

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. GERARD HOGAN

presentadas el 7 de noviembre de 2019(1)

**Asunto C-488/18**

**Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen**

**contra**

**Golfclub Schloss Igling e. V.**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)]

«Petición de decisión prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Exenciones — Artículo 132, apartado 1, letra m) — Prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte — Efecto directo — Alcance del margen de apreciación que asiste a los Estados miembros — Principio de neutralidad fiscal — Principio de igualdad de trato — Concepto de organismos sin fin lucrativo»

1. La petición de decisión prejudicial se refiere a la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra m), 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; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. La presente petición se inserta en un procedimiento entre el Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Oficina Tributaria de Kaufbeuren, delegación de Füssen, Alemania) y Golfclub Schloss Igling e.V. (en lo sucesivo, «Golfclub»), en relación con la negativa por parte de la Oficina Tributaria de eximir del impuesto sobre el valor añadido (IVA) determinados servicios directamente relacionados con la práctica del golf, prestados por Golfclub.

3. La cuestión principal que plantea este asunto es si, a pesar de que el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA se refiere literalmente solo a «determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte», esta disposición puede considerarse suficientemente precisa e incondicional y, por tanto, tener efecto directo.

I. **Derecho de la Unión**

## A. Directiva 2006/112

4. El artículo 132 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

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;

n) determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate[;]»

## B. Derecho alemán

5. Con arreglo al artículo 4, apartado 22, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), en su versión publicada el 21 de febrero de 2005 (BGB1. 2005 I, p. 386), están exentas del impuesto las siguientes operaciones:

«a) las conferencias, cursos y demás actos de carácter científico o educativo organizados por personas jurídicas de Derecho público, facultades de Administración y Economía, universidades populares u organismos de utilidad pública o de asociaciones profesionales, siempre que los ingresos obtenidos se destinen mayoritariamente a cubrir los costes;

b) otros actos culturales y deportivos organizados por las entidades a que se refiere la letra a), siempre que la remuneración consista en una tasa de participación.»

6. Los artículos 51, 52, 55, 58, 59, 60 y 61 de la Abgabenordnung (Ley General Tributaria; en lo sucesivo, «AO») disponían lo siguiente:

«Artículo 51

Disposiciones generales

1. Las siguientes disposiciones se aplicarán en los casos en que la presente Ley conceda beneficios fiscales a entidades por perseguir de forma exclusiva y directa fines de utilidad pública, caritativos o religiosos (fines fiscalmente favorecidos). Por tales entidades se entenderán las sociedades, asociaciones y comunidades de bienes conforme a la definición de la Ley del impuesto sobre sociedades. Las subdivisiones funcionales (departamentos) de las entidades no serán tratadas como sujetos pasivos independientes.

[...]

Artículo 52

Fines de utilidad pública

1. Se considerará que una entidad persigue fines de utilidad pública si ejerce sus actividades de forma altruista en interés general desde el punto de vista material, espiritual o moral. No se considerará que una entidad ejerce sus actividad en interés general si el grupo de beneficiarios se limita, por ejemplo, a los miembros de una familia o a la plantilla de una empresa o si por su

propia definición es inevitablemente reducido, especialmente por sus características geográficas o profesionales. No se considerará que una entidad ejerce sus actividades en interés general solo por transferir sus fondos a una entidad de Derecho público.

2. Dentro de las condiciones establecidas en el punto 1, se considerará que se ejercen interés general las siguientes actividades:

[...]

21) el fomento del deporte (el ajedrez tendrá la consideración de deporte);

[...]

## Artículo 55

### Actividad altruista

1. Una actividad de interés general o fomento se realizará de forma altruista si no atiende principalmente a los propios fines económicos de la entidad (por ejemplo, fines comerciales u otros fines lucrativos), y si se cumplen los siguientes requisitos:

1) Que los fondos de la entidad solo se puedan destinar a los fines definidos en sus estatutos. Los miembros o socios (miembros a los efectos de las presentes disposiciones) no podrán recibir participaciones en beneficios ni ninguna otra asignación procedente de los fondos de la entidad por su condición de miembros. La entidad no podrá utilizar sus fondos para favorecer o apoyar, directa o indirectamente, a partidos políticos.

2) Que, al perder su condición de miembros o al disolverse o liquidarse la entidad, los miembros no reciban sino el reembolso de su participación y el valor de mercado de sus aportaciones en especie.

3) Que la entidad no conceda beneficios a persona alguna mediante gastos ajenos a los fines de la entidad o mediante retribuciones desproporcionadamente elevadas.

4) Que, cuando la entidad se disuelva o liquide o cuando pierda su finalidad original, sus activos que excedan el reembolso de las participaciones de los miembros y el valor de mercado de sus aportaciones en especie solo pueda utilizarse para fines fiscalmente favorecidos (principio de dedicación de los activos). Se considerará cumplido este requisito también si los activos se han de transferir a otra entidad fiscalmente favorecida o a una persona jurídica de Derecho público para fines fiscalmente favorecidos.

5) Que, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 62, en principio la entidad deba utilizar sus fondos sin demora para los fines fiscalmente favorecidos que definan sus estatutos. También se considerará un uso adecuado de los fondos la adquisición o la constitución de activos que sirvan a los fines definidos en los estatutos. Se considerará que los fondos se utilizan sin demora cuando se dedican a los fines fiscalmente favorecidos que se definen en los estatutos dentro de los dos años naturales o ejercicios fiscales siguientes a su obtención.

[...]

## Artículo 58

### Actividades que no afectan al trato fiscal favorable

No se verá afectado el trato fiscal favorable cuando:

[...]

