

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 26 de octubre de 2017 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Exenciones de prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte — Concepto de “deporte” — Actividad caracterizada por un componente físico — Juego de bridge de contrato duplicado»

En el asunto C-90/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal de Apelación (Sala de lo Tributario y de la Cancillería), Reino Unido], mediante resolución de 1 de septiembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de febrero de 2016, en el procedimiento entre

The English Bridge Union Limited

y

Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz (Ponente), Presidente de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Cuarta, y el Sr. E. Juhász, la Sra. K. Jürimäe y el Sr. C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 2 de marzo de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de The English Bridge Union Limited, por el Sr. M. Lewis, Solicitor, y el Sr. D. Ewart, QC;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Brandon, en calidad de agente, asistido por el Sr. R. Hill, Barrister;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. Bulterman y M. Noort, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de junio de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).
- 2 Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre The English Bridge Union Limited (en lo sucesivo, «EBU») y los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido; en lo sucesivo, «Administración Tributaria»), en relación con la aplicación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a las tarifas de acceso que la EBU percibe por los torneos de bridge de contrato duplicado que organiza.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 Según sus artículos 411 y 413, la Directiva 2006/112 derogó y sustituyó, a partir del 1 de enero de 2007, la normativa de la Unión en materia de IVA, en particular, 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).
- 4 El artículo 132, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que figura en el capítulo 2, titulado «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», del título IX de dicha Directiva, establece que los Estados miembros eximirán:

«[...]

- m) determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física;
- n) determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate;

[...]».

Derecho del Reino Unido

- 5 El anexo 9, grupo 10, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley de 1994 del impuesto sobre el valor añadido) establece la exención de IVA de las siguientes prestaciones relacionadas con el deporte:
 - «1. La concesión del derecho a participar en una competición deportiva o en una actividad física recreativa 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 un organismo apropiado establecido para fines deportivos o de educación física, del derecho a participar en una competición en relación con tal actividad.
 3. La prestación por parte de un organismo apropiado a una persona de servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física que la persona practique [...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 6 La EBU es una entidad nacional sin ánimo de lucro encargada de la regulación y el desarrollo del bridge de contrato duplicado en Inglaterra. Este juego de cartas es una forma del juego de bridge que se practica en competiciones a nivel nacional e internacional, en la que cada equipo juega sucesivamente con el mismo reparto de cartas que sus homólogos en las demás mesas. De este modo, la clasificación se establece en función de los resultados relativos.
- 7 La EBU, cuyos miembros son asociaciones regionales y particulares, organiza torneos de bridge de contrato duplicado exigiendo a los jugadores el pago de derechos de acceso para poder participar. En relación con esos derechos, satisface el IVA correspondiente.
- 8 Al considerar que los referidos derechos de acceso debían estar exentos en virtud del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112, la EBU solicitó a la Administración Tributaria la devolución de dicho impuesto, solicitud que fue denegada.
- 9 La EBU interpuso un recurso ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia (Sala de lo Tributario), Reino Unido], el cual confirmó la denegación de la solicitud de aquella, aunque permitiéndole recurrir en apelación.
- 10 Ante el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal de Apelación (Sala de lo Tributario y de la Cancillería), Reino Unido], la EBU sostiene que un «deporte» a efectos del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112 no ha de tener necesariamente un componente de actividad física significativa, puesto que la finalidad que se persigue con dicha disposición es favorecer las actividades beneficiosas para la salud física o mental de quienes las practican con regularidad y dado que la actividad intelectual es tan importante como la actividad física. Una actividad caracterizada por un componente mental significativo que se practica en competición, tal como el bridge de contrato duplicado, constituye, por lo tanto, un «deporte» a efectos de la referida disposición.
- 11 La Administración Tributaria se opone a dicha argumentación por la razón de que el referido artículo 132, apartado 1, letra m), según el cual se eximirán determinadas prestaciones de servicios «directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física», implica que un «deporte» a efectos de esta disposición debe contener un componente físico significativo. La Administración Tributaria añade que la interpretación que defiende la EBU es contraria al principio de interpretación restrictiva de las exenciones previstas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112.
- 12 El órgano jurisdiccional remitente señala que el bridge de contrato duplicado exige facultades intelectuales elevadas tales como la lógica, el pensamiento lateral, la estrategia o la memoria y que su práctica regular favorece a la vez la salud mental y la física. Por lo tanto, se pregunta si los deportes considerados «intelectuales», tales como el referido juego, están comprendidos en el concepto de «deporte», a efectos del artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva.
- 13 Al considerar que el término «deporte» debe tener un sentido autónomo y ser objeto de una aplicación uniforme en todos los Estados miembros, el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal de Apelación (Sala de lo Tributario y de la Cancillería)] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las cuestiones prejudiciales siguientes:
 - «1) ¿Qué características esenciales debe tener una actividad para ser un “deporte” en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112 [...]? En particular, ¿debe tener la actividad un componente físico significativo (o no insignificante) esencial para su resultado, o basta con que tenga un componente mental significativo esencial para su resultado?
 - 2) ¿Es el bridge de contrato duplicado un “deporte” en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 14 Con carácter previo, ha de señalarse que, como se desprende del expediente presentado al Tribunal de Justicia, el bridge de contrato duplicado es un juego de cartas que implica esfuerzos y facultades de orden intelectual, cuyo componente físico es insignificante.
- 15 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que una actividad, tal como el bridge de contrato duplicado, que se caracteriza por un componente físico que es insignificante, está comprendida dentro del concepto de «deporte», a efectos de dicha disposición.
- 16 Por lo tanto, en el presente asunto, no se pretende que el Tribunal de Justicia determine el significado del concepto de «deporte» en general, sino que lo interprete en el marco de la Directiva 2006/112 relativa al sistema común del IVA y, en particular, de sus disposiciones en materia de exención.
- 17 Según reiterada jurisprudencia, las exenciones a las que se refiere el artículo 132 de la Directiva 2006/112 constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 2008, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, apartado 16, y de 26 de febrero de 2015, VDP Dental Laboratory y otros, C-144/13, C-154/13 y C-160/13, EU:C:2015:116, apartado 44 y jurisprudencia citada).
- 18 A falta de toda definición del concepto de «deporte» en la Directiva 2006/112, la determinación del significado y del alcance de este término debe efectuarse, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, conforme al sentido habitual de éste en el lenguaje corriente, teniendo también en cuenta el contexto en el que se utiliza y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de septiembre de 2014, Deckmyn y Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, apartado 19 y jurisprudencia citada, y de 26 de mayo de 2016, Envirotec Denmark, C-550/14, EU:C:2016:354, apartado 27).
- 19 Por lo que respecta, en primer lugar, al sentido del concepto de «deporte» en el lenguaje corriente, éste designa habitualmente, tal como señaló el Abogado General en el punto 23 de sus conclusiones, una actividad de naturaleza física o, dicho de otro modo, una actividad caracterizada por un componente físico que no sea insignificante.
- 20 En lo que atañe, a continuación, a la estructura de la Directiva 2006/112, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 132 de la referida Directiva se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. No obstante, esa regla de interpretación restrictiva no significa que los términos empleados para definir dichas exenciones hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, apartado 17, y de 25 de febrero de 2016, Comisión/Países Bajos, C-22/15, no publicada, EU:C:2016:118, apartado 20 y jurisprudencia citada).
- 21 Por otra parte, como indica el epígrafe del capítulo al que pertenece el citado artículo, las exenciones que éste prevé tienen como objetivo favorecer determinadas actividades de interés general. Sin embargo, dichas exenciones no se aplican a todas las actividades de interés general, sino únicamente a las que se enumeran y describen en la misma de manera muy detallada (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, apartado 18 y jurisprudencia citada, y de 26 de febrero de 2015, VDP Dental Laboratory y otros, C-144/13, C-154/13 y C-160/13, EU:C:2015:116, apartado 45).
- 22 El análisis del contexto del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112 aboga, por lo tanto, por una interpretación en el sentido de que el concepto de «deporte», que figura en dicha disposición, se limita a actividades que respondan al sentido habitual del término «deporte», que se caracterizan por un componente físico

