

Asunto C-253/07

Canterbury Hockey Club

y

Canterbury Ladies Hockey Club

contra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[Petición de decisión prejudicial planteada por la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

«Sexta Directiva IVA — Exenciones — Prestaciones de servicios relacionadas con la práctica del deporte — Prestaciones de servicios a personas que practican un deporte — Prestaciones de servicios a asociaciones sin personalidad jurídica y a personas jurídicas — Inclusión — Requisitos»

Sumario de la sentencia

1. *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*

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte A, ap. 1, letra m)]

2. *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*

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte A, ap. 1, letra m)]

1. El artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), 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, debe interpretarse en el sentido de que, al referirse a las personas que practican un deporte, incluye también las prestaciones de servicios a personas jurídicas y a asociaciones sin personalidad jurídica, en la medida en que dichas prestaciones estén directamente relacionadas con la práctica del deporte y sean indispensables para su realización, sean suministradas por organismos sin ánimo de lucro y los beneficiarios efectivos de dichas prestaciones sean personas que practiquen un deporte, circunstancias que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

El artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva no pretende reservar la exención establecida en esta disposición únicamente a determinados tipos de deporte, sino que se refiere a la práctica del deporte en general, lo cual incluye también los deportes que los individuos practican necesariamente en agrupaciones o en el seno de estructuras organizativas y administrativas establecidas por asociaciones sin personalidad jurídica o personas jurídicas, como los clubes deportivos, a condición de que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 13, parte A, apartados 1, letra m), y 2, letra b). Exigir que las prestaciones de servicios de que se trata

sean dispensadas directamente a las personas físicas que practican un deporte en una estructura organizativa establecida por un club deportivo tendría como consecuencia que un gran número de prestaciones de servicios indispensables para la práctica del deporte quedarían automática e inevitablemente excluidas de esta exención, independientemente de la cuestión de si estas prestaciones están directamente relacionadas con las personas que practican un deporte o con los clubes deportivos y de quién es su beneficiario efectivo. Este resultado sería contrario al fin perseguido por la exención establecida por la citada disposición, que es la aplicación efectiva de dicha exención a las prestaciones de servicios suministradas a los individuos que practiquen un deporte.

Además, el principio de neutralidad fiscal, que debe respetarse al aplicar las exenciones establecidas en el artículo 13 de la Sexta Directiva, sería violado si la posibilidad de acogerse a la exención establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva dependiera de la estructura organizativa propia de la actividad deportiva que se practique.

Con el fin de garantizar una aplicación efectiva de la exención establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, esta disposición debe interpretarse en el sentido de que las prestaciones de servicios efectuadas en relación con deportes practicados en agrupaciones o en estructuras organizativas establecidas por clubes deportivos pueden acogerse, en principio, a la exención mencionada en dicha disposición. De ello se deriva que, para apreciar si unas prestaciones de servicios están exentas, la identidad del destinatario formal de la prestación de servicios y la forma jurídica bajo la cual la recibe no tienen relevancia.

(véanse los apartados 27, 29 a 31 y 35 y el punto 1 del fallo)

2. La expresión «determinadas prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte», empleada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), 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, no autoriza a los Estados miembros a limitar la exención establecida en esta disposición en lo que respecta a los destinatarios de las prestaciones de servicios de que se trata.

Las eventuales limitaciones en la aplicación de las exenciones establecidas en el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva únicamente pueden tener lugar por aplicación del apartado 2 de dicha disposición. Así, cuando un Estado miembro declara exenta una determinada prestación de servicios directamente relacionada con la práctica del deporte o de la educación física y efectuada por organismos sin ánimo de lucro, dicho Estado no puede someter la exención a requisitos distintos de los previstos en el artículo 13, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva. Como esta disposición no establece restricción alguna con respecto a los destinatarios de las prestaciones de servicios en cuestión, los Estados miembros no tienen la facultad de excluir de la exención de que se trata a un determinado grupo de destinatarios de estas prestaciones.