8) una entidad celebre actos sociales de relevancia menor en comparación con sus actividades fiscalmente favorecidas;

9) una asociación deportiva, además de actividades deportivas gratuitas, promueva también actividades deportivas de pago;

[...]

## Artículo 59

### Requisitos de los beneficios fiscales

Se concederá el beneficio fiscal si de los estatutos, del acta fundacional u otro documento constitutivo (estatutos a los efectos de las presentes disposiciones) se deduce la finalidad perseguida por la entidad, que dicha finalidad satisface las exigencias de los artículos 52 a 55 y que la finalidad se persigue de forma exclusiva y directa; la gestión efectiva de la entidad debe ser coherente con tales disposiciones estatutarias.

## Artículo 60

### Requisitos que deberán cumplir los estatutos

1. Los fines definidos en los estatutos y los medios destinados a su consecución deberán definirse de forma lo suficientemente precisa para que de los estatutos se pueda inferir si se cumplen los requisitos del beneficio fiscal. Los estatutos deberán contener las disposiciones mencionadas en el anexo 1.

2. Los estatutos deberán satisfacer estas exigencias, en relación con el impuesto sobre sociedades y con el impuesto de actividades económicas, durante todo el período impositivo y, respecto de los demás impuestos, en el momento en que nazca la deuda tributaria.

## Artículo 61

### Destino estatutario de los activos

1. Se considerará que los activos se destinan en grado suficiente a los fines fiscalmente favorecidos, a efectos del artículo 55, apartado 1, punto 4, si el fin al que se han de destinar en caso de disolución o liquidación de la entidad o en caso de que esta pierda su finalidad original está definido de forma lo suficientemente precisa para que de los estatutos se pueda inferir si se cumplen los requisitos del beneficio fiscal.

2. [suprimido]

3. Si posteriormente se modifica la disposición que define el destino de los activos, de manera que deja de satisfacer los requisitos del artículo 55, apartado 1, punto 4, se considerará que desde el principio no ha cumplido con los requisitos del beneficio fiscal. Se aplicará el artículo 175, apartado 1, primera frase, segundo punto, si bien solo podrán adoptarse, modificarse o anularse las resoluciones tributarias en la medida en que se refieran a impuestos devengados en los diez años naturales anteriores a la modificación de la disposición que define el destino de los activos.»

## II. Antecedentes del litigio

7. Golfclub es una asociación registrada, que en el ejercicio controvertido de 2011 no había sido reconocida como de utilidad pública en el sentido de los artículos 51 y siguientes de la AO. Conforme a sus estatutos, el objeto de la asociación es el desarrollo y el fomento del golf como deporte. A tal fin explota un campo de golf y sus instalaciones anexas, que arrienda a Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (en lo sucesivo, «Golfplatz»). Conforme al artículo 13, apartado 3, de sus estatutos, en caso de disolución voluntaria o forzosa, sus activos serán transferidos a la persona o entidad que determine la junta general.

8. El 25 de enero de 2011, Golfclub adquirió Golfplatz por el precio de 380 000 euros. Para financiar esta compra, Golfclub suscribió préstamos concedidos por sus miembros, a un interés anual del 4 % que reembolsaría a razón del 5 % anual.

9. En ese mismo año, Golfclub obtuvo ingresos por un total de 78 615,02 euros procedentes de las siguientes actividades:

i) el uso del campo de golf;

ii) el alquiler de pelotas de golf;

iii) la contratación de *caddies*;

iv) la venta de palos de golf;

v) la organización y celebración de torneos de golf y otros actos por los cuales Golfclub cobró tasas de participación.

10. La Oficina Tributaria deniega la exención del IVA para estas actividades, alegando que el artículo 4, apartado 22, de la UStG solo exime las tasas de participación y que esta exención ni siquiera sería aplicable a la organización y celebración de torneos de golf, ya que Golfclub no se considera una organización benéfica a efectos de los artículos 51 y siguientes de la AO. Esto es así porque sus estatutos no contienen normas lo suficientemente precisas en cuanto al destino estatutario de sus activos en caso de disolución, y la adquisición de Golfplatz demuestra que no persigue exclusivamente fines sin ánimo de lucro.

11. La resolución de la Oficina Tributaria respecto a Golfclub fue anulada por el Finanzgericht München (Tribunal de lo Tributario, Múnich, Alemania), al considerar que Golfclub es un organismo sin fin lucrativo en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA y que esta disposición, que tiene efecto directo, exige a los Estados miembros eximir todas las actividades directamente relacionadas con la práctica del deporte, facilitadas por organizaciones sin fin lucrativo.

## III. Hechos y peticiones de decisión prejudicial

12. La Oficina Tributaria recurrió la sentencia del Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) ante el órgano jurisdiccional remitente. Este considera que la resolución del litigio depende, por un lado, de si el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA tiene efecto directo y, por tanto, las organizaciones sin fin lucrativo pueden invocar directamente dicha disposición en caso de transposición incorrecta de la citada Directiva. Por otro lado, la controversia gira en torno al concepto de «organizaciones sin fin lucrativo» que utiliza la misma disposición.

