



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. MELCHIOR WATHELET  
presentadas el 21 de diciembre de 2016<sup>1</sup>

**Asunto C-633/15**

**London Borough of Ealing**  
**contra**  
**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de Primera Instancia, Sala de lo Tributario, Reino Unido)]

«IVA — Exenciones — Prestaciones de servicios directamente relacionados con la práctica del deporte — Exclusión de la exención en caso de riesgo de distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA»

## I. Introducción

1. La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 133, párrafos primero, letra d), y segundo, 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).
2. Esta petición ha sido formulada en el marco de un litigio seguido a instancia del London Borough of Ealing (Municipio londinense de Ealing, Reino Unido; en lo sucesivo, «Municipio londinense de Ealing») contra los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración tributaria y Aduanera del Reino Unido) en relación con la aplicación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a las tarifas de acceso a instalaciones deportivas cobradas por el Municipio londinense de Ealing.

<sup>1</sup> — Lengua original: francés.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

3. El artículo 13, parte A, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme— (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), titulado «Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general», dispone:

«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 entidades sin ánimo de lucro 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 apartado 1, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:[...]

las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

[...]»

4. Con arreglo al artículo 28, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, los Estados miembros podrán, en el curso de un período transitorio, continuar aplicando el IVA a las operaciones que estén exentas del mismo en virtud de los artículos 13 o 15 de dicha Directiva y cuya lista se encuentra en el anexo E de la misma.

5. En el punto 4 de dicho anexo figuraba la exención establecida en el artículo 13, punto A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva. El citado punto 4 fue derogado, con efectos desde el 1 de enero de 1990, por el artículo 1, párrafo primero, punto 1, de la Directiva 89/465/CEE del Consejo, de 18 de julio de 1989, Decimoctava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — supresión de algunas excepciones previstas en el apartado 3 del artículo 28 de la Directiva 77/388/CEE (DO 1989, L 226, p. 21; en lo sucesivo, «Decimoctava Directiva»). Dicho artículo 1, párrafo primero 1, punto 1, está redactado en los siguientes términos:

«La [Sexta Directiva] queda modificada como sigue:1) En el Anexo E, las operaciones contempladas en los puntos 1, 3 a 6, [...] quedarán suprimidas a partir del 1 de enero de 1990.

Los Estados miembros que el 1 de enero de 1989 estén aplicando el impuesto sobre el valor añadido a las operaciones contempladas en los puntos 4 y 5 del Anexo E quedarán autorizados a aplicar las condiciones previstas en el último guion de la letra a) del apartado 2 del punto A del

artículo 13 igualmente a las prestaciones de servicios y entregas de bienes, que figuran en las letras m) y n), del apartado 1 del punto A del artículo 13, efectuadas por organismos de derecho público.»

6. La Directiva 2006/112 derogó la normativa anterior de la Unión en materia de IVA, en particular la Sexta Directiva, y la sustituyó a partir del 1 de enero de 2007, conforme a lo dispuesto en sus artículos 411 y 413. Con arreglo a los considerandos primero y tercero de dicha Directiva, era necesario refundir la Sexta Directiva a fin de presentar todas las disposiciones aplicables de forma clara y racional con una estructura y una redacción modificadas, pero, en principio, sin aportar cambios de fondo. Por ello, las disposiciones de dicha Directiva son sustancialmente idénticas a las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva.

7. El artículo 13, apartado 1, de dicha Directiva dispone:

«Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

[...]»

8. El artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, incluido en el capítulo 2 de su título IX, capítulo titulado «exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros eximirán del IVA las siguientes operaciones siguientes:

[...]

determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por entidades sin ánimo de lucro a las personas que practican el deporte o la educación física».

9. A tenor del artículo 133 de la Directiva 2006/112:

«Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a entidades que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras [...], m) y [...] del apartado 1 del artículo 132, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

[...]

d) las exenciones no deberán ser capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.

Los Estados miembros que en virtud del Anexo E de la Directiva 77/388/CEE, aplicaban a 1 de enero de 1989 el IVA a las operaciones contempladas en las letras m) y n) del apartado 1 del artículo 132 podrán aplicar asimismo las condiciones previstas en el párrafo primero, letra d), cuando las mencionadas entregas de bienes o las prestaciones de servicios realizadas por entidades de Derecho público estén exentas.»

## ***B. Derecho del Reino Unido***

10. Durante el período transitorio establecido por el artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte siguió gravando los servicios directamente relacionados con el deporte o la educación física prestados por entidades sin ánimo de lucro. En virtud del Group 10 of Schedule 6 of the Value Added Tax Act 1983 (anexo 6, grupo 10, de la Ley del impuesto sobre el valor añadido de 1983), sólo dos de dichas prestaciones de servicios estaban exentas del IVA, a saber, por una parte, el derecho a participar en una competición deportiva otorgado por una entidad sin ánimo de lucro o no cuando la contraprestación por dicho derecho se destinase en su totalidad al pago de uno o varios premios otorgados en esa competición y, por otra parte, la concesión por una entidad con ánimo de lucro creada para fines deportivos o de actividad física del derecho a participar en una competición en relación con tal actividad.

11. A partir del 1 de enero de 1994, el Reino Unido estableció una exención para los servicios deportivos prestados a particulares por entidades sin ánimo de lucro, con determinadas excepciones. Con arreglo al anexo 9, grupo 10, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1994, dicha exención es aplicable a: «1. El derecho a participar en una competición deportiva o en una actividad física, cuando la contraprestación por ese derecho consista en un importe en efectivo que se destine en su totalidad al pago de uno o varios premios otorgados en esa competición.

