Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 13 de julio de 2017 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Exenciones de prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte — Artículo 133 — Exclusión de la exención en caso de riesgo de distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA — Prestaciones de servicios realizadas por entidades de Derecho público sin ánimo de lucro»

En el asunto C-633/15,

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 (Sala de lo Tributario), Reino Unido], mediante resolución de 30 de noviembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de noviembre de 2015, en el procedimiento entre

London Borough of Ealing

y

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász y C. Vajda, la Sra. K. Jürimäe y el Sr. C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de octubre de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del London Borough of Ealing, por el Sr. F. Mitchell, Barrister, designado por la Sra. H. Grantham, Solicitor;

– en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Brandon, en calidad de agente, asistido por los Sres. R. Hill y P. Mantle, Barristers;

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: inglés.

oídas las conclusiones del 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 133, párrafo primero, letra d), y párrafo segundo, 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 contexto de un litigio entre el London Borough of Ealing (Municipio londinense de Ealing, Reino Unido) y los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido; en lo sucesivo, «Administración Tributaria»), sobre la aplicación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a las tarifas de acceso a las instalaciones deportivas.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 De conformidad con el artículo 28, apartado 3, letra a), 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en relación con el anexo E, punto 4, de dicha Directiva, los Estados miembros, en el curso del período transitorio a que se refería el apartado 4 de dicho artículo, podían continuar aplicando el IVA a las operaciones indicadas en la letra m) del apartado 1 del punto A del artículo 13, de la citada Directiva.

4 Conforme a lo dispuesto en sus artículos 411 y 413, la Directiva 2006/112 derogó y sustituyó, a partir del 1 de enero de 2007, la normativa de la Unión Europea en materia de IVA, en particular la Sexta Directiva.

5 El artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112, que figura en el capítulo 2, titulado «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», del título IX de dicha Directiva, establece que los Estados miembros eximirán:

«determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física».

6 Con arreglo al artículo 133 de dicha Directiva:

«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:

[…]

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

Los Estados miembros que en virtud del Anexo E de la [Sexta Directiva], aplicaban a 1 de enero de 1989 el IVA a las operaciones contempladas en [la letra] m) […] del apartado 1 del artículo 132 podrán aplicar asimismo las condiciones previstas en el párrafo primero, letra d), del presente artículo, cuando las mencionadas entregas de bienes o las prestaciones de servicios realizadas por entidades de Derecho público estén exentas.»

Derecho del Reino Unido

7 En el curso del período transitorio a que se refiere el artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte siguió aplicando el IVA a las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física indicadas en la letra m) del apartado 1 del punto A del artículo 13, de dicha Directiva, con excepción de dos prestaciones correspondientes a la participación en competiciones deportivas establecidas en el anexo 6, grupo 10, de la Value Added Tax Act 1983 (Ley de 1983 del impuesto sobre el valor añadido).

8 El anexo 9, grupo 10, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley de 1994 del impuesto sobre el valor añadido) establece la exención de IVA de las siguientes prestaciones:

«1. El derecho a participar en una competición deportiva o en una actividad física, cuando la contraprestación por ese derecho consista en un importe en efectivo que se destine en su totalidad al pago de uno o varios premios otorgados en esa competición.

2. La concesión, por una entidad que pueda acogerse a la excepción creada para fines deportivos o de actividad física, del derecho a participar en una competición en relación con tal actividad.

3. La prestación a una persona, por parte de una entidad que pueda acogerse a la excepción de servicios directamente relacionados con el deporte o la educación física que la persona practique, salvo que dicha entidad funcione con una estructura asociativa y la persona a la que se presten los servicios no sea miembro de dicha entidad.»

9 La nota interpretativa 2A de dicho grupo 10 define como «entidad que pueda acogerse a la excepción» una entidad sin ánimo de lucro que cumpla determinados requisitos.