(véanse los apartados 39 a 40 y el punto 2 del fallo)

de 16 de octubre de 2008 (*)

«Sexta Directiva IVA – Exenciones – Prestaciones de servicios relacionadas con la práctica del deporte – Prestaciones de servicios a personas que practican un deporte – Prestaciones de servicios a asociaciones sin personalidad jurídica y a personas jurídicas – Inclusión – Requisitos»

En el asunto C-253/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), mediante resolución de 1 de febrero de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de mayo de 2007, en el procedimiento entre

Canterbury Hockey Club,

Canterbury Ladies Hockey Club

y

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y los Sres. T. von Danwitz (Ponente), E. Juhász, G. Arestis y J. Malenovský, Jueces;

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 3 de julio de 2008;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Canterbury Hockey Club y del Canterbury Ladies Hockey Club, por el Sr. M.G. MacDonald, Advocate;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. T. Harris y el Sr. L. Seeboruth, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. I. Hutton, Barrister;
- en nombre del Gobierno helénico, por los Sres. K. Georgiadis, I. Bakopoulos y K. Boskovits, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas por la Sra. M. Afonso y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte A,

apartado 1, letra m), 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»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre, por un lado, el Canterbury Hockey Club y el Canterbury Ladies Hockey Club (en lo sucesivo, conjuntamente, «Hockey Clubs») y, por otro lado, los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners») acerca de la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de unas cuotas percibidas por England Hockey Limited (en lo sucesivo, «England Hockey»), en contrapartida de las cuales este último presta servicios a los Hockey Clubs, mientras que, según dichos clubes, estas prestaciones de servicios tenían que quedar exentas del IVA.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, establece que estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4 El artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva, titulado «Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general», dispone en particular:

«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. [...]

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

- no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;
- 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 Impuesto sobre el Valor Añadido.»

Normativa nacional

5 A tenor del anexo 9, grupo 10, punto 3, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1994 (Value Added Tax Act 1994), quedará exenta del IVA:

«La prestación a un individuo, por parte de un organismo que cumpla los requisitos establecidos, de servicios directamente relacionados con el deporte o la educación física practicados por dicha

persona y esenciales para dicha práctica, exceptuando, en el caso de que dicho organismo funcione como una asociación, los servicios prestados a quienes no sean miembros.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

6 Los Hockey Clubs son clubes deportivos reservados a sus miembros y que cuentan con varios equipos de hockey que participan en competiciones. Sus miembros pagan una cuota anual en contrapartida de los derechos de afiliación. Son asociaciones no registradas («unincorporated associations»), carentes de personalidad jurídica.

7 Los Hockey Clubs son a su vez miembros de England Hockey, un organismo sin ánimo de lucro que tiene por objeto promover y desarrollar la práctica del hockey en Inglaterra. Los clubes pagan a England Hockey una cuota de afiliación a la que éste aplica el IVA.

8 En contrapartida de las cuotas que percibe, England Hockey presta a sus miembros ciertos servicios, a saber, un sistema de acreditación de los clubes, formación para entrenadores, árbitros, monitores y jóvenes, una red de oficinas de promoción del hockey, posibilidades de acceso a subvenciones públicas y al mecenazgo procedente de las loterías, asesoría en materia de marketing y de obtención de patrocinadores, servicios de gestión y seguro de los clubes y organización de competiciones entre los equipos.

9 Los Commissioners notificaron a England Hockey que las cuotas que percibe en contrapartida de los servicios que presta a los clubes de hockey afiliados debían quedar sujetas al tipo normal del IVA. A su juicio, al no ser estos clubes personas que practiquen un deporte, dichas prestaciones de servicios no entraban en el ámbito de aplicación de la exención.

10 Los Hockey Clubs interpusieron un recurso contra esta decisión ante el VAT and Duties Tribunal, alegando que los servicios prestados por England Hockey quedaban exentos del IVA en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva.

11 A raíz de este recurso, el VAT and Duties Tribunal declaró que los servicios prestados por England Hockey podían considerarse prestaciones de servicios en favor de los jugadores individuales miembros de los Hockey Clubs, al tener estos últimos la condición de asociación no registrada sin personalidad jurídica. Según dicho Tribunal, para determinar si England Hockey prestaba servicios directamente relacionados con la práctica del deporte a «personas que practican el deporte» se debía considerar a los clubes «transparentes» y tener en cuenta únicamente a sus miembros individuales. En tal caso, estas prestaciones de servicios estaban exentas del IVA.

12 Los Commissioners interpusieron un recurso de apelación contra esta resolución ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, alegando que los Hockey Clubs no se podían considerar «transparentes» con respecto al IVA. Los Hockey Clubs, por su parte, se adhirieron a la apelación, alegando que procedía confirmar la resolución del VAT and Duties Tribunal por razones diferentes de las estimadas por dicho órgano jurisdiccional, a saber, que el requisito establecido en el anexo 9, grupo 10, punto 3, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1994, en virtud del cual el servicio debía prestarse a un «individuo», no constituía una adaptación correcta del Derecho interno a lo dispuesto en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva.