2. La concesión, por una entidad que pueda acogerse a la excepción creada para fines deportivos o de actividad física, del derecho a participar en una competición en relación con tal actividad.

3. La prestación a una persona, por parte de una entidad que pueda acogerse a la excepción de servicios directamente relacionados con el deporte o la educación física que la persona practique, salvo que dicha entidad funcione con una estructura asociativa y la persona a la que se presten los servicios no sea miembro de dicha entidad.»

12. La Note (2A) to Group 10 (nota interpretativa 2A relativa al grupo 10) define como «entidad que pueda acogerse a la excepción» una entidad sin ánimo de lucro que cumpla determinados requisitos. Según dicha nota, las entidades sin ánimo de lucro de Derecho Público [a saber, los entidades locales, los ministerios y las entidades y entes públicos que figuran en la lista publicada en 1993 por la Office of Public Service and Science (Oficina de la Función Pública y la Investigación)] no pueden considerarse una «entidad que pueda acogerse a la excepción» en el sentido del anexo 9, grupo 10, punto 3, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1994.

## **III. Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

13. El Municipio londinense de Ealing es una entidad local que gestiona instalaciones deportivas, como gimnasios y piscinas. Durante el período comprendido entre el 1 de junio de 2009 y el 31 de agosto de 2012, ingresó el IVA percibido sobre las tarifas de acceso a dichas instalaciones deportivas.

14. Al considerar que dichas prestaciones de servicios debían estar exentas de IVA, con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112, solicitó a la Administración tributaria la devolución del IVA ingresado por dichas prestaciones. Dicha solicitud fue denegada por el motivo de que la normativa nacional excluía de dicha exención los servicios deportivos prestados por las entidades locales, como el Municipio londinense de Ealing, y ello en virtud del artículo 133, párrafo primero, letra d), de dicha Directiva.

15. El Municipio londinense de Ealing recurrió la resolución desestimatoria ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia (Sala de lo Tributario), Reino Unido]. Sostuvo ante dicho órgano jurisdiccional que el Reino Unido no podía ampararse en el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva, en la medida en que, a 1 de enero de 1989, la normativa nacional no gravaba

con el IVA todos los servicios deportivos, sino que eximía de dicho impuesto a algunos de ellos. Alegó, además, que dicha disposición no permitía excluir a las entidades locales de la exención de las prestaciones de servicios deportivos, cuando al mismo tiempo se estaba eximiendo a las mismas prestaciones realizadas por otras entidades sin ánimo de lucro. Por último, hizo valer que, dado que el artículo 133 exige determinar «caso por caso» si dicha exención es capaz de provocar distorsiones de la competencia, dicha disposición no autoriza a los Estados miembros a excluir a todas las entidades locales del beneficio de tal exención.

16. El órgano jurisdiccional remitente indica que el Municipio londinense de Ealing no pretende actuar como una autoridad pública en el sentido del artículo 13, apartado 1, de Directiva 2006/112 al prestar tales servicios, sino que considera que actúa como una entidad sin ánimo de lucro, en el sentido de la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, cuyas prestaciones de servicios están directamente relacionadas con la práctica del deporte y que están destinadas a las personas que practican deporte.

17. Según dicho órgano jurisdiccional, lo único que ha dado lugar al litigio principal es sentido, alcance y aplicación del artículo 133, párrafos primero, letra d), y segundo, de dicha Directiva. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente precisa que no hay ninguna diferencia objetiva para el consumidor entre la naturaleza de los servicios prestados por el Municipio londinense de Ealing y los prestados por otras entidades sin ánimo de lucro.

18. En estas circunstancias, el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia (Sala de lo Tributario), Reino Unido] resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Está facultado el Reino Unido con arreglo al último párrafo del artículo 133 de la Directiva 2006/112 para aplicar el requisito contenido en la letra d)[, párrafo primero,] de dicho artículo a entidades de Derecho público[, por una parte,] cuando, a 1 de enero de 1989, el Reino Unido gravaba las operaciones de que se trata pero eximía otros servicios deportivos y[, por otra parte,] cuando no se hubiera concedido una exención para las citadas operaciones con arreglo al Derecho interno antes de que el Reino Unido intentase aplicar el requisito mencionado en el artículo 133, [primer párrafo,] letra d)?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿está facultado el Reino Unido para aplicar el requisito contenido en la letra d) del artículo 133[, párrafo primero,] de la Directiva 2006/112 a entidades de Derecho público sin ánimo de lucro sin aplicarla también a entidades sin ánimo de lucro que no sean de Derecho público?
- 3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión prejudicial, ¿está facultado el Reino Unido para excluir para todas las entidades públicas sin ánimo de lucro la exención contenida en el artículo 132, apartado 1, letra m), [de la Directiva 2006/112] sin considerar en cada caso si la concesión de la exención es capaz de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas mercantiles sujetas al IVA?»

#### **IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

19. La presente petición de decisión prejudicial se registró en el Tribunal de Justicia el 30 de noviembre de 2015. El Municipio londinense de Ealing, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión han presentado observaciones escritas.

20. El 26 de octubre de 2016 se celebró una vista en la que formularon observaciones orales el Municipio londinense de Ealing, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión.

## V. Análisis

### A. Observaciones preliminares

21. La norma general en materia de IVA, establecida por el artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112, es que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal están gravadas con el IVA.

22. El artículo 13 de la Directiva 2006/112 excluye del concepto de sujeto pasivo del IVA a los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades u operaciones impositivas en las que actúen como autoridades públicas. En cambio, cuando se trate de entidades sin ánimo de lucro que actúen de la misma forma que entidades que no son de Derecho público (es decir, de la misma forma que operadores económicos privados), son sujetos pasivos del IVA para las actividades y las operaciones impositivas.