13. En cuanto a la primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional expone sus dudas acerca del efecto directo del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA, ya que, en su sentencia de 15 de febrero de 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), apartados 23 y 24, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), 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 (en lo sucesivo «Sexta Directiva») no tenía efecto directo. Para llegar a esta conclusión, el Tribunal de Justicia atendió, en particular, al hecho de que aquella disposición, al igual que el artículo 132, apartado 1, letra m), hacía referencia a «determinadas prestaciones de servicios», con lo que concedía a los Estados miembros la discrecionalidad para decidir qué actividades quedaban exentas. Esto llevó al Tribunal de Justicia a la conclusión de que la disposición no cumplía las condiciones necesarias para tener efecto directo ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

14. En cuanto a la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional desea saber si el concepto de «organismo sin fin lucrativo» utilizado en el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA debe considerarse un concepto autónomo del Derecho de la Unión y, si es así, si se debe interpretar en el sentido de que, para que una organización sea calificada de esta forma, requiere que sus estatutos dispongan que, en caso de transmitir sus activos a otra organización, esta última también deba perseguir fines no lucrativos.

15. En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) El artículo 132, apartado 1, letra m), de la [Directiva del IVA], con arreglo al 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 a las personas que practican el deporte o la educación física”, ¿tiene efecto directo, de modo que, a falta de transposición, los organismos sin fin lucrativo podrán invocar directamente dicha disposición?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿el “organismo sin fin lucrativo” en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de la [Directiva del IVA] es:

- un concepto que se ha de interpretar de forma autónoma en el Derecho de la Unión, o
- tienen los Estados miembros la facultad de supeditar la existencia de un organismo de este tipo a condiciones como las del artículo 52, en relación con el artículo 55, de la *Abgabenordnung* (Ley general tributaria) (o de los artículos 51 y siguientes de la *Abgabenordnung* en su conjunto)?

3) Si se trata de un concepto que ha de interpretarse de forma autónoma en el Derecho de la Unión: ¿debe un organismo sin fin lucrativo en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de la [Directiva del IVA] haber dispuesto normas para el caso de su disolución, conforme a las cuales

deberá transmitir el patrimonio del que en ese momento disponga a otros organismos sin fin lucrativo dirigidos a fomentar la práctica del deporte o de la educación física?»

#### **IV. Apreciación**

16. A propuesta del Tribunal de Justicia, limitaré mis conclusiones al examen de la primera cuestión prejudicial.

17. Con su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA tiene efecto directo y, por tanto, puede ser invocada por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

18. Como observación preliminar procede señalar que una disposición puede ser invocada por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales frente a un Estado miembro, entre otros casos, cuando este último no haya adaptado el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, o cuando haya hecho una transposición incorrecta de esta, siempre que dicha disposición sea de contenido incondicional y suficientemente precisa. (2)

19. Una disposición del Derecho de la Unión se considera incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros. (3) Para que se considere suficientemente precisa, una disposición debe establecer una obligación en términos inequívocos e incondicionales. (4)

20. En el caso del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA, la jurisprudencia disponible ya ofrece orientaciones que ayudan a responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

#### **A. Análisis a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia**

21. La jurisprudencia temprana del Tribunal de Justicia sobre el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA, como por ejemplo las sentencias de 16 de octubre de 2008, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571); de 21 de febrero de 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), y de 19 de diciembre de 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861), a primera vista puede dar la impresión de que se exige a los Estados miembros que eximan del impuesto todos los servicios directamente relacionados con la práctica del deporte, prestados por organismos sin fin lucrativo. Sin embargo, entiendo que, tras un análisis más detenido de dichas sentencias, se comprueba que en realidad no es así.

22. En su sentencia de 16 de octubre de 2008, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), apartado 27, el Tribunal de Justicia declaró que «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». En dicho asunto, la cuestión principal era si las cuotas de afiliación pagadas por los clubs de hockey a England Hockey a cambio de los servicios prestados por esta organización estaban sujetos al IVA.

23. En su respuesta a la primera cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia declaró, en primer lugar, que la prestación de los servicios contemplados en el que es hoy el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA comprende los servicios prestados, desde un punto de vista formal, no solo a personas físicas sino también a sociedades y asociaciones sin personalidad jurídica, siempre que, en particular, los beneficiarios reales de los servicios sean personas que

practiquen un deporte. De lo contrario, «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 conclusión iría en contra de la finalidad misma de la exención.

24. A continuación, el Tribunal de Justicia se ocupó de la segunda cuestión prejudicial, a saber, si los Estados miembros estaban facultados para limitar la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA, a las prestaciones de servicios destinadas únicamente a los particulares que practiquen un deporte. En el apartado 39 declaró que la Directiva no permitía a los Estados miembros «excluir de la exención de que se trata a un determinado grupo de destinatarios de estas prestaciones», pues no se les había concedido tal facultad discrecional.

25. De forma similar, en su sentencia de 21 de febrero de 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 21, que el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA, «no pretende reservar la exención establecida únicamente a determinados tipos de deporte». Así pues, en el apartado 25 de la sentencia el Tribunal de Justicia resolvió que «las actividades deportivas no organizadas, no sistemáticas y que no tienen por objeto la participación en competiciones deportivas *pueden* tener la consideración de práctica del deporte a efectos de lo establecido en dicho precepto». (5) En cualquier caso, la propia expresión permisiva («pueden») utilizada por el Tribunal de Justicia en dicho apartado sugiere que el Estado miembro goza de un margen de apreciación al respecto. Si se hubiese considerado que la disposición en cuestión era incondicional, es de suponer que el Tribunal de Justicia habría dicho lo mismo utilizando términos imperativos, como «deben».

26. Haciendo aquí un receso, se ha de admitir que en esos dos asuntos el Tribunal de Justicia parece haber partido tácitamente de la premisa de que el artículo 132, apartado 1, letra m), tenía en sí mismo efecto directo. No obstante, es preciso recordar que la cuestión del efecto directo no le había sido sometida expresamente al Tribunal de Justicia, de modo que en ninguno de los dos asuntos estaba obligado a considerar este aspecto.