13 Según la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, las prestaciones de servicios de England Hockey no facilitan directamente a los miembros de los Hockey Clubs los medios para practicar este deporte. Este órgano jurisdiccional hizo constar que las partes del litigio principal no discuten que las prestaciones de servicios de England Hockey estén directamente relacionadas con la práctica del deporte.

14 La High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, estimó infundada la consideración de los Hockey Clubs como «transparentes» en materia de IVA y declaró admisible el recurso de apelación interpuesto por los Commissioners. Considerando que la solución de la adhesión a la apelación formulada por los Hockey Clubs dependía de la interpretación del Derecho comunitario, este órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

«1) A efectos de la exención contenida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, en la expresión “personas que practican el deporte”, ¿el término “personas” comprende también las personas jurídicas y las asociaciones sin personalidad jurídica (“unincorporated associations”) o sólo se refiere a los individuos, en el sentido de personas físicas o seres humanos?

2) Si en la expresión “personas que practican el deporte” el término “personas” comprende tanto las personas jurídicas y las asociaciones sin personalidad jurídica como los individuos, ¿la expresión “determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte” autoriza a un Estado miembro a limitar la exención únicamente a los individuos que practiquen un deporte?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

15 La Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, que comprende todas las actividades económicas del productor, el comerciante o el prestador de servicios (véase, en particular, la sentencia de 15 de junio de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, Rec. p. 1737, apartado 10). No obstante, el artículo 13 de la citada Directiva exime del IVA determinadas actividades.

16 Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, las exenciones contempladas en dicho artículo constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 18 de noviembre de 2004, *Temco Europe*, C?284/03, Rec. p. I?11237, apartado 16; de 26 de mayo de 2005, *Kingscrest Associates y Montecello*, C?498/03, Rec. p. I?4427, apartado 22, y de 14 de junio de 2007, *Horizon College*, C?434/05, Rec. p. I?4793, apartado 15).

17 Los términos empleados para designar las exenciones mencionadas en el artículo 13 son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación efectuada a título oneroso. Sin embargo, esta regla de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 13 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de sus efectos (sentencias antes citadas *Temco Europe*, apartado 17, y *Horizon College*, apartado 16). Dichos términos deben interpretarse a la luz del contexto en que se inscriben, de los objetivos y de la sistemática de la Sexta Directiva, atendiendo particularmente a la *ratio legis* de la exención de que se trata (véanse, en este sentido, las sentencias *Temco Europe*, antes citada, apartado 18, y de 3

de marzo de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Rec. p. I-1527, apartado 28).

18 La finalidad del artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva es eximir del IVA determinadas actividades de interés general. Esta exención no afecta a todas las actividades de interés general, sino únicamente a las que se enumeran y describen en dicho artículo de manera muy detallada (sentencias de 14 de diciembre de 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Rec. p. I-12121, apartado 24, y Horizon College, antes citada, apartado 14).

19 En lo que respecta a la práctica del deporte y de la educación física como actividades de interés general, la exención establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva tiene por objeto promover este tipo de actividades, pero no exime de manera general la totalidad de prestaciones de servicios relacionadas con ellas (véase la sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, Rec. p. I-589, apartado 39).

20 El disfrute de la exención fijada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva está sujeto a determinados requisitos, que se desprenden de esta misma disposición.

21 En primer lugar, las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física deben ser realizadas por uno de los organismos contemplados en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva. Así, para que tales prestaciones de servicios puedan quedar exentas en virtud de esta disposición, es indispensable que sea un organismo sin ánimo de lucro quien preste estos servicios. Como resulta de la resolución de remisión, en el litigio principal puede concurrir este requisito.

22 En segundo lugar, las prestaciones de servicios realizadas por dichos organismos pueden quedar exentas, en cuanto operaciones de interés general, a condición de que estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física y sus destinatarios sean personas que practiquen el deporte o la educación física. Por otro lado, del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), primer guión, de la Sexta Directiva se desprende que las prestaciones de servicios contempladas en el apartado 1, letra m), de dicho artículo 13, parte A, sólo pueden quedar exentas si son indispensables para la realización de la operación exenta, a saber, la práctica del deporte o de la educación física.

23 Así, la exención de una operación se determina, en particular, en función de la naturaleza de la prestación de servicios realizada y de la relación de ésta con la práctica del deporte o de la educación física.

