

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 12 de enero de 2006

■ **Asunto:** C-246/04.

■ **Partes:** Turn- und Sportunion Waldburg y Finanzlandesdirektion für Oberösterreich.

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte B, letra b), y parte C, letra a) – Exención de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles – Derecho de opción en favor de los sujetos pasivos – Asociaciones deportivas sin ánimo de lucro – Requisitos.

I. Comentario

De acuerdo con esta sentencia el Tribunal establece que los Estados miembros, cuando conceden a los sujetos pasivos el derecho a la renuncia a la exención en las operaciones derivadas de alquiler de bienes inmuebles (art. 13 c de la Sexta Directiva), pueden distinguir según la naturaleza de las operaciones o las clases de sujetos pasivos, a condición de que respeten los objetivos y los principios generales de la Sexta Directiva, en particular el principio de neutralidad fiscal y la exigencia de aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas.

El Tribunal indica que la Sexta Directiva no especifica bajo qué condiciones se puede restringir el derecho a la renuncia a la aplicación de una exención, quedando bajo la competencia de cada Estado miembro el establecimiento de las condiciones para el ejercicio de dicha opción. Sin embargo esta libertad de configuración se ve limitada por el principio de neutralidad.

De esta manera el Tribunal enfatiza y subraya la importancia del principio de neutralidad como límite a las posibilidades de configuración del IVA por los Estados miembros.

Es relevante señalar que en la sentencia que examinamos el Tribunal le indica al órgano jurisdiccional remitente cuales deben ser los criterios para estimar que la configuración del derecho de opción del artículo 13.C de la Sexta Directiva por Austria es contrarios al principio de neutralidad.

El Tribunal señala que se estaremos ante una violación del principio de neutralidad cuando no permita la competencia en igualdad de condiciones a entidades que desempeñen la misma actividad, pero al tener formas jurídicas diferentes, unas se les permita optar y a otras no.

Lo anterior debe interpretarse en el sentido de que las exenciones señaladas en el artículo 13 B Sexta Directiva, como el arrendamiento de inmuebles, pueden ser excepcionadas en los casos señalados por el artículo 13 C Sexta Directiva, sin que estas excepciones puedan ser negadas invocando una aplicación genérica del artículo 13 A de la Sexta Directiva. O en otras palabras, si una entidad no lucrativa arrienda un inmueble y decide acogerse a la renuncia a la exención, el Estado miembro no podrá negar el derecho de opción por ser una entidad no lucrativa, salvo que dicha negativa al ejercicio de opción sea respetuosa con la libre competencia.

2. Antecedentes

Turn- und Sportunion Waldburg es una asociación deportiva calificada de asociación sin ánimo de lucro.

En 1997 comenzó a construir un anexo al local de la asociación, una parte del cual se destinaba a la práctica deportiva, mientras que la otra, cuya superficie era aproximadamente una cuarta parte de la superficie total de dicho anexo, debía utilizarse como bar y se alquilaría a un concesionario.

En la declaración del IVA de 1997, la asociación realizó deducciones por un importe total de 39.285 ATS, correspondientes al IVA soportado exclusivamente por la parte del anexo destinada a la explotación del bar, tras renunciar a la aplicación del artículo 6, apartado 1, número 27, de la UStG 1994, relativo a los pequeños empresarios.

Mediante resolución de 27 de agosto de 1999, el Finanzamt denegó dichas deducciones, sosteniendo que una asociación deportiva exenta en virtud del artículo 6, apartado 1, número 14, de la UStG 1994, que no disfruta del derecho a deducir, no podía renunciar a la exención de las operaciones derivadas del alquiler y arrendamiento de bienes inmuebles utilizando el derecho de opción.

En su opinión, la exención personal prevista para las asociaciones deportivas sin ánimo de lucro en el artículo 6, apartado 1, número 14, de la UStG 1994 prima sobre la exención de las operaciones de alquiler y arrendamiento de bienes inmuebles prevista en el artículo 6, apartado 1, número 16, de la UStG 1994.

El recurso interpuesto contra esta resolución fue desestimado por infundado, basándose en que el artículo 6, apartado 1, número 14, de la UStG 1994 prevalece, como ley especial, sobre el número 16 del mismo apartado. Según la administración, el hecho de que la asociación deportiva renunciase a la normativa aplicable a los pequeños empresarios no modificaba en nada la situación jurídica de que se trataba.

La demandante interpuso recurso contra esta resolución ante el Verwaltungsgerichtshof. En su resolución de remisión, este órgano jurisdiccional estimó que la exención de servicios prestados a personas que no practican el deporte o la educación física, tales como el alquiler o la concesión de un bar, no entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva y, por ello, no puede basarse en dicha disposición. Sin embargo, el Verwaltungsgerichtshof se planteó la cuestión de si la exención de las operaciones de alquiler o arrendamiento efectuadas por asociaciones deportivas sin ánimo de lucro podía basarse en el artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva.

