

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 21 de febrero de 2013 (\*)

«Fiscalidad — IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículo 132, apartado 1, letra m) — Exención — Prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física — Práctica de actividades deportivas de manera no organizada y no sistemática — Parque acuático municipal»

En el asunto C-18/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Nejvyšší správní soud (República Checa), mediante resolución de 15 de diciembre de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de enero de 2012, en el procedimiento entre

**M?sto Žamberk**

y

**Finan?ní ?editelství v Hradci Králové**, actualmente Odvolací finan?ní ?editelství,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby y C. Vajda, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretaria: Sra. A. Impellizzeri, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 12 de diciembre de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del m?sto Žamberk, por el Sr. J. Lukáš, advokát;
- en nombre del Finan?ní ?editelství v Hradci Králové, por la Sra. E. Horáková, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno checo, por el Sr. M. Smolek, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios, M. Šimerdová y Z. Mal?šková, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

**Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial 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 L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en un litigio entre m<sup>o</sup>sto Žamberk (ciudad de Žamberk) y el Finan<sup>o</sup>ní ředitelství v Hradci Králové actualmente Odvolací finan<sup>o</sup>ní ředitelství (Dirección de Tributos de alzada), en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») del precio de entrada establecido por el m<sup>o</sup>sto Žamberk como contraprestación del acceso a su parque acuático municipal.

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

3 El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA sujeta al IVA «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, que figura en el capítulo 2, titulado «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», del título IX de la Directiva [Exenciones], establece:

«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.»

5 Con arreglo al artículo 134 de la misma Directiva:

«Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en [la letra m)] del apartado 1 del artículo 132, en los siguientes casos:

a) cuando las operaciones no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;

b) cuando las operaciones estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA.»

### *Derecho checo*

6 El artículo 61, letra d), de la Ley n<sup>o</sup> 235/2004 del impuesto sobre el valor añadido, en su versión aplicable a los hechos del procedimiento principal, rubricado «Otras prestaciones exentas del impuesto sin derecho a deducción», establece:

«Además, están exentas del IVA las siguientes prestaciones:

[...]

d) Las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la

educación física, proporcionadas por una persona jurídica no fundada ni constituida con fines comerciales, a personas que practican el deporte o la educación física.»

7 En virtud de lo dispuesto en el artículo 2, apartado 1, de la Ley nº 115/2001, de fomento del deporte, el concepto de deporte corresponde a todo tipo de actividad física que, por medio de una participación organizada o no organizada, tiene por objeto el desarrollo armonioso de la condición física y psíquica, la mejora de la salud y la obtención de resultados deportivos en competiciones deportivas de todos los niveles.

8 El apartado 2 de ese mismo precepto define la expresión «deporte para todos» como el deporte organizado y no organizado, así como las aficiones activas destinadas a amplios sectores de la población.

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

9 El m?sto Žamberk, previo pago de una entrada, pone a disposición de los usuarios un parque acuático municipal del que forman parte, concretamente, una piscina de natación dividida en varias calles y dotada con trampolines, una piscina pequeña para niños, toboganes acuáticos, una bañera de masaje, una piscina-río natural, un terreno de voley-playa, espacios para el tenis de mesa y material deportivo ofrecido en alquiler. El órgano jurisdiccional remitente observa que, según la información de que dispone, ningún club o asociación deportiva lleva a cabo sus actividades en el lugar, y ninguna escuela ni entidad utiliza ese lugar para impartir educación física.

10 En su declaración tributaria correspondiente al período impositivo del primer trimestre del año 2009, el m?sto Žamberk declaró un excedente de IVA de 198.182 CZK. A este respecto, el Finan?ní ú?ad v Žamberku (Oficina Tributaria de Žamberk) consideró que las prestaciones del parque acuático municipal del m?sto Žamberk eran prestaciones exentas que no daban derecho a la deducción del IVA y, por consiguiente, mediante liquidación de 17 de junio de 2009, determinó el excedente correspondiente al período impositivo de que se trata en 154.105 CZK.