27. Por lo tanto, dado que las cuestiones planteadas en los asuntos Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571) y Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) no versaban expresamente sobre la existencia de una determinada facultad de apreciación de los Estados miembros con el fin de decidir qué servicios quedaban exentos, ni sobre el carácter incondicional del artículo 132, apartado 1, letra m), considero que no se puede extraer de dichas sentencias ninguna conclusión por lo que respecta a la presente controversia sobre el efecto directo de dicha disposición. Por mi parte, entiendo que las citadas resoluciones deben interpretarse en el sentido de que no excluyen de antemano determinadas actividades deportivas del ámbito de aplicación de la disposición solo porque no cumplen el criterio concreto del que se trataba en cada uno de esos asuntos.

28. En su sentencia de 19 de diciembre de 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861), apartado 32, en respuesta a las cinco primeras cuestiones prejudiciales, el Tribunal de Justicia declaró que «el artículo 134, letra b), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no excluye del beneficio de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, la prestación de servicios consistente en que un organismo sin ánimo de lucro, que gestiona un campo de golf y propone un régimen de afiliación, conceda el derecho de utilizar dicho campo de golf a los visitantes que no son miembros de dicho organismo». No obstante, la disposición de la que se trataba en el asunto The Bridport and West Dorset Golf Club *no* era el artículo 132, apartado 1, letra m), sino el artículo 134, letra b), de la Directiva del IVA. (6) Puesto que el artículo 134, letra b), limita la posibilidad de que los Estados miembros declaren exentos en virtud del artículo 132, apartado 1, letra m),

determinadas prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, el Tribunal de Justicia basó su razonamiento, implícita pero necesariamente, en la premisa de que se cumplían los requisitos para la aplicación de dicha disposición.

29. Sin embargo, en este caso tampoco se puede decir que el Tribunal de Justicia se ocupase realmente de la cuestión, muy distinta, de si el propio artículo 132, apartado 1, letra m), tiene efecto directo. Por lo tanto, tampoco de dicha sentencia se puede extraer ninguna conclusión, al menos por lo que atañe a la cuestión esencial que aquí se plantea.

30. En cualquier caso, este análisis casuístico de la jurisprudencia temprana apenas tiene relevancia hoy en día, ya que más recientemente, en al menos dos sentencias, de 13 de julio de 2017, *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544), y de 15 de febrero de 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), el Tribunal de Justicia ha adoptado una postura de la cual se infiere claramente que el artículo 132, apartado 1, letra m), concede a los Estados miembros discrecionalidad en cuanto al alcance de su facultad de eximir ciertos servicios directamente relacionados con la práctica del deporte. La sola existencia de tal discrecionalidad implica que las disposiciones del artículo 132, apartado 1, letra m), no se pueden considerar de carácter incondicional. Así pues, dado que la incondicionalidad es un requisito necesario para la aplicación de la doctrina del efecto directo, se concluye que el artículo 132, apartado 1, letra m), no puede tener efecto directo. Esta conclusión queda patente al analizar las dos sentencias citadas.

31. Primero, en su sentencia de 15 de febrero de 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva —que posteriormente fue sustituido por la idéntica disposición del artículo 132, apartado 1, letra n), de la Directiva del IVA— «debe interpretarse en el sentido de que dicha disposición no tiene efecto directo, de manera que, si no ha sido transpuesta al Derecho interno, no puede ser directamente invocada por una entidad de Derecho público, o por otro organismo cultural».

32. El Tribunal de Justicia observó, en particular, que la expresión «determinadas prestaciones de servicios culturales» utilizada por dicha disposición «no exige que todas las prestaciones de servicios culturales queden exentas, de manera que los Estados miembros pueden eximir “determinadas” prestaciones, al mismo tiempo que someten otras al IVA». (7) El Tribunal de Justicia adoptó esta postura, en primer lugar, porque «tal interpretación no corresponde al sentido que suele darse al término “determinadas” utilizado en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva y [...] priva de toda eficacia a la utilización de ese término en dicha disposición». (8) En segundo lugar, porque, en cuanto al artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva, el legislador de la Unión había rechazado expresamente la propuesta inicial de la Comisión de especificar, de manera armonizada, los servicios exentos. (9) En tercer lugar, la decisión del legislador de la Unión de dejar a los Estados miembros un margen de apreciación para determinar qué servicios quedan exentos puede explicarse por la gran variedad de tradiciones culturales y patrimonios regionales en el seno de la Unión y, a veces, dentro de un mismo Estado miembro. (10)

33. No obstante, lo fundamental es que el Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que la discrecionalidad para eximir «determinadas» prestaciones de servicios culturales significaba que dicha disposición no cumplía los requisitos para la aplicación de la doctrina del efecto directo. (11)

34. Segundo, en su sentencia de 13 de julio de 2017, *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544), apartado 19, el Tribunal de Justicia rechazó el argumento de que gozaba de efecto directo la obligación dirigida a los Estados miembros de aplicar el artículo 132, apartado 1,

letra m), de la Directiva del IVA a todas las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte, ya que tal exigencia «sería [...] contraria al tenor de dicho artículo 132, apartado 1, letra m), [...], que tiene por objeto “determinadas” prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física».

35. Todas estas consideraciones son perfectamente válidas en el caso del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA, pues esta disposición también se refiere a la facultad de eximir «determinadas» prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física. La discrecionalidad que se otorga a los Estados miembros es incompatible con el requisito de incondicionalidad, necesario para la aplicación de la doctrina del efecto directo. Por lo tanto, considero que, en vista del razonamiento defendido por el Tribunal de Justicia tanto en el asunto *British Film Institute* como en el asunto *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544), no se puede afirmar que el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA sea lo suficientemente preciso e incondicional como para tener efecto directo.

