

61996C0124

Conclusiones del Abogado General La Pergola presentadas el 3 de febrero 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

Conclusiones del abogado general

1 Mediante el presente recurso, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le impone 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 (en lo sucesivo, «Directiva»).
(1) Más concretamente, la Institución demandante considera que el régimen de exenciones previsto en la normativa española para las actividades deportivas desarrolladas en organismos privados vulnera lo dispuesto en la letra m) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de dicha Directiva.

2 Antes de entrar a analizar las críticas formuladas por la Comisión, es preciso recordar brevemente el contexto normativo comunitario y nacional.

El artículo 13 de la Directiva establece que determinadas actividades de interés general estarán exentas del impuesto. En el presente caso nos interesa especialmente la letra m) del apartado 1 del artículo 13, que prevé una exención en favor 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 el deporte o la educación física».

La letra a) del apartado 2 del artículo 13 establece a continuación que:

«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 española en la materia la constituye en la actualidad el artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su versión modificada por el artículo 13 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre. La disposición pertinente de dicha norma es el número 13 del apartado 1 del artículo 20, con el siguiente tenor literal:

«1. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

[...]

13. 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:

a) Entidades de derecho público.

b) Federaciones deportivas.

c) Comité Olímpico Español.

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.» (2)

En resumidas cuentas, pues, por lo que respecta a las prestaciones de servicios relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, el legislador español concede una exención fiscal incondicional a las prestaciones suministradas por entidades de derecho público, federaciones deportivas o Comité Olímpico Español. En cambio, por lo que respecta a las prestaciones suministradas por entidades deportivas privadas de carácter social, la concesión de la exención se halla sometida al requisito de que dichas entidades exijan a sus socios unas cuotas de entrada o periódicas cuyo importe sea inferior al indicado en la citada norma.

3 Considerando que esta última disposición vulneraba la letra m) del apartado 1 del artículo 13 de la Directiva, la Comisión inició contra el Reino de España el procedimiento administrativo previo previsto en el artículo 169 del Tratado. En dicha fase, el Estado miembro demandado impugnó la valoración efectuada por la Institución demandante y alegó que su legislación no infringía en modo alguno lo dispuesto en la mencionada Directiva.

La Comisión interpuso, pues, el presente recurso, solicitando que se declarase el incumplimiento del Estado demandado. Más concretamente, el tenor literal de las pretensiones formuladas por la

Institución demandante es el siguiente:

«1) Declarar 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 Sexta Directiva IVA (77/388/CEE) al disponer que la exención del IVA a 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.

2) Condenar en costas al Reino de España.»

El Reino de España solicita que se desestime la demanda en su contra y se condene en costas a la Institución demandante. El Reino Unido ha intervenido como coadyuvante en el litigio en apoyo de las pretensiones del Estado miembro demandado.

4 La Comisión afirma que la normativa nacional impugnada establece un criterio no previsto en la Directiva, y por lo tanto contrario a la misma, para la concesión de la exención a las entidades privadas de carácter social. Invoca a este respecto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual el apartado 1 del artículo 13 establece una obligación clara, precisa e incondicional para los Estados miembros, la de declarar exentas las actividades que se enumeran en dicha disposición. (3) Según esta tesis, no se puede rodear dicha obligación de condiciones adicionales, no previstas en la Directiva. Además, la disposición nacional controvertida no puede justificarse alegando que la limitación del importe de las cuotas asociativas, que constituye un obstáculo a la concesión de la exención, está comprendida en los «precios homologados por las autoridades públicas» a que se refiere el tercer guión de la letra a) del apartado 2 del artículo 13. En efecto, según la Comisión, en el presente caso el legislador español se ha limitado a establecer una presunción iuris et de iure sobre el carácter no lucrativo de los organismos deportivos: los que cobran cuotas de ingreso inferiores al límite fijado en la normativa analizada se presumen entidades que desarrollan sus actividades sin ánimo de lucro; los demás se consideran en cambio organismos que prestan servicios con ánimo de lucro, y por lo tanto quedan excluidos del beneficio de la exención.

El Gobierno demandado alega, sin embargo, que la aplicación del régimen de exenciones previsto en la Directiva exige necesariamente unas medidas nacionales de desarrollo, para cuya adopción se ha conferido a los Estados miembros una amplia potestad discrecional. Pues bien, en el caso de autos, la normativa impugnada es el resultado del legítimo ejercicio de dicho margen de discrecionalidad, utilizado por el legislador español precisamente para obtener el resultado querido por la Directiva. En efecto, la letra m) del apartado 1 del artículo 13 establece que se concederá una exención fiscal a las prestaciones deportivas facilitadas por organismos sin fin lucrativo; y la norma que excluye de la exención a las entidades que perciben unas cuotas de participación superiores a un importe dado tiene precisamente por objeto determinar si las entidades de que se trata persiguen, o no, un fin lucrativo. Además, siempre según el Gobierno español, el apartado 2 del artículo 13 ofrece a los Estados miembros la posibilidad de subordinar la exención al cumplimiento de determinadas condiciones, entre ellas la de que el organismo que presta el servicio aplique «unos precios homologados por las autoridades públicas». En el presente caso, el establecimiento de un límite máximo al importe de las cuotas asociativas está comprendido, precisamente, en el concepto de precio homologado por las autoridades públicas y resulta por tanto justificado con arreglo a la disposición que se acaba de mencionar. El Estado miembro demandado critica a continuación la postura de la Comisión sobre la necesidad de conceder las exenciones siguiendo un criterio casuístico, y no -como es el caso de la norma impugnada- aplicando una regla general: en efecto, aunque es cierto que el apartado 2 del artículo 13 dispone que dichas exenciones se concederán caso por caso, la interpretación de la Comisión significa que para conceder la exención sería necesario analizar individualmente la situación de cada organismo específico, lo que sería irrealizable en la práctica. Por ello resulta necesario establecer un criterio de carácter general.