11 Puesto que esa liquidación fue confirmada mediante resolución del Finan?ní ?editelství v Hradci Králové (Dirección de Tributos de Hradec Králové) de 15 de diciembre de 2009, el m?sto Žamberk interpuso recurso ante el Krajský soud v Hradci Králové (Tribunal regional de apelación de Hradec Králové), que anuló la resolución del Finan?ní ?editelství v Hradci Králové. A continuación, este último recurrió en casación ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-administrativo).

12 Habida cuenta de la definición del concepto de «deporte», consagrada en el ámbito nacional por el artículo 2 de la Ley nº 115/2001, el Nejvyšší správní soud desea saber, en esencia, si las actividades deportivas no organizadas y no sistemáticas pueden tener la consideración de «práctica del deporte», en el sentido de lo dispuesto en el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva IVA.

13 Asimismo, dicho tribunal se pregunta si el hecho de que un parque acuático –como el descrito en el litigio principal– ofrezca a sus visitantes no solo la posibilidad de practicar determinados deportes, sino también actividades de entretenimiento o recreación, y si el hecho de que la intención de cualquier visitante no es necesariamente la práctica de actividades deportivas puede incidir en la aplicabilidad del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva IVA.

14 El Nejvyšší správní soud precisa que su petición no trata de la interpretación del concepto de «organismo sin fin lucrativo» a efectos de dicho precepto, puesto que la cuestión de si el m?sto Žamberk está comprendido en ese concepto no se ha sometido a su apreciación en el litigio

principal, por aplicación del Derecho procesal checo. Por otra parte, las cuestiones prejudiciales no se refieren a los requisitos adicionales para la exención del IVA fijados en el artículo 134 de la Directiva IVA.

15 En estas circunstancias, el Nejvyšší správní soud ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Pueden las actividades deportivas no organizadas, no sistemáticas y recreativas que se pueden llevar a cabo de esa manera en un complejo de piscinas al aire libre (por ejemplo, natación recreativa, juegos de pelota recreativos, etc.) tener la consideración de práctica del deporte o de la educación física a efectos de lo dispuesto en el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva [IVA]?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe tener el acceso a título oneroso a tal complejo de piscinas al aire libre, que ofrece a sus visitantes la citada oportunidad de practicar actividades deportivas, si bien junto con otros tipos de entretenimiento o recreación, la consideración de un servicio directamente relacionado con la práctica del deporte o de la educación física, proporcionado a personas que practican el deporte o la educación física, a efectos de lo dispuesto en el citado precepto de la Directiva [IVA] y, por lo tanto, de servicio exento del [IVA], siempre que sea prestado por un organismo sin ánimo de lucro y se cumplan los demás requisitos de la Directiva?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Primera cuestión prejudicial*

16 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de 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 dicho precepto.

17 En primer lugar, respecto al concepto de «deporte» contemplado por el Derecho nacional, procede señalar que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, las exenciones contempladas en dicho artículo constituyen conceptos autónomos de Derecho de la unión que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véanse, en particular, las sentencias del 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 15; de 14 de junio de 2007, Horizon College, C-434/05, Rec. p. I-4793, apartado 15, y de 16 de octubre de 2008, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Jockey Club, C-253/07, Rec. p. I-7821, apartado 16).

18 Como indica el título del capítulo al que pertenece el artículo 132 de la Directiva IVA, las exenciones que éste prevé tienen como objetivo favorecer determinadas actividades de interés general (véase la sentencia de 23 de abril de 2009, TNT Post UK, C-357/07, Rec. p. I-3025, apartado 32). No obstante, esas exenciones no pretenden eximir del IVA todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen en dicho artículo de manera muy detallada (véanse las sentencias Horizon College, antes citada, apartado 14; Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club, antes citada, apartado 18, y de 10 de junio de 2010, Future Health Technologies, C-86/09, Rec. p. I-5215, apartado 29).

19 Los términos empleados para designar las exenciones mencionadas son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, esta regla de

interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 132 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de sus efectos (sentencias de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec. p. I-11237, apartado 17; Horizon College, antes citada, apartado 16, y Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club, antes citada, apartado 17).