## B. Análisis a la luz de los métodos de interpretación comúnmente aceptados

36. El análisis que hago del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA aplicando los métodos de interpretación admitidos por el Tribunal de Justicia, que se basan en el tenor literal, en el contexto y en el objetivo de la disposición, también lleva a la misma conclusión.

### 1. El tenor del artículo 132, apartado 1, letra m)

37. El artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA establece que los Estados miembros eximirán del IVA «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».

38. Dado que esta redacción de la disposición establece que los Estados miembros eximirán *determinadas* prestaciones de servicios (y no, téngase en cuenta, *todas* las prestaciones de servicios) directamente relacionadas con la práctica del deporte, es evidente que los Estados miembros gozan de cierta discrecionalidad en este aspecto. En efecto, pueden determinar cuáles de las prestaciones de servicios relacionadas con la práctica del deporte o con la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo, son las que desean eximir.

39. Sin embargo, en sus observaciones escritas el Gobierno de los Países Bajos alega que el término «determinadas» no debe entenderse en el sentido de «algunas, pero no todas», sino en el de recalcar que esta exención solo se aplica a las prestaciones de servicios relacionadas directamente con la práctica del deporte y facilitadas por organismos sin fin lucrativo.

40. No puedo compartir este argumento. Es preciso señalar que, habida cuenta de que los términos utilizados para concretar las exenciones del artículo 132 de la Directiva del IVA constituyen excepciones al principio general de percepción del IVA por todas las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo, dichos términos deben interpretarse en sentido estricto.

41. Es evidente que esta regla de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir la exención hayan de interpretarse de tal manera que esta quede privada de efectos. (12) Pero sí implica que, cuando la redacción de una exención sea clara [como sucede con la del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA], debe prevalecer la interpretación literal.

42. Para que prospere la argumentación del Gobierno neerlandés, en el presente asunto

sería necesario, en mi opinión, que el final de la frase se hubiese estructurado de forma diferente y, en particular, que la expresión «facilitados por organismos sin fin lucrativo» se hubiese mencionado por separado. Si el legislador de la Unión hubiese querido que esta disposición se entendiese como propone el Gobierno de los Países Bajos, podría haberla redactado, por ejemplo, del siguiente modo: se eximirán «determinadas prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física, *concretamente* las facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física». (13)

43. En consecuencia, habida cuenta de la norma interpretativa recién mencionada, no puede prosperar la argumentación del Gobierno de los Países Bajos.

44. También es justo observar que, tal como reiteradamente ha declarado el Tribunal de Justicia, las disposiciones del Derecho de la Unión se deben interpretar no solo atendiendo a sus términos, sino también a su contexto y sus objetivos. (14) Pero cualquier análisis de estos objetivos del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA lleva a la misma conclusión.

## 2. **Los objetivos del artículo 132, apartado 1, letra m)**

45. Es cierto que los considerandos de la Directiva del IVA resultan de poca ayuda en cuanto a los objetivos perseguidos por el artículo 132, apartado 1, letra m). (15) No obstante, dado que esta disposición exime ciertas prestaciones de servicios relacionadas con el deporte, se puede presumir que con ella se pretende fomentar la actividad deportiva entre el público general, en particular por su contribución a los objetivos de salud pública. (16)

46. No obstante, dicho objetivo no implica que el legislador de la Unión tuviese la intención de eximir *todas* las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte, facilitadas por organismos sin fin lucrativo. Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que el concepto de «deporte» designa una actividad caracterizada «por un componente físico que no sea insignificante». (17) Sin embargo, no todas las actividades físicas contribuyen en igual grado al objetivo de interés público general de mantener el buen estado físico de la población. De igual manera, no todas las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física sirven a este objetivo. Por lo tanto, en atención al mencionado objetivo, el legislador de la Unión puede haber considerado perfectamente, conforme al principio de subsidiariedad consagrado en el artículo 5 TUE, apartado 1, que los Estados miembros son los que mejor capacitados están para decidir qué prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte deben quedar exentas en virtud de su propia legislación de transposición.

47. Son varias las consideraciones que han podido llevar al legislador de la Unión a esta conclusión.

48. Por un lado, al igual que sucede con las prestaciones de servicios culturales, entre los Estados miembros existe una gran diversidad tanto en la práctica como en las preferencias deportivas. Por ejemplo, hay quienes consideran que la lidia es una de las grandes glorias de España, pero este deporte, a lo sumo, se tolera en algunos Estados miembros (18) y se ve con desagrado en otros. La lucha y los deportes de contacto también suscitan problemas en cuanto a la seguridad y el bienestar físico de quienes los practican. Y lo mismo cabe decir de determinados deportes extremos. Asimismo, de otros deportes se puede afirmar que suscitan dudas en relación con el bienestar animal, y sobre esto puede haber diversas posturas en los distintos Estados miembros. Otro aspecto relevante es que, mientras algunos deportes están profundamente arraigados en la vida cultural y deportiva de ciertos Estados miembros (por ejemplo, la lidia en España, la petanca en Francia, el críquet en el Reino Unido y el fútbol gaélico y el *hurling* en Irlanda), son desconocidos para el gran público y apenas se juegan en la Unión Europea, salvo en

el Estado miembro de que se trate.