23. El artículo 132, apartado 1, de la Directiva 2006/112 impone a los Estados miembros numerosos casos de exención relativas a actividades de interés general, entre las que se enuncian, en la letra m), de dicha disposición los servicios deportivos, cuando los prestan entidades sin ánimo de lucro. El objetivo que persigue el legislador de la Unión es fomentar la práctica del deporte y de la educación física, a la vista de los beneficios que aportan a la población en relación con el desarrollo físico y la salud.

24. Como excepción a la norma establecida por el artículo 132, apartado 1, letra m), el artículo 133, primer párrafo, de dicha Directiva concede a los Estados miembros la facultad de subordinar la concesión de la exención a entidades sin ánimo de lucro que no sean de Derecho público al cumplimiento de uno o varios de los cuatro requisitos diferentes, entre los que se cuenta el recogido en la letra d), que se refiere a la competencia. A tenor de dicho requisito, «las exenciones no deberán ser capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA».

25. Todos los Estados miembros podrán aplicar esa excepción.

26. El párrafo segundo del artículo 133 de la Directiva 2006/112 ofrece, sólo a los Estados miembros que, con arreglo al anexo E de la Sexta Directiva, aplicaban, a 1 de enero de 1989, el IVA a los servicios deportivos,<sup>2</sup> una posibilidad adicional de excepción, en virtud de la cual pueden subordinar la concesión de la exención a entidades sin ánimo de lucro de Derecho público únicamente al cumplimiento del requisito que se refiere a la competencia, es decir, el recogido en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de esta Directiva. Es cierto que los demás requisitos enumerados en dicha disposición y, en cualquier caso, los requisitos enumerados en las letras a) y b), se dirigen, más naturalmente, a las entidades sin ánimo de lucro de Derecho privado.<sup>3</sup>

2 — Según la Comisión, los Estados miembros a que se refiere dicha disposición son la República Federal de Alemania y el Reino Unido.

3 — Con arreglo al artículo 133, párrafo primero, letra a), «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». En la letra b), de esta disposición, se enuncia que «estos organismos 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». A tenor del artículo 133, párrafo primero, letra c), de la antedicha Directiva, «estos organismos deberán aplicar unos precios autorizados por las autoridades públicas o que no sean superiores a dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA».



27. De todo lo anterior se desprende que se da un tratamiento fiscal más favorable a las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público tanto a aquellos Estados miembros que, a 1 de enero de 1989, aplicaban, en virtud del anexo E de la Sexta Directiva, el IVA a los servicios deportivos como a los Estados miembros que no habían hecho uso de tal facultad.

28. En resumen, los Estados miembros que, a 1 de enero de 1989, aplicaban el IVA a los servicios deportivos en virtud del anexo E de la Sexta Directiva pueden supeditar la concesión de la exención al cumplimiento de los cuatro requisitos establecidos en el párrafo primero del artículo 133 cuando quien presta los servicios deportivos de que se trata es una entidad sin fin lucrativo que no sea de Derecho público, mientras que, cuando se trata de entidades sin ánimo de lucro de Derecho público, dicha concesión únicamente puede subordinarse al requisito relativo a la competencia.

29. Los Estados miembros que no habían hecho uso de la facultad ofrecida en el anexo E de la Sexta Directiva sólo pueden condicionar la exención concedida a las entidades sin ánimo de lucro que no sean de Derecho público, dado que las de Derecho público están definitivamente exentas con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva. Si no imponen ningún requisito, los servicios en cuestión están definitivamente exentos para todas las entidades sin ánimo de lucro.

30. De la petición de decisión prejudicial se desprende que el Reino Unido es uno de los Estados miembros que, a 1 de enero de 1989, aplicaban el IVA a los servicios deportivos, en virtud del anexo E de la Sexta Directiva.

31. Resulta que la legislación británica de que se trata en el asunto principal excluye de oficio a las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público (entre ellas, las entidades locales, como el Municipio londinense de Ealing) del beneficio de la exención del IVA para los servicios deportivos,<sup>4</sup> y ello, sin hacer ninguna referencia al requisito relativo a la competencia, respecto del cual el Reino Unido puede supeditar la concesión de la exención con arreglo al artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112.

32. Este estado de cosas puede llevar al Tribunal de Justicia a considerar que las cuestiones prejudiciales son puramente hipotéticas al versar sobre la cuestión de si el Reino Unido puede aplicar a los organismos de Derecho público el requisito relativo a la competencia establecido en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de dicha Directiva y, de ser así, en qué condiciones, y ello, aun cuando dicho requisito no esté previsto en ninguna disposición de la legislación británica ni en las comunicaciones de la Administración británica que la explican. Por ello, debe concluirse que el IVA aplicado a los servicios deportivos prestados por las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público carece de base legal, dado que la norma es la exención, en su caso condicionada, lo cual no ocurre con la normativa británica, que, como manifestó el Gobierno del Reino Unido en la vista, excluye pura y simplemente de la exención dichas prestaciones.

33. Por otro lado, todas las partes que intervinieron en la vista confirmaron que la legislación británica no contenía ninguna referencia expresa al requisito relativo a la competencia, recogido en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de esta Directiva.

34. Dicho esto, el órgano jurisdiccional remitente, las partes en el litigio principal y la Comisión parten de la premisa de que la exclusión de las entidades locales del beneficio de la exención de IVA sobre la prestación de servicios deportivos resulta de la utilización por el Reino Unido de la facultad que le ofrece el párrafo segundo del artículo 133 de supeditar la concesión de la exención a las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público a que se cumpla el requisito de que no sea «capa[z] de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA».<sup>5</sup>

4 — A excepción del derecho a participar en una competición deportiva, que está exento de IVA para todas las entidades sin ánimo de lucro.

