

61996J0124

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 7 de mayo de 1998. - Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España. - Incumplimiento - Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva IVA - Exención de determinadas prestaciones relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física - Restricciones injustificadas. - Asunto C-124/96.

Recopilación de Jurisprudencia 1998 página I-02501

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Exenciones previstas en la Sexta Directiva - Exención de 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 dichas actividades - Normativa nacional que limita la exención a las entidades privadas que exijan cuotas que no sobrepasen una determinada cuantía - Improcedencia

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, Parte A, ap. 1, letra m), y ap. 2, letra a), tercer guión]

Índice

Incumple las obligaciones que le incumben con arreglo a lo dispuesto en la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13 de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, un Estado miembro que dispone que la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de que disfrutaban las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física sólo se aplicará a las entidades privadas cuyas cuotas no sobrepasen una determinada cuantía.

Las condiciones que el apartado 1 de la Parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva permite establecer no están en absoluto relacionadas con la definición del contenido de las exenciones previstas en dicha disposición. En efecto, dichas condiciones pretenden asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas y se refieren a las medidas destinadas a evitar todo

posible fraude, evasión fiscal o abuso.

La aplicación del criterio del importe de las cuotas de entrada o periódicas puede producir resultados contrarios a lo previsto en la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva. En efecto, la aplicación de dicho criterio puede tener como consecuencia, por una parte, que a un organismo sin ánimo de lucro no se le reconozca el derecho a disfrutar de la exención prevista en dicha disposición y, por otra, que a un organismo con ánimo de lucro le sea reconocido dicho derecho. Por lo demás, no se deduce de la disposición mencionada que, cuando un Estado miembro concede una exención a una determinada prestación de servicios directamente relacionada con la práctica del deporte o de la educación física, facilitada por organismos sin fin lucrativo, dicho Estado pueda someter la exención a requisitos distintos de los previstos en el apartado 2 de la Parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva.

No se deduce del tercer guión de la letra a) del apartado 2 de la Parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva que, al subordinar la concesión de la exención establecida en la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13 al cumplimiento de uno o varios de los requisitos previstos en la letra a) del apartado 2 de dicha disposición, los Estados miembros puedan modificar el ámbito de aplicación de esta última. Por otra parte, la letra a) del apartado 2 de la Parte A del artículo 13 excluye una limitación de la exención a las entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social que exijan cuotas de entrada o periódicas inferiores o iguales a un determinado importe, sin tener en cuenta la naturaleza y las circunstancias específicas de cada actividad deportiva.

Partes

En el asunto C-124/96,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada inicialmente por los Sres. Enrico Traversa y Francisco Enrique González Díaz, miembros del Servicio Jurídico, y posteriormente por los Sres. Miguel Díaz-Llanos La Roche, Consejero Jurídico, Enrico Traversa y Carlos Gómez de la Cruz, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. Carlos Gómez de la Cruz, Centre Wagner, Kirchberg,

parte demandante,

contra

Reino de España, representado por el Sr. Luis Pérez de Ayala Becerril, Abogado del Estado, en calidad de Agente, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de la Embajada de España, 4-6, boulevard E. Servais,

parte demandada,

apoyado por

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado por la Sra. Lindsey Nicoll, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistida por la Sra. Sarah Moore, Barrister, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de la Embajada del Reino Unido, 14, boulevard Roosevelt,

parte coadyuvante,

que tiene por objeto que se declare que el Reino de España ha infringido lo dispuesto en la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), al disponer que la exención del impuesto sobre el valor añadido de que disfrutaban las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física sólo se aplicará a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasen una determinada cuantía,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Sexta),

integrado por los Sres.: H. Ragnemalm, Presidente de Sala; G.F. Mancini, P.J.G. Kapteyn (Ponente), J.L. Murray y K.M. Ioannou, Jueces;

Abogado General: Sr. A. La Pergola;

Secretario: Sr. R. Grass;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de febrero de 1998;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 17 de abril de 1996, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CE, que tiene por objeto que se declare que el Reino de España ha infringido lo dispuesto en la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al disponer que la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») de que disfrutaban las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física sólo se aplicará a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasen una determinada cuantía.