49. Todo ello significa que los Estados miembros pueden tener puntos de vista muy diferentes en cuanto a la utilidad de estos deportes y a la medida en que se ha de fomentar o favorecer económicamente la participación del público en determinadas modalidades deportivas.

50. En segundo lugar, en relación con un tipo de deporte concreto, la cuestión de si se han de eximir determinadas prestaciones de servicios directamente relacionadas con dicho deporte puede ser harto compleja. Por ejemplo, la navegación se puede considerar un deporte en un contexto competitivo, pero si se practica en otras circunstancias puede verse simplemente como una actividad de ocio o incluso como un medio de transporte. De igual manera, aunque los paseos guiados en pony o a caballo son actividades hípicas (como se organizan a veces con los niños en vacaciones), esto puede no ser suficiente para que estos servicios se consideren relacionados con la práctica del deporte, como requiere el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA. En algunas circunstancias y con ciertas condiciones, simplemente puede tratarse de una actividad de ocio, y no de un deporte en sí.

51. En tercer lugar, la exención del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA puede tener grandes repercusiones económicas en los servicios deportivos de cada mercado nacional, pues solo tienen acceso a ellas los organismos sin fin lucrativo. (19) En consecuencia, al otorgar cierta discrecionalidad a los Estados miembros para decidir qué prestaciones de servicios desean eximir, el legislador de la Unión pudo considerar que los Estados miembros están en mejores condiciones de decidir el impacto que estas exenciones tendrían en la competencia local.

52. Por lo tanto, si el legislador de la Unión pudo considerar oportuno confiar en el juicio de los Estados miembros a este respecto, esto explicaría también por qué la citada disposición no les impuso una obligación incondicional de eximir todas las actividades deportivas.

### **3. *El contexto del artículo 132, apartado 1, letra m)***

53. El contexto en que se inserta el artículo 132, apartado 1, letra m), también deja poco lugar a la duda en cuanto a la interpretación que debe darse a dicha disposición. La mayor parte de las exenciones específicas que recoge el artículo 132 se aplican no solo respecto a determinadas actividades, sino, a diferencia de las exenciones del artículo 135, a actividades desarrolladas por determinados tipos de proveedores. (20) Por lo tanto, si el artículo 132, apartado 1, letra m), tuviese el significado que le atribuye el Gobierno de los Países Bajos, el legislador de la Unión habría utilizado el término «determinadas» en cada una de esas exenciones. Sin embargo, solo lo ha hecho en dos de ellas: la del artículo 132, apartado 1, letra n), relativa a las prestaciones de servicios culturales, y la del artículo 132, apartado 1, letra m).

54. En consecuencia, tanto el tenor literal como el contexto en que se adoptó el artículo 132, apartado 1, letra m), demuestran que esta disposición se debe interpretar en el sentido de que concede a los Estados miembros una cierta discrecionalidad para determinar, entre las prestaciones de servicios relacionadas con la práctica del deporte o la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo, cuáles desean eximir.

### **C. *Impacto del principio de igualdad de trato en la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra m)***

55. Tampoco se opone a la existencia de una cierta discrecionalidad a favor de los Estados miembros el principio de igualdad de trato, que en ocasiones, en materia del IVA, se designa como principio de neutralidad fiscal. (21)

56. El principio de igualdad de trato exige que situaciones comparables no se traten de forma diferente y que situaciones diferentes no se traten de la misma forma, a menos que dicho trato se justifique objetivamente. (22)

57. Conforme a reiterada jurisprudencia, el carácter comparable de las distintas situaciones, que es necesario para que una diferencia de trato se incluya en el ámbito de aplicación del principio de igualdad de trato, debe apreciarse a la luz del objeto y finalidad de las disposiciones de que se trate, y atendiendo a los principios y objetivos del ámbito al que estas pertenecen. (23) Asimismo, al aplicar el principio de igualdad de trato debe tenerse en cuenta el alcance de las competencias de que goza la persona en cuestión. (24)

58. En consecuencia, cuando una disposición del Derecho de la Unión concede cierta discrecionalidad a los Estados miembros para concretar las condiciones de su aplicación, solo si el objetivo perseguido por dicha disposición exige que determinados bienes o servicios sean tratados por igual puede el principio de igualdad de trato restringir la discrecionalidad que poseen los Estados miembros. (25) Si no es así, no cabe invocar el principio de igualdad de trato para alegar que dicha disposición debe interpretarse, en contra de su tenor literal, en el sentido de que no otorga discrecionalidad alguna a los Estados miembros. Lo contrario significaría que toda armonización llevada a cabo por algún acto de Derecho de la Unión sería siempre una armonización completa.

59. Dado que el objetivo perseguido por el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA no exige que reciban la misma consideración todos los servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física, el principio de igualdad de trato no requiere que todos ellos sean tratados por igual. Solo si un Estado miembro ha ejercido la facultad de apreciación que le concede la Directiva cabe alegar que, habida cuenta de los objetivos perseguidos por el Estado en el ejercicio de dicha facultad, la manera en que la ejerció es contraria al principio de igualdad de trato. (26)

60. Por lo tanto, en el procedimiento principal le corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, habida cuenta de los objetivos perseguidos por el legislador alemán cuando ejerció la facultad de apreciación que le confiere el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA, respetó el principio de igualdad de trato al no eximir las actividades controvertidas en el procedimiento principal.