5 — Artículo 133, párrafo primero, letra d), de dicha Directiva, al que se refiere su artículo 133, párrafo segundo.

35. Durante la vista, el Municipio londinense de Ealing indicó que las autoridades británicas declaraban estar autorizadas a invocar el requisito relativo a la competencia, lo cual debía entenderse como la manifestación de su decisión de excluir a las entidades locales de la exención por el hecho de que sus actividades provocan necesariamente distorsiones de la competencia.

36. El representante del Gobierno del Reino Unido manifestó su acuerdo con lo que había señalado al respecto el Municipio londinense de Ealing, estimando que dicha postura estaba justificada por el riesgo de que las entidades locales subvencionaran las actividades deportivas y que de ese «comportamiento probable» surgiría una distorsión de la competencia.

37. La Comisión se ha alineado con el mismo criterio, reconociendo que, desde luego, el requisito relativo a la competencia no estaba expresamente recogido en la legislación británica, pero que tampoco resultaba necesario que lo estuviera, debido a la libertad que dicha Directiva daba a los Estados miembros.<sup>6</sup>

38. En el supuesto de que el Tribunal de Justicia acepte la tesis según la cual la legislación británica ha impuesto implícitamente el requisito relativo a la competencia, razonaré a largo de las presentes conclusiones partiendo del supuesto de que, para el legislador y la Administración tributaria británicos, la concesión de la exención del IVA a los servicios deportivos prestados por las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público es «capa[z] de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA»<sup>7</sup> *en todos los casos*. Aunque el requisito esté presente implícitamente en la legislación británica, se presume, sin embargo, que nunca se cumple.

### ***B. Sobre la primera cuestión prejudicial***

39. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 autoriza a un Estado miembro a imponer a los organismos de Derecho público el requisito relativo a la competencia establecido en el artículo 133, párrafo primero, letra d), en los supuestos en que, en virtud del anexo E de la Sexta Directiva, dicho Estado miembro sólo sometía al IVA, a 1 de enero de 1989, algunas prestaciones de servicios deportivos, eximiendo a otras.

40. Comparto la posición del Gobierno del Reino Unido y de la Comisión según la cual la respuesta a tal pregunta ha de ser afirmativa.

41. Como resulta de su redacción, el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 no exige que todas las prestaciones de servicios deportivos hayan estado sometidas al IVA a 1 de enero de 1989 para que el Estado miembro pueda imponer al final del período transitorio el requisito relativo a la competencia a las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público. Muy al contrario, se refiere, en general, a los Estados miembros «que en virtud del Anexo E de la [Sexta Directiva], aplicaban a 1 de enero de 1989 el IVA a las operaciones contempladas en la [...] letra [...] m), del apartado 1, del artículo 132», como era el caso del Reino Unido.

6 — Y ello, aunque el representante de la Comisión haya citado, en relación con la libertad dada a los Estados, un proverbio que podría aplicarse al presente asunto: «Give him an inch, he will take a mile» (Si les das la mano te cogen el brazo).

7 — Artículo 133, párrafo primero, letra d), de dicha Directiva.



42. Aunque hubiese sido más claro referirse a los Estados miembros «que en virtud del Anexo E de la [Sexta Directiva], aplicaban a 1 de enero de 1989 el IVA [a] operaciones contempladas en el artículo 132, apartado 1, letra [...] m)»,<sup>8</sup> una interpretación contraria no sería coherente con la finalidad de la Sexta Directiva,<sup>9</sup> que era permitir a los Estados miembros, durante un período transitorio, prorrogar el régimen de sujeción de dichas prestaciones de servicios deportivos al IVA. En otros términos, anteriormente los Estados miembros podían optar por gravar con el IVA las prestaciones de servicios deportivos, pero no estaban obligados a hacerlo. De ello se desprende que, a 1 de enero de 1989, la sujeción al IVA no debía alcanzar necesariamente a todas las prestaciones de servicios deportivos.

43. El Municipio londinense de Ealing responde a ello que una interpretación literal y estricta de la frase «cuando las mencionadas entregas de bienes o las prestaciones de servicios realizadas por entidades de Derecho público estén exentas», contenida en el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, habría obligado al Reino Unido a eximir del IVA las operaciones de que se trata cuando modificó su legislación en 1994, antes de aplicar el requisito relativo a la competencia.

44. No comparto tal interpretación. En efecto, los propios términos utilizados por el legislador de la Unión son contrarios a ésta. En efecto, la disposición en cuestión tiene por objeto las prestaciones de servicios que «estén exentas» y no las que «estaban exentas» en esa época. La decisión de un Estado miembro de optar simultáneamente por la exención de servicios deportivos y por la utilización del requisito relativo a la competencia, no puede considerarse incompatible con el Derecho de la Unión. Antes al contrario, esta opción es idéntica a la adoptada por el artículo 1, párrafo primero, punto 1, de la Decimotava Directiva,<sup>10</sup> mediante el cual el legislador de la Unión había obligado a los Estados miembros «que en virtud del Anexo E de la [Sexta Directiva], aplicaban a 1 de enero de 1989, el IVA [sobre las prestaciones de servicios deportivos]» a eximirlos desde el 1 de enero de 1990 permitiéndoles, al mismo tiempo, condicionar la concesión de la exención a las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público.