Tras comprobar que la UStG 1994 no ofrecía a las asociaciones deportivas ninguna posibilidad de optar por someter al impuesto sus operaciones de alquiler y arrendamiento, el se planteó igualmente ciertas cuestiones sobre la interpretación del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva y sobre la posibilidad de excluir a determinados sujetos pasivos de la posibilidad de optar por la tributación, disponible para los demás sujetos pasivos.

3. Cuestiones planteadas

- 1) ¿Debe un Estado miembro ejercer de manera uniforme la facultad que le atribuye el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva [...], en el sentido de conceder a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento de inmuebles, a pesar de la exención establecida en el artículo 13, parte B, letra b), de [dicha] Directiva, o bien puede tal Estado miembro diferenciar a tal efecto en función de la clase de operaciones o de los grupos de sujetos pasivos?
- 2) ¿Permite a los Estados miembros el artículo 13, parte B, letra b), en relación con la parte C, letra a), de la [Sexta] Directiva establecer una disposición como la prevista en el artículo 6, apartado 1, número 14, de la [UStG 1994], en relación con el artículo 6, apartado 1, número 16, de la misma Ley, en virtud de la cual la posibilidad de optar por la tributación de las operaciones de arrendamiento y de alquiler se restringe de tal forma que las asociaciones deportivas sin ánimo de lucro quedan excluidas de la posibilidad de ejercer este derecho de opción?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) Al conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación, establecido en el artículo 13, parte C, 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, los Estados miembros pueden efectuar distinciones según la naturaleza de las operaciones o las clases de sujetos pasivos, a condición de que respeten los objetivos y los principios generales de la Sexta Directiva, en particular el principio de neutralidad fiscal y la exigencia de aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas.

- 2) Compete al órgano jurisdiccional nacional determinar si sobrepasa la facultad de apreciación concedida a los Estados miembros una norma nacional que, al declarar exentas con carácter general las operaciones efectuadas por las asociaciones deportivas sin ánimo de lucro, restringe el derecho de éstas a optar por la tributación de las operaciones de arrendamiento y alquiler; habida cuenta, en especial, del principio de neutralidad fiscal y de la exigencia de aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre la primera cuestión

Analiza el Tribunal de si los Estados miembros pueden efectuar distinciones según la naturaleza de las operaciones o las clases de sujetos pasivos a la hora de optar entre eximir o someter a tributación el arrendamiento o el alquiler de bienes inmuebles.

Una vez reiterada la jurisprudencia del Tribunal que determina que el gravamen de las operaciones de arrendamiento y alquiler es una facultad reconocida por el legislador comunitario a los Estados miembros como excepción a la norma general, establecida en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, en virtud de la cual las operaciones de arrendamiento y alquiler están exentas del IVA. De ello resulta que los Estados miembros disfrutan de un amplio margen de apreciación en el marco de las disposiciones del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva. En efecto, les compete valorar si conviene o no establecer el derecho de opción, según lo que consideren oportuno en función del contexto existente en su país en un momento dado.

Sin embargo aunque exista esta libertad de apreciación por los Estados, estos deben respetar los objetivos y los principios generales de la Sexta Directiva, en particular el principio de neutralidad fiscal y la exigencia de aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas. Por lo que de acuerdo con el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA. Por lo que, para valorar si los productos o los servicios son similares, carecen, en principio, de pertinencia la identidad del productor o del prestador de servicios y la forma jurídica adoptada por éstos para ejercer sus actividades.

Lo que conduce al Tribunal a determinar que en relación con el derecho de opción de tributar o no tributar respecto a los arrendamientos de bienes inmuebles los Estados miembros tienen plena competencia para determinar si eximirán, o no los alquileres de bienes

inmuebles en las condiciones por ellos fijadas a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de la exención y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso, pero en todo caso deben respetar el principio de neutralidad.

El Tribunal afirma que puede existir una violación del principio de neutralidad fiscal si una asociación deportiva que tiene por objeto estatutario el ejercicio o la promoción de la educación física no tiene la posibilidad de optar por la tributación, mientras que disponen de dicha posibilidad otros sujetos pasivos que ejercen unas actividades similares y que, por ello, compiten con las de la referida asociación.

Finalmente el Tribunal remite al órgano jurisdiccional la determinación de si en las circunstancias específicas del si la aplicación de una exención general a la totalidad de las operaciones efectuadas por las asociaciones deportivas sin ánimo de lucro, incluido el alquiler de bienes inmuebles, conlleva o no una violación del principio de neutralidad fiscal.

... ○ ...