5 Comenzaré diciendo que, a mi juicio, procede acoger las críticas formuladas por la Comisión. La Institución demandante ha deducido correctamente que los Estados miembros están obligados a conceder las exenciones contempladas en el apartado 1 del artículo 13. Como declaró el Tribunal de Justicia en otra ocasión, (4) se trata, en realidad, de exenciones obligatorias y los Estados miembros no disponen de margen de discrecionalidad alguno en lo que respecta a su concesión. La discrecionalidad se aplica, en su caso, a la definición de las condiciones destinadas a asegurar, como establece el propio apartado 1 del artículo 13, «la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación», así como a «evitar todo posible fraude, evasión o abuso». En todo caso, dicha discrecionalidad debe ejercitarse de un modo que asegure el resultado querido por la norma, que es el de garantizar al contribuyente que tiene derecho a ello la concesión del beneficio fiscal previsto. Pues bien, la exención pertinente en el caso de autos 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 a las personas que practican el deporte o la educación física» [letra m) del apartado 1 del artículo 13]. (5) Es preciso, pues, que los mencionados servicios disfruten en todo caso de la exención que aquí se establece. Y es precisamente en este punto donde la normativa española no se ajusta a la norma de que se trata. El Gobierno español ha observado en efecto que la normativa nacional litigiosa pretende precisamente asegurar que queden exentos de impuesto los servicios relacionados con la práctica del deporte prestados por organismos que actúen sin ánimo de lucro. Sin embargo, es fácil observar que la normativa nacional impugnada en el presente litigio resulta manifiestamente inapropiada para obtener dicho resultado. En ella se establece que únicamente se concederá la exención a las entidades que exijan unas cuotas asociativas, o bien unas cuotas periódicas (en particular mensuales), inferiores a un importe dado, pero no se modifica dicho importe en función del tipo de actividad deportiva, de las instalaciones necesarias para su ejercicio, de la ubicación de dichas instalaciones o, por último, del número de socios o personas inscritas en la entidad de que se trate. En otras palabras, el criterio elegido por el legislador español no tiene en absoluto en cuenta el conjunto de factores que influyen en el coste del servicio y que contribuyen por tanto, indirectamente, a determinar si la entidad que presta el servicio actúa o no con ánimo de lucro. Quiero decir con esto que la normativa nacional de que se trata olvida que la actividad deportiva

constituye una realidad compleja y diversificada: la práctica de determinados deportes requiere infraestructuras tecnológicas costosas y comporta unos gastos de mantenimiento particularmente elevados, mientras que otros en cambio sólo precisan instalaciones relativamente simples. En el primer caso, la amortización de las estructuras deportivas podrá requerir también cuotas asociativas elevadas, que en cambio resultan innecesarias en el segundo caso. Por tanto, la normativa española no establece un criterio seguro para apreciar si el organismo que presta los servicios de que se trata actúa con ánimo de lucro. En rigor, la aplicación de dicha normativa puede dar lugar en cambio a resultados contrarios a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 13: en efecto, un organismo privado puede exigir cuotas asociativas superiores al límite fijado por la normativa española y perder por tanto el derecho a disfrutar de la exención, a pesar de no desarrollar sus actividades con ánimo de lucro, mientras que otros organismos que perciben sin embargo cuotas inferiores a dicho límite pueden actuar con ánimo de lucro y ver no obstante reconocido su derecho a la exención fiscal. Ello resulta contrario a la finalidad del apartado 1 del artículo 13: en efecto, el interés general que justifica la concesión de la exención sólo se da cuando los servicios relacionados con la práctica del deporte son prestados por «organismos sin fin lucrativo». El legislador nacional debe por tanto dar cumplimiento a dicha disposición garantizando que la finalidad perseguida por la Directiva se vea satisfecha. Y, por las razones que acabo de explicar, no considero que la normativa española establezca un criterio adecuado para garantizar la consecución de dicha finalidad.

6 Tampoco me parece procedente la alegación del Gobierno demandado de que los límites que establece la normativa impugnada para el importe de las cuotas deben considerarse «precios homologados por las autoridades públicas». La consecuencia de dicha tesis es que estarían comprendidos en las condiciones a las que los Estados miembros pueden subordinar la concesión de la exención, con arreglo a lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 13.