#### **D. Invocación excepcional del artículo 132, apartado 1, letra m)**

61. Según se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una disposición concede una cierta discrecionalidad a los Estados miembros, no obstante, en algunas circunstancias especiales los particulares pueden invocar dicha disposición a fin de hacer valer su efecto directo. (27) Sin embargo, solo podrán hacerlo si el Estado miembro de que se trate se ha excedido en su discrecionalidad (28) o si ha renunciado expresamente a toda intención de ejercerla. (29)

62. En el caso del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112 se excedería la facultad de apreciación, por ejemplo, si el Estado miembro denegase la exención de una prestación de servicios por una razón ilícita; por ejemplo, cuando la prestación del servicio no la facilitan organismos sin fin lucrativo a personas que practiquen el deporte o la educación física, o cuando los destinatarios del servicio no son miembros de un organismo sin fin lucrativo, (30) o cuando el prestador del servicio, pese a ser un organismo sin fin lucrativo, no es una entidad de Derecho público, (31) o cuando se presta el servicio a una persona jurídica y no a una persona física, (32) o, como ya he expuesto, si, a la luz de los objetivos de la normativa nacional que hace

uso de dicha facultas de apreciación, la razón es contraria al principio de igualdad de trato.

63. En el presente asunto, las autoridades tributarias han denegado la exención de las prestaciones de servicios controvertidas (salvo la organización de torneos de golf) porque no son las que Alemania ha decidido eximir. Esta razón en particular no se puede decir que, de por sí, exceda el margen de apreciación que concede el artículo 132, apartado 1, letra m), a los Estados miembros, pues, como ya he tratado de explicar, estos en principio están facultados para decidir qué prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física desean eximir. Por lo tanto, Golfclub no puede invocar directamente dicha disposición, a no ser que, como ya he expuesto, habida cuenta de los objetivos perseguidos por la República Federal de Alemania al ejercer su discrecionalidad, se considere que dichos servicios han de equipararse a los servicios deportivos que sí han sido eximidos por el Derecho alemán. Ahora bien, esa es una cuestión que corresponde resolver en última instancia al órgano jurisdiccional nacional.

64. En este punto, solo quisiera observar que esta cuestión particular no ha sido directamente alegada ante el Tribunal de Justicia, y que este tampoco posee suficiente información como para poder ofrecer al órgano jurisdiccional remitente una orientación útil sobre este aspecto.

65. Por lo tanto, propongo responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no tiene efecto directo, de manera que dicha disposición no puede ser invocada directamente por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales, a no ser que el Estado miembro de que se trate se haya excedido en el margen de apreciación que le concede dicha disposición de la Directiva. (33)

## V. Conclusión

66. Habida cuenta de las consideraciones que anteceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania) de la siguiente manera:

El artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que exige «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», debe interpretarse en el sentido de que no tiene efecto directo, de manera que dicha disposición no puede ser invocada directamente por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales, a no ser que el Estado miembro de que se trate se haya excedido en el margen de apreciación que le concede dicha disposición de la Directiva.

1 Lengua original: inglés.

2 Véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de enero de 2012, Domínguez (C?282/10, EU:C:2012:33), apartado 33; de 12 de diciembre de 2013, Portgás (C?425/12, EU:C:2013:829), apartado 18; de 15 de enero de 2014, Association de médiation sociale (C?176/12, EU:C:2014:2), apartado 31; de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328), apartado 31, y de 7 de julio de 2016, Ambisig (C?46/15, EU:C:2016:530), apartado 16.

3 Véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328), apartado 32; de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C?108/14 y C?109/14, EU:C:2015:496), apartado 49, y de 13 de febrero de 2019, Human Operator (C?434/17, EU:C:2019:112), apartado 38.

4 Sentencias de 26 de febrero de 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84), apartado 46, y de 26 de octubre de 2006, Pohl-Boskamp (C?317/05, EU:C:2006:684), apartado 41.

5 El subrayado es mío.

6 Sucede lo mismo con la sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22), apartado 36, cuyo objeto era la interpretación del artículo 13, parte B), letra b) y parte C) de la Sexta Directiva y no el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de dicha Directiva.

7 Apartado 23 de la sentencia de 15 de febrero de 2017, British Film Institute (C?592/15, EU:C:2017:117).

8 Apartado 16 de dicha sentencia.

9 Apartados 19 a 21 de dicha sentencia.

10 Apartado 22.

11 Apartados 23 y 24.

12 Véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe (C?284/03, EU:C:2004:730), apartado 17, y de 21 de febrero de 2013, Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95), apartado 19.

13 Además, los trabajos preparatorios demuestran que el uso del término «determinadas» es el resultado de la expresa intención del legislador de conceder a los Estados miembros una cierta discrecionalidad. En efecto, en su propuesta de la Sexta Directiva, la Comisión inicialmente sugirió que los Estados miembros eximiesen «las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes accesorias a estas, facilitadas por organismos deportivos o de ejercicio físico sin fin lucrativo a sus miembros; esta exención solo se aplicará a las operaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte y las actividades de ejercicio físico de aficionados». Sin embargo, esta propuesta fue expresamente rechazada por el Consejo, que la sustituyó por el texto correspondiente a la actual redacción del artículo 132, apartado 1, letra m). Más tarde, cuando el 5 de diciembre de 1984 la Comisión propuso al Consejo suprimir el término «determinadas», el Consejo volvió a rechazarlo y dejó esta disposición tal como había quedado en la versión original de 17 de mayo de 1977.

14 Véase, por ejemplo, la sentencia de 10 de julio de 2019, Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände (C?649/17, EU:C:2019:576), apartado [47].

15 Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «el principio de la seguridad y transparencia jurídica exige que la interpretación que el Tribunal de Justicia haya de dar se remita al tenor literal y a los objetivos aparentes de los textos pertinentes». Véase la sentencia de 5 de mayo de 1988, Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei (C-91/87, EU:C:1988:235), apartado 8.