45. El hecho de que el Reino Unido no estuviera obligado a eximir del IVA la prestación de servicios deportivos antes de aplicar el requisito relativo a la competencia se basa incluso en la exigencia de dar a la Directiva 2006/112 una interpretación y una aplicación coherentes con la Decimotava Directiva.

46. En efecto, la Directiva 2006/112 es una simple refundición de las Directivas IVA anteriores, en particular de las Directivas Sexta y Decimotava, y no contiene ningún cambio en cuanto al fondo.<sup>11</sup> La redacción del artículo 1 de la Decimotava Directiva ha puesto fin, a partir del 1 de enero de 1990, al período transitorio durante el cual los servicios deportivos prestados por entidades sin ánimo de lucro podían seguir estando sujetos al IVA. Este artículo también está a la raíz del artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112.

47. Por otra parte, dicho artículo 1 de la Decimotava Directiva no utiliza los términos «cuando la [prestación de servicios deportivos] por entidades de Derecho público estén exentas», lo cual sugiere que no se contemplaba la posibilidad de añadir un requisito para que los Estados miembros pudieran aplicar a los servicios realizados por entidades sin ánimo de lucro de Derecho público el requisito

8 — El subrayado es mío.

9 — Véase el artículo 28, apartado 3, letra a), en relación con el anexo E, punto 4, de la Sexta Directiva. El carácter transitorio de dichas disposiciones, que permite una derogación temporal de la exención de las prestaciones de servicios deportivos prevista en el artículo 13, punto A, apartado 1, letra m), de dicha Directiva, implica que estas disposiciones no se oponían a una exención parcial de dichas prestaciones de servicios. Véase, por analogía, la sentencia de 29 de abril de 1999, *Norbury Developments* (C-136/97, EU:C:1999:211), apartados 19 y 20.

10 — Véase el punto 5 de las presentes conclusiones.

11 — Véanse los considerandos 1 y 3 de la Directiva.

relativo a la competencia. Lo único que dicho artículo exigía para que el Estado miembro afectado pudiera imponer el requisito relativo a la competencia a las actividades llevadas a cabo por entidades sin ánimo de lucro de Derecho público era que las operaciones en cuestión estuvieran sujetas al IVA a 1 de enero de 1989.

48. Por estos motivos, propongo al Tribunal de Justicia responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 133, párrafos primero, letra d), y segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros imponer el requisito relativo a la competencia a las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público a pesar de que hubiera servicios deportivos distintos de los que estaban gravados con el IVA a 1 de enero de 1989 exentos en esa misma fecha y de que los servicios deportivos de que se trata no estuvieran exentos con arreglo al Derecho nacional antes de que el Estado miembro aplicara el requisito contemplado en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de la Directiva 2006/112.

### ***C. Sobre la segunda cuestión prejudicial***

49. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 autoriza a un Estado miembro que, en virtud de la Sexta Directiva, aplicaba, a 1 de enero de 1989, el IVA a los servicios deportivos a imponer el IVA a los servicios deportivos<sup>12</sup> prestados por las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público<sup>13</sup> a pesar de eximir del IVA a las demás entidades sin ánimo de lucro, sin imponerles ninguno de los requisitos establecidos en el artículo 133, párrafo primero de dicha Directiva y, especialmente, el requisito relativo a la competencia previsto en la letra d) de dicha disposición.

50. Propongo dar una respuesta negativa a dicha cuestión por los siguientes motivos.

51. Como señalé en los puntos 23 y 24 de las presentes conclusiones, el artículo 132 de la Directiva 2006/112 impone a los Estados miembros el principio de exención de los servicios deportivos prestados por todas las entidades sin ánimo de lucro, con independencia de que sean o no de Derecho público. No obstante, tal principio conoce excepciones dado que el artículo 133 de dicha Directiva prevé requisitos a los que los Estados miembros pueden supeditar la concesión de la exención.

52. Todos los Estados miembros pueden supeditar la exención del IVA a los servicios deportivos prestados por entidades sin ánimo de lucro que no sean de Derecho público a los cuatro requisitos establecidos en el artículo 133, primer párrafo, letras a) a d).

53. Sólo los Estados miembros que, a 1 de enero de 1989, aplicaban el IVA a los servicios deportivos prestados por entidades sin ánimo de lucro, de Derecho público o no, pueden *asimismo* (a partir del 1 de enero de 1990) supeditar la exención de los servicios deportivos prestados por las entidades de Derecho público únicamente al requisito relativo a la competencia contemplado en la letra d) de dicha disposición.<sup>14</sup>

12 — A excepción de los derechos de participación en competiciones deportivas.

13 — Al imponerles el requisito relativo a la competencia contemplado en el artículo 133, apartado 1, letra d), de dicha Directiva, y al considerar que jamás se cumple, por lo que les atañe.

14 — Véase el artículo 133, párrafo segundo, de dicha Directiva. Como he señalado en el punto 26 de las presentes conclusiones, considero que los requisitos enumerados en las letras a) a c) de dicha disposición pueden aplicarse más fácilmente a las entidades sin ánimo de lucro de Derecho privado que a las de Derecho público.

54. Dicho esto, la redacción del artículo 133, párrafo segundo, plantea varias dificultades. Concretamente, permite a los Estados miembros que, a 1 de enero de 1989, aplicaban el IVA a los servicios deportivos en virtud del anexo E de la Sexta Directiva aplicar «*las condiciones* previstas en la letra d) del primer apartado» de dicho artículo, aun cuando se trata, en realidad, de un único requisito. Tampoco especifica a quiénes pueden aplicarse tales requisitos, aunque sólo evoca la exención de que se trata en relación con las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público.