La Sexta Directiva

2 La Parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva dispone que ciertas actividades de interés general estarán exentas de IVA. Más concretamente, en su Parte A, con el encabezamiento «Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general», el artículo 13 de la Sexta Directiva establece lo siguiente:

«1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

m) 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;

[...]

2. a) Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos 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, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

- 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;

- 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;

- deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido;

- las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.»

La normativa nacional

3 La normativa española en la materia la constituye el artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «Ley 37/1992»), en su versión modificada por el artículo 13 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre (en lo sucesivo, «Ley 42/1994»). La disposición pertinente es el número 13 del apartado 1 del artículo 20, donde se establece que estarán exentos del impuesto:

«Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

[...]

d) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social cuyas cuotas no superen las cantidades que se indican a continuación:

- Cuotas de entrada o admisión: 265.000 pesetas.

- Cuotas periódicas: 4.000 pesetas mensuales.»

El procedimiento administrativo previo

4 Mediante escrito de 22 de diciembre de 1992, la Comisión comunicó al Reino de España que consideraba que lo dispuesto en el número 13 del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 30/1985, de 2 de agosto, modificada mediante la Ley 10/1990, de 15 de octubre) era incompatible con lo previsto en la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13 de la

Sexta Directiva.

5 Las autoridades españolas respondieron, mediante escrito de 28 de mayo de 1993, que la legislación española aplicable era el número 13 del apartado 1 del artículo 20 de la Ley 37/1992, y que esta legislación no era contraria a la Sexta Directiva.

6 Habida cuenta de esta reacción y de los argumentos invocados por el Reino de España, la Comisión le transmitió el 10 de octubre de 1994 un dictamen motivado, en el que mantenía que las disposiciones españolas eran incompatibles con la Sexta Directiva.

7 El Reino de España respondió mediante escrito de 10 de abril de 1995, donde reproducía en lo esencial los argumentos ya expuestos en su respuesta al escrito de 22 de diciembre de 1992.

8 Posteriormente, en la Ley 42/1994, el Reino de España modificó parcialmente el número 13 del apartado 1 del artículo 20 de la Ley 37/1992. La Comisión consideró que esta modificación sólo eliminaba una parte de la infracción y dejaba intactas las limitaciones cuantitativas impuestas a las entidades o establecimientos deportivos privados.

Sobre el fondo del asunto

9 En apoyo de su recurso, la Comisión sostiene que el número 13 del apartado 1 del artículo 20 de la Ley 37/1992 infringe lo dispuesto en la Parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva al limitar la exención del IVA, reservándola exclusivamente a los establecimientos deportivos privados cuyas cuotas sean iguales o inferiores a las cantidades fijadas en dicha Ley. La exigencia adicional que impone la normativa española no puede ampararse ni en la frase introductoria del apartado 1 de la Parte A del artículo 13, ni en el tenor literal de la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13, ni en el tercer guión de la letra a) del apartado 2 de la Parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva.

10 El Gobierno español, apoyado por el Gobierno del Reino Unido, alega en primer lugar que de la primera frase del apartado 1 de la Parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva se deduce que los Estados miembros disfrutan de una amplia facultad de apreciación para aplicar las exenciones que allí se prevén.

11 Procede señalar, a este respecto, que las condiciones que el apartado 1 de la Parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva permite establecer no están en absoluto relacionadas con la definición del contenido de las exenciones previstas en dicha disposición (véase la sentencia de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 32).

12 En efecto, dichas condiciones pretenden asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas y se refieren a las medidas destinadas a evitar todo posible fraude, evasión fiscal o abuso (véase la sentencia Becker, antes citada, apartados 33 y 34).