24 En este contexto, procede examinar si puede influir en la respuesta que ha de darse a la primera cuestión prejudicial la alegación formulada por los Gobiernos del Reino Unido y helénico, basada en el tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, según la cual sólo las personas físicas pueden practicar un deporte, de modo que sólo cabe declarar exentos los servicios prestados directamente a tales personas.

25 La Comisión de las Comunidades Europeas considera, a este respecto, que dicha disposición debe ser interpretada, no literalmente, sino en función de la prestación de servicios de que se trate, con el fin de garantizar la aplicación efectiva de la exención allí establecida, y que, en consecuencia, es preciso tomar en consideración no sólo el destinatario formal o legal de la prestación, sino también su destinatario concreto o su beneficiario efectivo.

26 A este respecto, si bien es cierto que el concepto de «personas», en sí mismo considerado, es lo bastante amplio como para incluir, no sólo las personas físicas, sino también las asociaciones sin personalidad jurídica o las personas jurídicas, según un uso lingüístico habitual, únicamente las personas físicas practican un deporte, incluso cuando éste se practica en

agrupaciones.

27 Sin embargo, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva no pretende reservar la exención establecida en esta disposición únicamente a determinados tipos de deporte, sino que se refiere a la práctica del deporte en general, lo cual incluye también los deportes que los individuos practican necesariamente en agrupaciones o en el seno de estructuras organizativas y administrativas establecidas por asociaciones sin personalidad jurídica o personas jurídicas, como los clubes deportivos, a condición de que se cumplan los requisitos descritos en los apartados 21 y 22 de la presente sentencia.

28 La práctica del deporte en una estructura de este tipo implica en general, por razones prácticas, de organización y administrativas, que el individuo no organiza personalmente los servicios indispensables para la práctica del deporte, sino que el club deportivo del que es miembro organiza y ofrece estos servicios, como por ejemplo la puesta a disposición del terreno o del árbitro necesarios para la práctica de cualquier deporte de equipo. En tales circunstancias, la prestación del servicio y el establecimiento de relaciones jurídicas tienen lugar, por una parte, entre el club deportivo y el prestador del servicio y, por otra parte, entre el club deportivo y sus miembros.

29 Así pues, si la expresión «prestaciones de servicios [...] facilitadas [...] a las personas que practican el deporte» del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva se interpretase en el sentido de que exige que las prestaciones de servicios sean dispensadas directamente a las personas físicas que practican un deporte en una estructura organizativa establecida por un club deportivo, la exención establecida en esta disposición dependería de la existencia de una relación jurídica entre el prestador del servicio y las personas que practiquen un deporte en dicha estructura. Tal interpretación tendría como consecuencia que un gran número de prestaciones de servicios indispensables para la práctica del deporte quedarían automática e inevitablemente excluidas de esta exención, independientemente de la cuestión de si estas prestaciones están directamente relacionadas con las personas que practican un deporte o con los clubes deportivos y de quién es su beneficiario efectivo. Como alegó la Comisión a justo título, este resultado sería contrario al fin perseguido por la exención establecida por la citada disposición, que es la aplicación efectiva de dicha exención a las prestaciones de servicios suministradas a los individuos que practiquen un deporte.

30 Se desprendería además de esta interpretación que la exención de las operaciones efectuadas por los establecimientos u organismos mencionados en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), no se aplicaría a algunas de las personas que practican un deporte por el mero hecho de practicarlo en una estructura gestionada por un club. Ahora bien, dicha interpretación no sería conforme con el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, que debe respetarse al aplicar las exenciones establecidas en el artículo 13 de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 1998, Fischer, C-283/95, Rec. p. I-3369, apartado 27). En efecto, este principio se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 20). De ello se deduce que dicho principio sería violado si la posibilidad de acogerse a la exención establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva dependiera de la estructura organizativa propia de la actividad deportiva que se practique.

31 Con el fin de garantizar una aplicación efectiva de la exención establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, esta disposición debe interpretarse en el sentido de que las prestaciones de servicios efectuadas en relación con deportes practicados en

agrupaciones o en estructuras organizativas establecidas por clubes deportivos pueden acogerse, en principio, a la exención mencionada en dicha disposición. De ello se deriva que, para apreciar si unas prestaciones de servicios están exentas, la identidad del destinatario formal de la prestación de servicios y la forma jurídica bajo la cual la recibe no tienen relevancia.