20 Por lo tanto, procede interpretar esos términos a la luz de su contexto y los objetivos y la sistemática de la Directiva IVA, atendiendo particularmente a la *ratio legis* de la exención prevista (véanse, en este sentido, las sentencias Temco Europe, antes citada, apartado 18; de 3 de marzo de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Rec. p. I-1527, apartado 28, y Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club, antes citada, apartado 17).

21 En cuanto al artículo 132, apartado 1, letra m) de la Directiva IVA, procede señalar que ese precepto tiene por objeto, según su propio tenor, la práctica del deporte y de la educación física en general. A la vista de dicho tenor, dicho precepto no pretende reservar la exención establecida únicamente a determinados tipos de deporte (véase, en este sentido, la sentencia Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club, antes citada, apartado 27).

22 Asimismo, el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva IVA no exige, para ser aplicable, que la actividad deportiva se practique en un nivel determinado, por ejemplo, profesional, ni que la actividad deportiva en cuestión se practique de forma determinada, esto es, de manera regular u organizada o con vistas a participar en competiciones deportivas, siempre que, no obstante, el ejercicio de dicha actividad no se inscriba en un ámbito de puro entretenimiento y recreación.

23 Por lo que se refiere a la finalidad del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva IVA, procede señalar que dicho precepto persigue el objetivo de favorecer determinadas actividades de interés general, concretamente, los servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física proporcionados por entidades sin fin lucrativo a las personas que practiquen el deporte o la educación física. Por lo tanto, dicho precepto pretende fomentar ese tipo de práctica entre amplios sectores de la población.

24 Ahora bien, es incompatible con dicho objetivo una interpretación de ese mismo precepto que restrinja el ámbito de aplicación de la exención que establece a las actividades deportivas realizadas de manera organizada, sistemática o que tengan por objeto la participación en competiciones deportivas.

25 A la vista de lo que antecede, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de 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.

#### *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

26 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva IVA, debe interpretarse en el sentido de que el acceso a un parque acuático que ofrece a los visitantes no sólo instalaciones para la práctica de actividades deportivas, sino también otras actividades de entretenimiento o recreación, puede ser una prestación de servicios estrechamente vinculada con la práctica del deporte.

27 Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una operación

está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única y, por otra, si, en este último caso, dicha prestación única está comprendida en la exención de que se trata (véanse, en ese sentido, las sentencias de 27 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen y OV Bank*, C-41/04, Rec. p. I-9433, apartado 19; de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, Rec. p. I-2697, apartado 21, y de 10 de marzo de 2011, *Bog y otros*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, Rec. p. I-1457, apartado 52).

28 Puede considerarse que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (sentencias *Levob Verzekeringen y OV Bank*, antes citada, apartado 22; de 21 de febrero de 2008, *Part Service*, C-425/2006, Rec. p. I-897, apartado 53, y *Bog y otros*, antes citada, apartado 53). Además, se trata de una prestación única cuando deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal (véanse, en particular, las sentencias antes citadas *CPP*, apartado 30; *Levob Verzekeringen y OV Bank*, apartado 21; y *Bog y otros*, apartado 54 y jurisprudencia citada).

29 Para determinar si una prestación única compleja debe tener la consideración de prestación directamente relacionada con la práctica del deporte, a efectos de lo dispuesto en el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva IVA, aun cuando esa prestación incluya también elementos que carecen de tal relación, han de tomarse en consideración todas las circunstancias en que se desarrolla la operación a fin de investigar los elementos característicos de dicha prestación e identificar sus elementos predominantes (véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 2 de mayo de 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, Rec. p. I-2395, apartados 12 y 14; *Levob Verzekeringen y OV Bank*, antes citada, apartado 27, y *Bog y otros*, antes citada, apartado 61).

30 Se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que el elemento predominante debe determinarse basándose en el punto de vista del consumidor medio (véanse en este sentido, en particular, las sentencias *Levob Verzekeringen y OV Bank*, antes citada, apartado 22, y de 2 de diciembre de 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, Rec. p. I-12359, apartado 26) y teniendo en cuenta, en una apreciación de conjunto, la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de los elementos comprendidos en la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva IVA, en comparación con aquellos que no están comprendidos en dicha exención (véase, en este sentido, la sentencia *Bog y otros*, antes citada, apartado 62).