13 Procede, por tanto, descartar la alegación basada en la primera frase del apartado 1 de la Parte A del artículo 13.

14 El Gobierno español alega, a continuación, por lo que respecta a la exención de las prestaciones de servicios contempladas en la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13, que, a diferencia de otras exenciones contempladas en dicha disposición, la letra m) prevé la exención de «determinadas» prestaciones de servicios. En su opinión, ello permite a los Estados miembros limitar el ámbito de aplicación de la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13, no sólo excluyendo expresamente de la exención determinados servicios prestados por las entidades deportivas, sino también aplicando «otros criterios», como el de la cuantía de la contraprestación exigida por los citados servicios.

15 A este respecto procede señalar que de la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva se deduce que dicha exención se aplica a las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física facilitadas por organismos sin fin lucrativo.

16 Ha quedado acreditado que, con arreglo a la normativa española, la exención prevista en la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva sólo se concede a las entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social cuyas cuotas de entrada o periódicas sean inferiores o iguales a un determinado importe.

17 Ahora bien, la aplicación del criterio del importe de las cuotas de entrada o periódicas puede producir resultados contrarios a lo previsto en la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13. En efecto, tal como señaló el Abogado General en el punto 5 de sus conclusiones, la aplicación de dicho criterio puede tener como consecuencia, por una parte, que a un organismo sin ánimo de lucro no se le reconozca el derecho a disfrutar de la exención prevista en dicha disposición y, por otra, que a un organismo con ánimo de lucro le sea reconocido dicho derecho.

18 Por lo demás, no se deduce de la disposición mencionada que, cuando un Estado miembro concede una exención a una determinada prestación de servicios directamente relacionada con la práctica del deporte o de la educación física, facilitada por organismos sin fin lucrativo, dicho Estado pueda someter la exención a requisitos distintos de los previstos en el apartado 2 de la Parte A del artículo 13.

19 Por consiguiente, una limitación de la exención de las prestaciones de servicios, directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física, a las entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social que exijan cuotas de entrada o periódicas inferiores o iguales a un determinado importe resulta contraria a lo dispuesto en la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva.

20 Por último, el Gobierno español señala que el establecimiento de un límite máximo al importe de las cuotas, a efectos de declarar exentas las prestaciones de servicios previstas en la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13, debe considerarse comprendido en el concepto de precios homologados por las autoridades públicas utilizado en el tercer guión de la letra a) del apartado 2 de la Parte A del artículo 13, de modo que resulta justificado con arreglo a esta última disposición.

21 Sobre este punto basta con señalar que no se deduce de la mencionada disposición que, al subordinar la concesión de la exención establecida en la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13 al cumplimiento de uno o varios de los requisitos previstos en la letra a) del apartado 2 de dicha disposición, los Estados miembros puedan modificar el ámbito de aplicación de esta última.

22 Por otra parte, tal como la Comisión ha subrayado acertadamente, la letra a) del apartado 2 de la Parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva indica que los Estados miembros podrán subordinar la concesión de las exenciones previstas al cumplimiento de uno o varios de los

requisitos que se indican en dicha disposición. Esta excluye, pues, una limitación de la exención de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física a las entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social que exijan cuotas de entrada o periódicas inferiores o iguales a un determinado importe, sin tener en cuenta la naturaleza y las circunstancias específicas de cada actividad deportiva.

23 Procede declarar, por tanto, que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a lo dispuesto en la letra m) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva al disponer que la exención del IVA de que disfrutaban las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física sólo se aplicará a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasen una determinada cuantía.

Decisión sobre las costas

Costas

24 A tenor del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas. Por haber sido desestimados los motivos formulados por el Reino de España, procede condenarlo en costas. Con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 69 de dicho Reglamento, los Estados miembros y las Instituciones que intervengan como coadyuvantes en el litigio soportarán sus propias costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Sexta)

decide:

25 Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a lo dispuesto en la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13 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, al disponer que la exención del IVA de que disfrutaban las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física sólo se aplicará a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasen una determinada cuantía.

26 Condenar en costas al Reino de España

27 El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte soportará sus propias costas.