10 A tenor de la nota interpretativa 3 de dicho grupo:

«No se considerarán “entidades que puedan acogerse a la excepción” en el sentido del punto 3 del anexo 9, grupo 10:

a) las entidades locales;

b) los ministerios […]; o

c) [determinadas entidades públicas no ministeriales].»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 El municipio londinense de Ealing es una entidad local que gestiona determinadas instalaciones deportivas, como gimnasios y piscinas. Durante el período comprendido entre el 1 de junio de 2009 y el 31 de agosto de 2012, ingresó el IVA percibido sobre las tarifas de acceso a dichas instalaciones.

12 En 2013, el citado municipio solicitó la devolución de dicho impuesto a la Administración tributaria aduciendo que esas tarifas deberían haber sido eximidas del impuesto en virtud del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112. Se le denegó la devolución alegando que la normativa nacional excluye la exención de las prestaciones de servicios deportivos a las que se refiere dicha disposición cuando los prestan entidades de Derecho público, como las entidades locales, con arreglo a los requisitos establecidos en el artículo 133, párrafo primero, letra d), y párrafo segundo, de dicha Directiva.

13 El municipio londinense de Ealing recurrió esa resolución ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia (Sala de lo Tributario), Reino Unido]. Sostuvo ante ese tribunal que el Reino Unido no podía ampararse en el artículo 133, párrafo segundo, de dicha Directiva, debido a que, a 1 de enero de 1989, ese Estado miembro no había aplicado el IVA a todas las prestaciones de servicios deportivos ya que, en concreto, los derechos por participar en competiciones deportivas estaban exentos del impuesto. Además, según la demandante en el litigio principal, por lo que respecta a las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, dicho artículo 133, párrafo segundo, no permite excluir de la exención del IVA a las entidades de Derecho público sin ánimo de lucro si no se excluye también de esa exención a las entidades sin ánimo de lucro que no sean de Derecho público. Adujo, por último, que el artículo 133, párrafo segundo, de la misma Directiva no autoriza a los Estados miembros a privar, con carácter general, a todas las entidades locales de esa exención puesto que exige determinar «caso por caso» si dicha exención puede provocar distorsiones de la competencia. La Administración tributaria se opuso a esta alegación.

14 Según se indica en la resolución de remisión, el municipio londinense de Ealing es un organismo sin fin lucrativo cuyas prestaciones están directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física y se destinan a las personas que practican el deporte o la educación física, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112.

15 En estas circunstancias, el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia (Sala de lo Tributario)] resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Está facultado el Reino Unido con arreglo al párrafo último del artículo 133 de la Directiva 2006/112 para aplicar el requisito establecido en la letra d)[, párrafo primero,] de dicho artículo a entidades de Derecho público[, por una parte,] cuando, a 1 de enero de 1989, el Reino Unido gravaba las operaciones de que se trata pero eximía otros servicios deportivos y[, por otra parte,] cuando no se había concedido una exención para las citadas operaciones con arreglo al Derecho interno antes de que el Reino Unido aplicase el requisito mencionado en el artículo 133, [párrafo primero,] letra d)?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿está facultado el Reino Unido para aplicar el requisito establecido en la letra d) del artículo 133[, párrafo primero,] de la Directiva 2006/112 a entidades de Derecho público sin ánimo de lucro sin aplicarla también a entidades sin ánimo de lucro que no sean de Derecho público?

3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión prejudicial, ¿está facultado el Reino Unido para excluir para todas las entidades públicas sin ánimo de lucro la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra m), [de la Directiva 2006/112] sin considerar en cada caso si la concesión de la exención puede provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas mercantiles sujetas al IVA?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

16 Con carácter preliminar, procede señalar que, según se indica en la petición de decisión prejudicial, las prestaciones de servicios controvertidas en el litigio principal están comprendidas en el ámbito de aplicación *ratione temporis* de la Directiva 2006/112, y ha de considerarse que cumplen los requisitos de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva y dichos servicios fueron prestados por una entidad de Derecho público sin ánimo de lucro en el sentido de esa disposición. Al estar sometidas esas prestaciones al IVA, con arreglo a la normativa nacional controvertida en el litigio principal, las preguntas del tribunal remitente se refieren únicamente a la interpretación del artículo 133, párrafo segundo, de dicha Directiva, en relación con su párrafo primero, letra d), lo que, en determinadas condiciones, permite excluir de esa exención a dichas prestaciones de servicios cuando las presten entidades de Derecho público.

