

## **INCUMPLIMIENTO POR ESPAÑA DE LA SEXTA DIRECTIVA, AL EXIMIR POR IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO A LOS DEPORTISTAS**

7070—TJCE 6.<sup>a</sup> S 7 May. 1998.—Asunto: C-124/96:  
Comisión/España.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.—Incumplimiento de la Sexta Directiva.—Exención de determinadas prestaciones relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física.—Restricciones injustificadas.

Una limitación de la exención de las prestaciones de servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física a las entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social que exijan cuotas de entrada o periódicas inferiores o iguales a un determinado importe, resulta contraria a lo dispuesto en el art. 13 A) 1 m) Sexta Directiva 77/388 CEE del Consejo, de 17 May. 1977 (armonización de las legislaciones de los impuestos sobre cifra de negocios, sistema común del IVA). El Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a lo dispuesto en el citado precepto, al disponer que la exención del IVA de que disfrutaban las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física sólo se aplicará a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasen una determinada cuantía.

Normas aplicadas: art. 13 A) 1 m) Sexta Directiva 77/388 CEE del Consejo, de 17 May. 1977 (armonización de las legislaciones de los impuestos sobre cifra de negocios, sistema común del IVA).

Luxemburgo, 7 May. 1998.

En el asunto C-124/96, Comisión de las Comunidades Europeas, representada por (...), parte demandante, contra Reino de España, representado (...), parte demandada, apoyado por Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado (...), parte coadyuvante, que tiene por objeto que se declare que el Reino de España ha infringido lo dispuesto en la letra m) del ap. 1 de la Parte A del art. 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 May. 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 IVA: base imponible uniforme, al disponer que la exención del impuesto sobre el valor añadido de que disfrutaban las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física sólo se aplicará a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasen una determinada cuantía,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala 6.<sup>a</sup>),

integrado por los Sres.: H. Ragnemalm, Presidente de Sala; G. F.

Mancini, P.J.G. Kapteyn (Ponente), J. L. Murray y K. M. Ioannou, Jueces; Abogado General: Sr. A. La Pergola; Secretario: Sr. R. Grass; visto el informe del Juez Ponente; oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 Feb. 1998; dicta la siguiente

## SENTENCIA

1. Mediante escrito presentado en la Secretaría del TJCE el 17 Abr. 1996, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al art. 169 TCE, que tiene por objeto que se declare que el Reino de España ha infringido lo dispuesto en la letra m) del ap. 1 de la Parte A del art. 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 May. 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 IVA: base imponible uniforme (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al disponer que la exención del IVA de que disfrutaban las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física sólo se aplicará a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasen una determinada cuantía.

### La Sexta Directiva

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

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

(...)

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

(...)

2. a) Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del ap. 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 IVA;

— las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.»

#### La normativa nacional

3. La normativa española en la materia la constituye el art. 20 L 37/1992 de 28 Dic., del IVA (en lo sucesivo, «L 37/1992»), en su versión modificada por el art. 13 L 42/1994 de 30 Dic. (en lo sucesivo, «L 42/1994»). La disposición pertinente es el núm. 13 del ap. 1 del art. 20, donde se establece que estarán exentos del impuesto:

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

(...)

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

— Cuotas de entrada o admisión: 265.000 ptas.

— Cuotas periódicas: 4.000 ptas. mensuales.»

#### El procedimiento administrativo previo

4. Mediante escrito de 22 Dic. 1992, la Comisión comunicó al Reino de España que consideraba que lo dispuesto en el núm. 13 del art. 8 Ley del IVA (L 30/1985 de 2 Ago., modificada mediante la L 10/1990 de 15 Oct.) era incompatible con lo previsto en la letra m) del ap. 1 de la Parte A del art. 13 de la Sexta Directiva.

5. Las autoridades españolas respondieron, mediante escrito de 28 May. 1993, que la legislación española aplicable era el núm. 13 del ap. 1 del art. 20 L 37/1992, y que esta legislación no era contraria a la Sexta Directiva.

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

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

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

Sobre el fondo del asunto

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

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

11. Procede señalar, a este respecto, que las condiciones que el ap. 1 de la Parte A del art. 13 de la Sexta Directiva permite establecer no están en absoluto relacionadas con la definición del contenido de las exenciones previstas en dicha disposición (vid. S 19 Ene. 1982, Becker, 8/81, ap. 32).

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

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

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

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

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

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

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

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

Directiva.

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

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

22. Por otra parte, tal como la Comisión ha subrayado acertadamente, la letra a) del ap. 2 de la Parte A del art. 13 de la Sexta Directiva indica que los Estados miembros podrán subordinar la concesión de las exenciones previstas al cumplimiento de uno o varios de los requisitos que se indican en dicha disposición. Esta excluye, pues, una limitación de la exención de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física a las entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social que exijan cuotas de entrada o periódicas inferiores o iguales a un determinado importe, sin tener en cuenta la naturaleza y las circunstancias específicas de cada actividad deportiva.

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

Costas

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

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala 6.<sup>a</sup>) decide:

1. Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a lo dispuesto en la letra m) del ap. 1 de la Parte A del art. 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 May. 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 IVA: base imponible uniforme, al disponer que la exención del IVA de que disfrutaban las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física sólo se aplicará a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasen una determinada cuantía.

2. Condenar en costas al Reino de España.

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

Ragnemalm.—Mancini.—Kapteyn.—Murray.—Ioannou.