32 Sin embargo, con arreglo al artículo 13, parte A, apartados 1, letra m), y 2, letra b), primer guión, de la Sexta Directiva, para acogerse a dicha exención las prestaciones de servicios deben ser efectuadas por un organismo sin ánimo de lucro, estar directamente relacionadas con la práctica del deporte y ser indispensables para su realización, siendo los beneficiarios efectivos de estas prestaciones personas que practiquen un deporte. En cambio, las prestaciones de servicios que no se ajusten a estos criterios, en particular las relacionadas con los clubes deportivos y con su funcionamiento, como por ejemplo la asistencia en materia de marketing y de obtención de patrocinadores, no pueden acogerse a esta exención.

33 En último lugar, es importante señalar que, en virtud del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), segundo guión, de la Sexta Directiva, las prestaciones de servicios quedan excluidas de la exención establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), si 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.

34 En el litigio principal, incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar, tomando en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate a fin de investigar sus elementos característicos (véanse las sentencias de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Rec. p. I-2395, apartado 12, y de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Rec. p. I-493, apartado 26), si las prestaciones de servicios suministradas por England Hockey a los Hockey Clubs están directamente relacionadas con la práctica del deporte y son indispensables para su realización, si los beneficiarios efectivos de estas prestaciones son personas que practican un deporte y si dichas operaciones están esencialmente destinadas o no a procurar a England Hockey unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA.

35 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión planteada que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, al referirse a las personas que practican un deporte, incluye también las prestaciones de servicios a personas jurídicas y a asociaciones sin personalidad jurídica, en la medida en que dichas prestaciones estén directamente relacionadas con la práctica del deporte y sean indispensables para su realización, sean suministradas por organismos sin ánimo de lucro y los beneficiarios efectivos de dichas prestaciones sean personas que practiquen un deporte, circunstancias que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Segunda cuestión

36 En su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si los Estados miembros están autorizados para limitar la exención establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva a las prestaciones de servicios destinadas únicamente a los individuos que practiquen un deporte.

37 Según el Gobierno del Reino Unido, los Estados miembros son libres para limitar el alcance de la exención tomando como referencia las prestaciones de servicios destinadas a los individuos, dado que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva exige únicamente que se eximan «determinadas prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del

deporte».

38 A este respecto, procede hacer constar que el contenido del artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva define con precisión las distintas categorías de actividades que deben quedar exentas del IVA, las que los Estados miembros pueden declarar exentas y las que no, y los requisitos que los Estados miembros pueden imponer a las actividades susceptibles de exención (sentencia de 3 de abril de 2003, Hoffmann, C-144/00, Rec. p. I-2921, apartado 38).

39 Las eventuales limitaciones en la aplicación de las exenciones establecidas en el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva únicamente pueden tener lugar por aplicación del apartado 2 de dicha disposición (véase la sentencia Hoffmann, antes citada, apartado 39). Así, cuando un Estado miembro declara exenta una determinada prestación de servicios directamente relacionada con la práctica del deporte o de la educación física y efectuada por organismos sin ánimo de lucro, dicho Estado no puede someter la exención a requisitos distintos de los previstos en el artículo 13, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva (véase la sentencia de 7 de mayo de 1998, Comisión/España, C-124/96, Rec. p. I-2501, apartado 18). Como esta disposición no establece restricción alguna con respecto a los destinatarios de las prestaciones de servicios en cuestión, los Estados miembros no tienen la facultad de excluir de la exención de que se trata a un determinado grupo de destinatarios de estas prestaciones.

40 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión planteada que la expresión «determinadas prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte», empleada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, no autoriza a los Estados miembros a limitar la exención establecida en esta disposición en lo que respecta a los destinatarios de las prestaciones de servicios de que se trata.

Costas

41 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 13, parte A, apartado 1, letra m), 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, debe interpretarse en el sentido de que, al referirse a las personas que practican un deporte, incluye también las prestaciones de servicios a personas jurídicas y a asociaciones sin personalidad jurídica, en la medida en que dichas prestaciones estén directamente relacionadas con la práctica del deporte y sean indispensables para su realización, sean suministradas por organismos sin ánimo de lucro y los beneficiarios efectivos de dichas prestaciones sean personas que practiquen un deporte, circunstancias que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

2) La expresión «determinadas prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte», empleada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Directiva 77/388, no autoriza a los Estados miembros a limitar la exención establecida en esta disposición en lo que respecta a los destinatarios de las prestaciones de servicios de que se trata.

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.