Sobre la primera cuestión prejudicial

17 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que subordina la concesión de la exención del IVA a entidades de Derecho público que presten servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, al cumplimiento del requisito establecido en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de dicha Directiva, pese a que, por una parte, a 1 de enero de 1989, ese Estado miembro no aplicaba el IVA a todas esas prestaciones de servicios y, por otra, antes de que se impusiera el cumplimiento de dicho requisito, las prestaciones de servicios controvertidas no estaban exentas del IVA.

18 Por lo que respecta a la cuestión de si, para que un Estado miembro pueda ampararse en el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, debía aplicarse, a 1 de enero de 1989, el IVA a todas las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, procede señalar que el tenor de esta disposición no incluye tal requisito. En efecto, la citada disposición se aplica a los Estados miembros que gravaban con ese impuesto las operaciones indicadas en el artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, sin exigir que se aplicara a todas esas prestaciones de servicios.

19 Tal exigencia sería, además, contraria al tenor de dicho artículo 132, apartado 1, letra m), al que se refiere el citado artículo 133, párrafo segundo, que tiene por objeto «determinadas» prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física.

20 Por tanto, un Estado miembro —como el Reino Unido—, que, a 1 de enero de 1989, no aplicase el IVA a todas esas prestaciones de servicios, sino a algunas de ellas, puede ampararse en la facultad que concede a los Estados miembros el artículo 133, párrafo segundo, de dicha Directiva, en relación con su párrafo primero, letra d).

21 La segunda parte de la primera cuestión prejudicial se refiere a la interpretación de la última parte de la frase del artículo 133, párrafo segundo, de la misma Directiva, concretamente «cuando las mencionadas entregas de bienes o las prestaciones de servicios realizadas por entidades de Derecho público estén exentas».

22 El tribunal remitente se pregunta al respecto si, como sostiene el municipio londinense de Ealing, esa formulación implica que el Reino Unido estaba obligado, en un primer momento, a eximir las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física realizadas por las entidades de Derecho público sin ánimo de lucro, antes de poder aplicar, en un segundo momento, el requisito establecido en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de la Directiva 2006/112 a tales prestaciones.

23 Pues bien, no cabe deducir tal exigencia del artículo 133, párrafo segundo, de dicha Directiva. En efecto, como puso de manifiesto el Abogado General en el punto 44 de sus conclusiones, en esa disposición se utiliza el verbo «eximir» en presente, «estén exentas», y no en pasado, «estaban exentas». Así pues, esa disposición no exige que dichas prestaciones de servicios estuvieran exentas del IVA antes de que se aplicase el requisito establecido en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de la misma Directiva.

24 El objetivo que persigue el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 también ofrece un argumento en favor de esta interpretación. En efecto, el objetivo de esta disposición no es eximir las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, sino, por el contrario, como resulta del tenor de dicho artículo 133, párrafo segundo, en relación con su párrafo primero, letra d), permitir a los Estados miembros aplicar el IVA a dichas prestaciones de servicios realizadas por entidades de Derecho público gravadas con ese impuesto a 1 de enero de 1989.

25 De ello resulta que, con arreglo al artículo 133, párrafo segundo, de dicha Directiva, la exención de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, realizadas por las entidades de Derecho público, puede supeditarse al requisito establecido en este artículo, párrafo primero, letra d), aun cuando esas prestaciones de servicios no estuvieran previamente exentas en el Estado miembro de que se trata.

26 Con arreglo a las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro que supedita la concesión de la exención del IVA a las entidades de Derecho público que prestan servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, al cumplimiento del requisito establecido en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de dicha Directiva, pese a que, por una parte, a 1 de enero de 1989, ese Estado miembro no aplicaba el IVA a todas esas prestaciones de servicios y, por otra, antes de que se impusiera el cumplimiento de dicho requisito, las prestaciones de servicios controvertidas no estaban exentas del IVA.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

27 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente solicita que se dilucide, en esencia, si el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que supedita la concesión de la exención del IVA a las entidades de Derecho público sin ánimo de lucro que prestan servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, al cumplimiento del requisito establecido en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de dicha Directiva, sin aplicar también ese requisito a las entidades sin ánimo de lucro que no sean de Derecho público y que prestan tales servicios.