55. Además, utiliza los términos «cuando las mencionadas [...] prestaciones de servicios realizadas por entidades de Derecho público estén exentas», lo cual puede dar a entender que determinados Estados miembros pueden mantener el IVA sobre los servicios deportivos prestados por las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público, posibilidad que, a mi juicio, sería contraria a la norma de exención establecida por el legislador de la Unión.

56. Ante la oscuridad de la redacción del artículo 133, párrafo segundo, de dicha Directiva, debo señalar que el artículo 1, párrafo primero, punto 1, de la Decimoctava Directiva, en la que se supone que la Directiva 2006/112 no ha introducido el menor cambio en cuanto al fondo,<sup>15</sup> es más claro.

57. Con arreglo a esta disposición, «los Estados miembros que el 1 de enero de 1989 estén aplicando el [IVA] a las operaciones contempladas [a los servicios deportivos] quedarán autorizados a aplicar [la condición relativa a la competencia] igualmente a las prestaciones de servicios [...], que figuran en la [...] letra [...] m) [...] del apartado 1 del punto A del artículo 13, efectuadas por organismos de [D]erecho público».

58. Esta redacción demuestra a las claras, en primer término, que la exención del IVA de los servicios deportivos prestados por los organismos de Derecho público debe ser la norma, incluso en los Estados miembros que, como el Reino Unido, aplicaban el IVA a dichos servicios a 1 de enero de 1989, en virtud del anexo E de la Sexta Directiva y, en segundo lugar, que, para las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público, la concesión de la exención puede supeditarse al requisito relativo a la competencia.

59. Por otra parte, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los requisitos a los que los Estados miembros pueden supeditar la concesión de la exención «no están en absoluto relacionadas con la definición del contenido de las exenciones»,<sup>16</sup> puesto que los Estados miembros «[no pueden] someter [la exención] a requisitos distintos de los previstos en el apartado 2 [del punto] A del artículo 13 de [la Directiva]».<sup>17</sup>

60. De ello se infiere que, aunque la diferencia de trato en favor de las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público<sup>18</sup> es, como observa la Comisión, inherente a la Directiva 2006/112, los Estados miembros no pueden modificar ni el sentido ni el alcance de tal diferencia.

61. Pues bien, en el presente asunto, la normativa británica de que se trata elimina esta diferencia de trato al no supeditar la concesión de la exención a las entidades sin ánimo de lucro que no sean de Derecho público al cumplimiento de alguno de los requisitos establecidos por el artículo 133, primer párrafo, de la Directiva, a pesar de excluir, en general, a las entidades locales del beneficio de la exención, presumiendo implícitamente que el requisito relativo a la competencia que se les impondría jamás puede cumplirse en su caso.

15 — Véanse los considerandos 1 y 3 de la Directiva.

16 — Sentencia de 7 de mayo de 1998, Comisión/España (C-124/96, EU:C:1998:204), apartado 11.

17 — Sentencia de 7 de mayo de 1998, Comisión/España (C-124/96, EU:C:1998:204), apartado 18 y jurisprudencia citada.

18 — Véanse los puntos 24 a 27 de las presentes conclusiones.

62. Esta legislación presupone una lectura del artículo 133 de dicha Directiva muy diferente de la mía, con arreglo a la cual los dos párrafos de ese artículo son independientes uno del otro, hasta tal punto que dejan una discrecionalidad total, a la hora de conceder la exención, a los Estados miembros que, a 1 de enero de 1989 y en virtud del anexo E de la Sexta Directiva, aplicaban el IVA a los servicios deportivos.

63. Estimo que esta lectura es contraria tanto a la redacción del párrafo segundo del artículo 133 como al principio de neutralidad fiscal.

64. En efecto, al igual que el artículo 1, párrafo primero 1, punto 1, de la Decimoctava Directiva, el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 establece que los Estados miembros que, en virtud del anexo E de la Sexta Directiva, aplicaban a 1 de enero de 1989, el IVA a los servicios deportivos «podrán [...] *asimismo*»<sup>19</sup> subordinar la concesión de la exención a las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público al requisito relativo a la competencia.

65. A mi juicio, el uso de la palabra «asimismo» implica que dichos Estados miembros sólo pueden subordinar la concesión de la exención a las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público a tal condición cuando ya lo hacen con respecto a otras entidades sin ánimo de lucro.

66. Llego al mismo resultado basándome en el principio de neutralidad fiscal, que constituye la expresión del principio general de igualdad de trato en materia de IVA.

67. En efecto, procede recordar que el principio de neutralidad fiscal se opone a que bienes o prestaciones de servicios similares, que compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA.<sup>20</sup>

68. En el presente asunto, los servicios deportivos prestados por el Municipio londinense de Ealing (a saber, en particular, el acceso a gimnasios y piscinas) son ciertamente similares a los mismos servicios prestados por las entidades que no son de Derecho público. Se trata de prestaciones de servicios que compiten entre sí y que deberían ser tratadas de la misma forma. ¿Por qué pagar el IVA por ir a la piscina ha de depender de si la explota una entidad sin ánimo de lucro de Derecho público o una de Derecho privado?

69. Por estas razones, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que, en virtud de la Sexta Directiva, aplicaba a 1 de enero de 1989 el IVA a los servicios deportivos sólo puede supeditar la concesión de la exención del IVA a las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público al requisito relativo a la competencia previsto en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de dicha Directiva cuando aplique asimismo dicho requisito a los servicios prestados por las demás entidades sin ánimo de lucro.

#### ***D. Sobre la tercera cuestión prejudicial***

70. Abordo la tercera cuestión prejudicial sólo en el supuesto de que el Tribunal de Justicia considere que el Reino Unido podía supeditar la concesión de la exención del IVA de los servicios deportivos prestados por las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público al requisito relativo a la competencia contemplado en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de la Directiva 2006/112, sin aplicar el mismo requisito a los servicios prestados por las demás entidades sin ánimo de lucro.