31 En el marco de la cooperación establecida en virtud del artículo 267 TFUE, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si el sujeto pasivo, en un caso específico, realiza una prestación única y comprendida en dicha exención, y formular todas las apreciaciones de hecho definitivas al respecto (véanse, en este sentido, las citadas sentencias *CPP*, apartado 32; *Levob Verzekeringen y OV Bank*, apartado 23, y *Bog y otros*, apartado 55). No obstante, incumbe al Tribunal de Justicia proporcionar a dichos órganos jurisdiccionales todos los elementos de interpretación correspondientes al Derecho de la Unión que puedan permitirles resolver el asunto de que conocen (véanse las sentencias *Levob Verzekeringen y OV Bank*, antes citada, apartado 23, y de 27 de septiembre de 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, apartado 20).

32 En cuanto a la existencia de una prestación única compleja en el asunto principal, procede examinar si las instalaciones que contiene el parque acuático de que se trata forman un conjunto,

de tal modo que el acceso a ese conjunto sea una sola prestación cuyo desglose resultaría artificial. A este respecto, cuando, como en el caso de autos, el único tipo de entrada ofrecido para el parque acuático da acceso al conjunto de las instalaciones, sin distinción alguna según el tipo de instalación efectivamente utilizado, o según la forma y la duración de su utilización durante el período de validez de la entrada, esta circunstancia es un indicio significativo de que existe una prestación única compleja.

33 En cuanto a la cuestión de si, en el ámbito de esa prestación única compleja, el dato predominante es la posibilidad de practicar las actividades deportivas a que se refiere el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva IVA o más bien el puro entretenimiento y recreación, ello debe determinarse –como se ha recordado en el apartado 30 de la presente sentencia– basándose en el punto de vista del consumidor medio, el cual deberá ser determinado, a su vez, basándose en un conjunto de datos objetivos. Al realizar esta apreciación de conjunto, procede tener en cuenta, en particular, la concepción del parque acuático en cuestión según resulte de sus características objetivas, esto es, según los diferentes tipos de infraestructuras ofrecidas, la forma de acondicionarlas, su número y su importancia respecto al conjunto del parque.

34 En particular, respecto a los espacios acuáticos, el órgano jurisdiccional nacional tendrá que tomar en consideración, en especial, el hecho de si tales espacios admiten la práctica de la natación deportiva, en la medida en que, por ejemplo, estén divididos en calles, equipados con plataformas de salida, y sean de profundidad y dimensiones adecuadas, o si, por el contrario, están acondicionados de tal modo que se prestan esencialmente a usos lúdicos.

35 En cambio, el hecho de que la intención de algunos visitantes no tenga que ver con el elemento predominante de la prestación así determinado no puede cuestionar esa determinación.

36 En efecto, un criterio que tuviera en cuenta la intención de cada visitante considerado individualmente respecto a la utilización de las infraestructuras puestas a su disposición sería contrario a los objetivos del sistema del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y la aplicación correcta y sencilla de las exenciones establecidas en el artículo 132 de la Directiva IVA. A este respecto, procede recordar que, para facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del IVA hay que tomar en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, apartado 24; de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec. p. I-7257, apartado 33, y de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, Rec. p. I-7797, apartado 39).

37 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que el acceso a un parque acuático que ofrece a los visitantes no solamente instalaciones que permiten la práctica de actividades deportivas, sino también otro tipo de actividades de entretenimiento o recreación, puede tener la consideración de prestación de servicios directamente relacionada con la práctica del deporte. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, a la luz de la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la presente sentencia y atendidas las circunstancias particulares del asunto principal, tal circunstancia concurre en este caso.

**Costas**

38 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

1) **El 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, debe interpretarse en el sentido de 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.**

2) **El artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el acceso a un parque acuático que ofrece a los visitantes no solamente instalaciones que permiten la práctica de actividades deportivas, sino también otro tipo de actividades de entretenimiento o recreación, puede tener la consideración de prestación de servicios directamente relacionada con la práctica del deporte. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, a la luz de la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la presente sentencia y atendidas las circunstancias particulares del asunto principal, tal circunstancia concurre en este caso.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: checo.