28 Procede recordar al respecto que el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112, según el cual, los Estados miembros eximirán determinadas prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo, se refiere, sin distinción, a todos los organismos sin fin lucrativo (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 2016, Comisión/Países Bajos, C-22/15, no publicada, EU:C:2016:118, apartado 43).

29 Aunque el artículo 133 de esta Directiva faculta a los Estados miembros a supeditar la concesión de esa exención al cumplimiento de requisitos adicionales, del tenor de dicho artículo, párrafo primero, resulta que los Estados miembros sólo pueden aplicar los requisitos a los que se refiere dicho párrafo, letras a) a d), en principio, a entidades que no sean de Derecho público. El párrafo segundo del citado

artículo sólo permite imponer a las entidades de Derecho público el requisito establecido en el mismo artículo, párrafo primero, letra d), que tiene por finalidad evitar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales, y únicamente a los Estados miembros que, a 1 de enero de 1989, aplicaban el IVA a las prestaciones de servicios contempladas en la letra m) del apartado 1 del artículo 132 de dicha Directiva.

30 Por tanto, la posibilidad que se deja a los Estados miembros de no conceder la exención del IVA en las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112, sobre la base de su artículo 133, está más estrictamente delimitada para las entidades de Derecho público sin ánimo de lucro que para las demás entidades sin ánimo de lucro. Como puso de manifiesto el Abogado General en el punto 27 de sus conclusiones, esta disposición trata, por tanto, de favorecer a las entidades de Derecho público con respecto a las demás entidades en lo relativo a la exención de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física que realizan.

31 Como consecuencia de este objetivo, procede interpretar el término «asimismo» que figura en el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 en el sentido de que significa que un Estado miembro sólo puede imponer a entidades de Derecho público el cumplimiento del requisito establecido en el párrafo primero, letra d), de dicho artículo si lo impone también a entidades que no sean de Derecho público.

32 Pues bien, esta interpretación se opone a que una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, excluya de la exención del IVA correspondiente a las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, únicamente las prestaciones de servicios realizadas por entidades de Derecho público sin ánimo de lucro, sin someter también al IVA, con arreglo al artículo 133, párrafo primero, letra d), de la misma Directiva, las prestaciones de servicios realizadas por las demás entidades sin ánimo de lucro.

33 Habida cuenta de todas estas consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que supedita la concesión de la exención del IVA a las entidades de Derecho público sin ánimo de lucro que prestan servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, al cumplimiento del requisito establecido en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de dicha Directiva, sin aplicar también ese requisito a las entidades sin ánimo de lucro que no sean de Derecho público y que prestan tales servicios.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

34 Como consecuencia de la respuesta dada a la segunda cuestión prejudicial, no procede responder a la tercera cuestión prejudicial.

Costas

35 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 Cuarta) declara:

1) **El artículo 133, párrafo segundo, 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 no se opone a la normativa de un Estado miembro que supedita la concesión de la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a entidades de Derecho público que prestan servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, al cumplimiento del requisito establecido en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de dicha Directiva, pese a que, por una parte, a 1 de enero de 1989, ese Estado miembro no aplicaba el IVA a todas esas prestaciones de servicios y, por otra, antes de que se impusiera el cumplimiento de dicho requisito, las prestaciones de servicios controvertidas no estaban exentas del IVA.**

2) **El artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que supedita la concesión de la exención del IVA a las entidades de Derecho público sin ánimo de lucro que prestan servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, al cumplimiento del requisito establecido en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de dicha Directiva, sin aplicar también ese requisito a las entidades sin ánimo de lucro que no sean de Derecho público y que prestan tales servicios.**

Firmas