19 — El subrayado es mío.

20 — Véanse las sentencias de 8 de mayo de 2003, Comisión/Francia (C-384/01, EU:C:2003:264), apartado 25 y jurisprudencia citada, y de 10 de noviembre de 2011, The Rank Group (C-259/10 y C-260/10, EU:C:2011:719), apartado 32 y jurisprudencia citada.

71. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si el artículo 133, párrafo segundo de la Directiva 2006/112 permite a los Estados miembros que, en virtud de la Sexta Directiva, aplicaban, a 1 de enero de 1989, el IVA a los servicios deportivos excluir a todas las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público del beneficio de la exención de las prestaciones de dichos servicios sin haber comprobado, caso a caso, si la concesión de esta exención era capaz de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.

72. A mi juicio, un Estado miembro no puede excluir de forma general a todas las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público de la exención, aun cuando, a 1 de enero de 1989, aplicara el IVA a los servicios deportivos.

73. Como he señalado en el punto 23 de las presentes conclusiones, la norma establecida por el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112 obliga a los Estados miembros a eximir del IVA la prestación de servicios deportivos por parte de entidades sin ánimo de lucro.

74. Incluso en la época en que el artículo 13, punto A, apartado 1, de la Sexta Directiva establecía que «los Estados miembros eximirán [los servicios deportivos] 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», el Tribunal de Justicia había considerado que «[dicha]s condiciones [...] no est[aban] en absoluto relacionadas con la definición del contenido de las exenciones previstas en dicha disposición».<sup>21</sup>

75. El Tribunal de Justicia también consideró que «no se deduc[ía] 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 [pudiera] someter la exención a requisitos distintos de los previstos en el apartado 2 de [l punto] A del artículo 13».<sup>22</sup>

76. Dado que la Directiva 2006/112 no ha cambiado en nada los requisitos previstos en el artículo 13, punto A, apartado 2, de la Sexta Directiva, de dicha jurisprudencia resulta que los Estados miembros están obligados a conceder la exención prevista por el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112, imponiendo únicamente, en su caso, los requisitos definidos en sus artículos 132 y 133, sin añadir otros.

77. Por lo que se refiere a los requisitos para la concesión de la exención establecidos en el artículo 133 de dicha Directiva y, más precisamente, al requisito relativo a la competencia, el Tribunal de Justicia consideró que «esta facultad [...] no permit[ía] adoptar medidas generales [...] que limit[aran] el ámbito de aplicación de dichas exenciones. En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre las correspondientes disposiciones de la Sexta Directiva, un Estado miembro no puede modificar el ámbito de aplicación de la exención del artículo 132, apartado 1, letra m), de la referida Directiva al supeditarla a una o varias condiciones previstas en su artículo 133».<sup>23</sup>

21 — Sentencia de 7 de mayo de 1998, Comisión/España (C-124/96, EU:C:1998:204), apartado 11 y jurisprudencia citada.

22 — Sentencia de 7 de mayo de 1998, Comisión/España (C-124/96, EU:C:1998:204), apartado 18. En realidad, estos requisitos han permanecido sin cambios en el artículo 132 de la Directiva 2006/112.

23 — Sentencia de 19 de diciembre de 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861), apartado 35 y jurisprudencia citada. Véase también, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 2016, Comisión/Países Bajos (C-22/15, no publicada, EU:C:2016:118), apartado 38.



78. Sobre esta base, el Tribunal de Justicia declaró contrarias a los artículos 132 y 133 de dicha Directiva varias disposiciones del Derecho de los Estados miembros, en particular, una disposición de Derecho español que limitaba el ámbito de aplicación de la exención a las entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social cuyas cuotas de entrada o periódicas no superaran un determinado importe.<sup>24</sup>

79. Éste es el marco en el que debe abordarse el análisis de la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente, dirigida a determinar si un Estado miembro puede excluir a todas las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público, de las que forman parte las entidades locales, del beneficio de la exención de los servicios deportivos sin haberse cerciorado, caso por caso, de que la concesión de dicha exención es capaz de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.

80. Sobre este punto, las partes mantienen posiciones discrepantes. Por un lado, el Municipio londinense de Ealing estima que la evaluación del riesgo de distorsiones de la competencia debe realizarse, como ocurre con las entidades sin ánimo de lucro que no son de Derecho público, «caso por caso»,<sup>25</sup> teniendo en cuenta las circunstancias propias de cada actividad deportiva.

81. Por otro lado, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión estiman que, conforme a la sentencia de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council y otros* (C-288/07, EU:C:2008:505), apartados 48 a 53, la evaluación de ese riesgo no puede realizarse al nivel local de cada entidad sin ánimo de lucro sino, al contrario, de una forma general, a escala nacional.

82. Esta sentencia se refería a la interpretación del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva (actual artículo 13 de la Directiva 2006/112) según el cual los «organismos de Derecho público [no tenían] la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarroll[aban] en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones [percibieran] derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones».

83. A propósito de dicha disposición, el Tribunal de Justicia consideró, en el apartado 53 de la sentencia de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council y otros* (C-288/07, EU:C:2008:505), que «las distorsiones graves de la competencia a las cuales podría llevar la no consideración como sujetos pasivos de los organismos de Derecho público que actúen en el ejercicio de sus funciones públicas deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, *sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado local específico*».<sup>26</sup>

84. Según el Municipio londinense de Ealing, dicha jurisprudencia sólo puede trasponerse en parte<sup>27</sup> al presente asunto, dado que el artículo 13 de la Directiva 2006/112 contempla una problemática enteramente diferente, determinar si un organismo de Derecho público es o no sujeto pasivo del IVA. En cambio, en el presente asunto, de lo que se trata no es de la cualidad de sujeto pasivo, sino de la existencia de una distorsión de la competencia si se le concediera la exención.