16 Véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2013, Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95), apartado 23; de 19 de diciembre de 2013, The Bridport and West Dorset Golf

Club (C?495/12, EU:C:2013:861), apartado 20, y de 26 de octubre de 2017, The English Bridge Union (C?90/16, EU:C:2017:814), apartado 23. En particular, en su sentencia Žamberk el Tribunal de Justicia rechazó el argumento según el cual la exención no es aplicable a las «actividades deportivas no organizadas y no sistemáticas», como la (allí controvertida) natación ocasional en un complejo de piscinas.

17 Véase la sentencia de 26 de octubre de 2017, The English Bridge Union (C?90/16, EU:C:2017:814), apartado 22.

18 Por ejemplo, con arreglo al Derecho francés la lidia solo está permitida en las regiones donde exista una tradición local ininterrumpida. Véase el artículo 521-1, del Código Penal francés.

19 Si el falseamiento de la competencia es inherente a la concesión de ciertas exenciones por el artículo 132 de la Directiva del IVA (sentencia de 19 de diciembre de 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club, C?495/12, EU:C:2013:861, apartado 37), esto no significa que el legislador de la Unión pretendiese de alguna manera evitar que los Estados miembros determinasen el alcance de dichas distorsiones cuando les concedió la discrecionalidad prevista en el artículo 132, apartado 1, letra m).

20 Véase la sentencia de 14 de diciembre de 2006, VDP Dental Laboratory (C?401/05, EU:C:2006:792), apartado 28.

21 El uso, en este contexto, de la expresión «principio de neutralidad fiscal» resulta engañoso, pues se puede confundir fácilmente con el mecanismo de deducción establecido en la Sexta Directiva para liberar al empresario del peso del IVA devengado o pagado por sus actividades económicas, sujetas en sí mismas al IVA. Sin embargo, la jurisprudencia a este respecto no siempre ha sido coherente. Además, tal como ya recalqué en mis conclusiones presentadas en el asunto Grup Servicii Petroliere (C?291/18, EU:C:2019:302), según ciertas sentencias el principio de neutralidad es la «traducción» del principio de igualdad de trato en materia de IVA (auto de 18 de noviembre de 2014, MDDP, C?319/12, EU:C:2014:2395, apartado 38). Otros lo consideran una expresión particular del principio de igualdad de trato (sentencia de 7 de marzo de 2013, Efir (C?19/12, no publicada, EU:C:2013:148), apartado 35, que no coincide con este último (sentencia de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia, C?480/10, EU:C:2013:263, apartado 18). No obstante, en su posterior sentencia de 7 de marzo de 2017, RPO (C?390/15, EU:C:2017:174), la Gran Sala ha optado por una postura más rigurosa y ha considerado que, en su segunda acepción, el concepto de neutralidad fiscal equivale al de igualdad de trato, pero, para las medidas tributarias, es preciso reconocer al legislador de la Unión un amplio margen de apreciación.

22 Véase, por ejemplo, la sentencia de 7 de marzo de 2017, RPO (C?390/15, EU:C:2017:174), apartado 41.

23 Sentencia de 16 de diciembre de 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine y otros (C?127/07, EU:C:2008:728), apartado 26. En consecuencia, para que entre en juego el principio de igualdad de trato no basta con que los bienes o servicios compitan entre sí. También deben ser similares a la luz del objeto de las disposiciones de que se trata y de la finalidad que persiguen, teniendo en cuenta a tal efecto los principios y objetivos del ámbito en cuestión. Véase la sentencia de 7 de marzo de 2017, RPO (C?390/15, EU:C:2017:174), apartado 41, basada en la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Rank Group (C?259/10 y C?260/10, EU:C:2011:719), apartado 36. Por lo tanto, en el Derecho de la Unión, aplicar el principio de igualdad de trato es lo mismo que efectuar un test de coherencia.

24 Véase, por analogía, en cuanto a la existencia de una ventaja selectiva en materia de ayudas de Estado, la sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED (C?236/16, EU:C:2018:291),

apartado 29.

25 En otras palabras, el principio de igualdad de trato no determina la existencia de una facultad de apreciación a favor de los Estados miembros, sino que limita la forma en que se ha de ejercer esta facultad.

26 Véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis (C-453/02 y C-462/02, EU:C:2005:92), apartado 37, y de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartado 50.

27 Sentencia de 28 de junio de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391), apartado 61.

28 Véase, en este sentido, la sentencia de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingotlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759), apartado 38.

29 Véase, a este respecto, la sentencia de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis (C-453/02 y C-462/02, EU:C:2005:92), apartado 35.

30 Véase la sentencia de 19 de diciembre de 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861), apartados 32 y 39.

31 Véase, en este sentido, la sentencia de 13 de julio de 2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544), apartado 33.

32 Véase la sentencia de 16 de octubre de 2008, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), apartado 35.

33 El artículo 132, apartado 1, letra m), aunque deja a los Estados miembros la tarea de concretar qué prestaciones de servicios quedan exentas, limita su discrecionalidad al exigir que las prestaciones de servicios exentas sean facilitadas por organismos sin fin lucrativo. Por lo tanto, sugiero al Tribunal de Justicia que se pronuncie en cuanto a si un Estado miembro *puede o debe* negarse a eximir una prestación de servicios si es facilitada por un organismo sin fin lucrativo cuyos estatutos no excluyan la posibilidad de que, en caso de disolución, sus beneficios sean transferidos a sus miembros o a una entidad con ánimo de lucro.