A este respecto, puedo incluso aceptar que el límite fijado al importe de la cuota asociativa o periódica se considere un «precio», en el sentido de que constituye la contraprestación de la prestación efectuada por el organismo que presta servicios relacionados con la práctica deportiva. Sin embargo, aunque se decidiera considerarlos «precios homologados por las autoridades públicas», sería preciso de todos modos que estuvieran graduados en función del tipo de actividad deportiva. En efecto, sólo de este modo puede considerarse el «precio» indicio de que la entidad en cuestión presta servicios relacionados con la práctica del deporte en el marco de una actividad desarrollada sin ánimo de lucro, como exige el apartado 1 del artículo 13 para otorgar la exención del impuesto.

En resumen, considero que, desde un punto de vista teórico, el criterio fijado por el legislador español para excluir de la obligación tributaria puede considerarse comprendido en las condiciones que formula la letra a) del apartado 2 del artículo 13. Me parece, sin embargo, que dicho criterio es totalmente inadecuado para alcanzar la finalidad perseguida por la norma.

Por otra parte, no comparto la alegación del Gobierno español de que sería prácticamente imposible aplicar la tesis de la Comisión, dado que ello requeriría establecer precios diferenciados teniendo en cuenta la situación individual de cada operador económico. Ante todo, considero que la propia norma recogida en la letra a) del apartado 2 del artículo 13 impone un método de tipo, por así decir, «casuístico», al establecer precisamente que los Estados miembros «podrán subordinar, caso por caso, la concesión de la exención» a la condición de que el organismo de que se trate aplique precios homologados por las autoridades públicas. Por otra parte, no creo que la solución propuesta por la Comisión implique necesariamente la obligación de examinar los precios aplicados por cada centro deportivo: en realidad, bastaría con que la normativa nacional se atuviera a un criterio más realista y, en vez de fijar un importe único para todos los tipos de actividades deportivas, estableciera un conjunto de precios diferentes, por ejemplo en función del tipo de actividad desarrollada. Por último, como observa la Institución demandante, la supuesta imposibilidad de efectuar controles individuales en la concesión de la exención viene desmentida

por la propia normativa española: en efecto, el artículo 6 del Reglamento del IVA regula el «reconocimiento del carácter social de determinadas entidades o establecimientos» y establece que «las entidades o establecimientos privados de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de dicha condición de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal». (6) Ello demuestra que es perfectamente posible proceder a un control «caso por caso» en la verificación de las condiciones requeridas para poder disfrutar de la exención, tal como exige, por otra parte, el tenor literal del apartado 2 del artículo 13.

7 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, sugiero por tanto al Tribunal de Justicia que estime el recurso presentado por la Comisión y condene en costas al Reino de España.

(1) - DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

(2) - La traducción al italiano es del autor.

(3) - Véase la sentencia de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53).

(4) - Véase la sentencia Becker, antes citada, y en especial los apartados 32, 33 y 34 de los fundamentos de Derecho, en los que el Tribunal de Justicia señaló que: «[...] Antes de nada, hay que señalar a este respecto que las "condiciones" mencionadas no afectan de ninguna manera a la definición del contenido de la exención prevista. Por una parte, las "condiciones" mencionadas tienen la finalidad de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas. Un Estado miembro no puede invocar, frente a un contribuyente que puede demostrar que su situación fiscal está comprendida efectivamente en una de las categorías de exención enunciadas por la Directiva, el hecho de no haber adoptado las disposiciones destinadas, precisamente, a facilitar la aplicación de esa misma exención. Por otra parte, las "condiciones" se refieren a las medidas destinadas a evitar todo posible fraude, evasión fiscal o abuso. Un Estado miembro que no ha tomado las precauciones necesarias a tal efecto no puede invocar su propia omisión para denegar a un contribuyente que se beneficie de una exención a la que éste puede aspirar legítimamente en virtud de la Directiva, tanto más cuanto nada impide a dicho Estado recurrir, a falta de disposiciones específicas en la materia, a cualquier disposición aplicable de su legislación fiscal general destinada a combatir los fraudes.»

(5) - Apenas resulta necesario observar que no procede acoger la tesis del Gobierno español según la cual los Estados miembros pueden determinar libremente qué prestaciones declaran exentas, dado que la letra m) del apartado 1 del artículo 13 se limita a establecer que se eximirán «determinadas prestaciones de servicios». No creo, en efecto, que el legislador comunitario haya querido reconocer una facultad de elección tan amplia a los Estados miembros. El inciso en cuestión (determinadas) corresponde ciertamente a una desafortunada formulación de la norma, pero no reviste el alcance que le atribuye la defensa del Gobierno demandado: lo único que significa es que no deben eximirse todas las prestaciones de servicios, sino exclusivamente aquellas que sean «facilitadas por organismos sin fin lucrativo», como precisa la propia disposición. Por otra parte, habida cuenta de que es esta última la finalidad que justifica la concesión de la exención, sería preciso en todo caso que la norma impugnada -al determinar qué prestaciones quedan exentas- fuera idónea para alcanzar dicho objetivo. Como explicaré más adelante, no sucede así en el presente caso.

(6) - La traducción al italiano es del autor.