85. Comparto esta tesis. El artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de dicha Directiva se refiere a la condición de sujetos pasivos de los organismos de Derecho público y establece que éstos «no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas». El artículo 13, apartado 2, de la Directiva establece la relación con la exención

24 — Sentencia de 7 de mayo de 1998, *Comisión/España* (C-124/96, EU:C:1998:204), apartado 19.

25 — Artículo 133, párrafo primero, de la Directiva 2006/112.

26 — El subrayado es mío.

27 — Al igual que la Comisión, el Municipio londinense de Ealing acepta que las distorsiones de la competencia sean evaluadas en relación con la actividad deportiva de que se trata.

de los servicios deportivos prevista en el artículo 132, apartado 1, letra m), de la mencionada Directiva, disponiendo que «los Estados miembros podrán considerar como actividades en las que actúen como autoridades públicas las actividades de los organismos de Derecho público que estén exentas en virtud de los artículos 132 [...]» de dicha Directiva.

86. Pues bien, según el órgano jurisdiccional remitente, cuando el Municipio londinense de Ealing presta servicios deportivos, no pretende actuar como una autoridad pública, en el sentido del artículo 13, extremo que la Administración tributaria no desmiente.

87. Por otra parte, una aplicación del principio sentado en el apartado 53 de la sentencia de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council y otros* (C-288/07, EU:C:2008:505) sería contraria a la redacción del artículo 133 de la Directiva 2006/112 según el cual el sometimiento de la concesión de la exención al cumplimiento de ciertos requisitos, entre ellas, el requisito relativo a la competencia, debe hacerse «caso por caso».

88. Ciertamente, esta calificación sólo aparece en el párrafo primero de dicho artículo, que se refiere a entidades sin ánimo de lucro que no sean de Derecho público. Sin embargo, no hay ninguna razón convincente, y ni el Gobierno del Reino Unido ni la Comisión han dado ninguna, para justificar una aplicación diferenciada de la misma condición para las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público.

89. Los términos utilizados en las demás versiones lingüísticas de la Directiva 2006/112 son aún más claros en cuanto a la necesidad de que el análisis de los requisitos previstos en el artículo 133, párrafo primero, de la antedicha Directiva sea individualizado, organismo por organismo. A modo de ejemplo, debo citar la versión inglesa («in each individual case»), la griega («χωριστάγια κάθε περίπτωση») y la alemana («im Einzelfall»).

90. La Comisión pone de manifiesto las dificultades con las que se encontrarían las entidades locales y los operadores privados, a tenor de los apartados 49 a 51 de la sentencia de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council y otros* (C-288/07, EU:C:2008:505), si tuvieran que realizar un examen «caso por caso», en particular, la necesidad de «una revaluación sistemática, sobre la base de análisis económicos a menudo complejos, de los requisitos de competencia en un gran número de mercados locales, cuya determinación puede resultar particularmente difícil, en la medida en que la delimitación de éstos no coincide necesariamente con la competencia territorial de las entidades locales».<sup>28</sup>

91. Ante ello cabe preguntarse por qué razón tal evaluación no sería posible en el caso de entidades sin ánimo de lucro de Derecho público y sí lo sería para las demás.<sup>29</sup>

92. Por estas razones, sugiero al Tribunal de Justicia que responda a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro que excluya, de manera general, a todas las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público del beneficio de la exención de las prestaciones de servicios deportivos, sin haber comprobado, caso por caso, si la concesión de tal exención es capaz de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.

28 — Apartado 49 de dicha sentencia.

29 — Por otra parte, causa extrañeza comprobar que la normativa del Reino Unido prescribe tal análisis caso por caso para la exención del IVA aplicable a los servicios culturales, que es objeto de extensas explicaciones en el apartado 3.8 de la VAT Notice 701/47: culture (Nota IVA 701/47 sobre la cultura).

## VI. Conclusión

93. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia (Sala de lo Tributario), Reino Unido] en los siguientes términos:

- «1) El artículo 133, párrafos primero, letra d), y segundo, 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 permite a los Estados miembros aplicar a los organismos de Derecho público el requisito relativo a la competencia a pesar de que hubiera servicios deportivos distintos de los que estaban gravados con el IVA a 1 de enero de 1989 exentos en esa misma fecha y de que los servicios deportivos de que se trata no estuvieran exentos con arreglo al Derecho nacional antes de que el Estado miembro aplicara el requisito contemplado en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de dicha Directiva.
- 2) El artículo 133, párrafos primero, letra d), y segundo, de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que, en virtud 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, aplicaba a 1 de enero de 1989 el IVA a los servicios deportivos sólo puede supeditar la concesión de la exención del IVA a las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público al requisito relativo a la competencia prevista en el artículo 133, párrafo primero, letra d), de dicha Directiva cuando aplique asimismo dicha condición a los servicios prestados por las demás entidades sin ánimo de lucro.
- 3) El artículo 133, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no permite a los Estados miembros que, en virtud de la Directiva 77/388, aplicaban, a 1 de enero de 1989, el IVA a los servicios deportivos, que excluyan, de manera general, a todas las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público del beneficio de la exención de las prestaciones de servicios deportivos, sin haber comprobado, caso por caso, si la concesión de tal exención es capaz de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.»