  
[manuelrodriguez3@kpmg.es](mailto:manuelrodriguez3@kpmg.es)

# Oficinas de KPMG en España

## A Coruña

Calle de la Fama, 1  
15001 A Coruña  
T: 981 21 8241  
Fax: 981 20 02 03

## Alicante

Edificio Oficentro  
Avda. Maisonnave, 19  
03003 Alicante  
T: 965 92 0722  
Fax: 965 22 75 00

## Barcelona

Torre Realia  
Plaça de Europa, 41  
08908 L'Hospitalet de Llobregat  
Barcelona  
T: 932 53 2900  
Fax: 932 80 49 16

## Bilbao

Torre Iberdrola  
Plaza Euskadi, 5  
48009 Bilbao  
T: 944 79 7300  
Fax: 944 15 29 67

## Girona

Edifici Sèquia  
Sèquia, 11  
17001 Girona  
T: 972 22 0120  
Fax: 972 22 22 45

## Las Palmas de Gran Canaria

Edificio San Marcos  
Dr. Verneau, 1  
35001 Las Palmas de Gran Canaria  
T: 928 33 2304  
Fax: 928 31 91 92

## Madrid

Torre de Cristal  
Paseo de la Castellana, 259 C  
28046 Madrid  
T: 91 456 3400  
Fax: 91 456 59 39

## Málaga

Larios, 3  
29005 Málaga  
T: 952 61 1460  
Fax: 952 30 53 42

## Oviedo

Ventura Rodríguez, 2  
33004 Oviedo  
T: 985 27 6928  
Fax: 985 27 49 54

## Palma de Mallorca

Edifici Ca'n de Segura  
Avda. del Comte de Sallent, 2  
07003 Palma de Mallorca  
T: 971 72 1601  
Fax: 971 72 58 09

## Pamplona

Edificio Iruña Park  
Arcadio M. Larraona, 1  
31008 Pamplona  
T: 948 17 1408  
Fax: 948 17 35 31

## San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19  
20004 San Sebastián  
T: 943 42 2250  
Fax: 943 42 42 62

## Sevilla

Avda. de la Palmera, 28  
41012 Sevilla  
T: 954 93 4646  
Fax: 954 64 70 78

## Valencia

Edificio Condes de Buñol  
Isabel la Católica, 8  
46004 Valencia  
T: 963 53 4092  
Fax: 963 51 27 29

## Vigo

Arenal, 18  
36201 Vigo  
T: 986 22 8505  
Fax: 986 43 85 65

## Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón  
Avda. Gómez Laguna, 25  
50009 Zaragoza  
T: 976 45 8133  
Fax: 976 75 48 96