no insignificante, sin extenderse a todas las actividades que, desde un punto de vista u otro, puedan asociarse a dicho concepto.

- 23 En lo que se refiere, por último, a la finalidad del artículo 132, apartado 1, letra m), de la citada Directiva, ha de recordarse que con la referida disposición se persigue el objetivo de favorecer ciertas actividades de interés general, concretamente, los servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física proporcionados por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física, y que, por lo tanto, dicho precepto pretende fomentar ese tipo de práctica entre amplios sectores de la población (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, apartado 23, y de 19 de diciembre de 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, apartado 20).
- 24 Es cierto que, como sostiene la EBU y como se desprende del expediente remitido al Tribunal de Justicia, el bridge de contrato duplicado exige, en particular, lógica, memoria, estrategia y pensamiento lateral y constituye una actividad beneficiosa para la salud mental y física de las personas que lo practican regularmente. No obstante, aunque resultan beneficiosas para la salud física y mental, las actividades de puro entretenimiento y recreación no están comprendidas en el precepto en cuestión (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, apartado 22, y de 25 de febrero de 2016, *Comisión/Países Bajos*, C-22/15, no publicada, EU:C:2016:118, apartados 23 a 25). En estas circunstancias, el hecho de que una actividad sea beneficiosa para la salud física y mental no constituye por sí mismo un elemento suficiente para deducir que tal actividad está comprendida dentro del concepto de «deporte», a efectos del mismo precepto.
- 25 La circunstancia de que una actividad que es beneficiosa para el bienestar físico y mental se practique en competición no permite llegar a una conclusión diferente. En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112 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 (sentencias de 21 de febrero de 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, apartado 22, y de 19 de diciembre de 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, apartado 19). A este respecto, procede señalar también que el carácter competitivo de una actividad no basta por sí mismo para fundamentar su calificación como «deporte», si no existe un componente físico no insignificante.
- 26 Por otra parte, de la jurisprudencia recordada en el apartado 21 de la presente sentencia se desprende que el artículo 132 de la Directiva 2006/112 tiene por objeto definir, de manera exhaustiva, determinadas actividades de interés general que deben beneficiarse, con carácter excepcional, de una exención del IVA. Por lo tanto, en la medida en que, por las razones expuestas en los apartados 19 a 25 de la presente sentencia, una interpretación del alcance de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra m), de la referida Directiva, consistente en incluir en ella actividades que tienen un componente físico que sea insignificante, constituye una interpretación amplia de la citada disposición, una interpretación como ésta no podrá ser conforme con la regla de interpretación restrictiva de las exenciones del IVA, ni con el objetivo de delimitación estricta de la exención de que se trata.
- 27 Por consiguiente, tanto del tenor literal del artículo 132, apartado 1, letra m), como de la interpretación sistemática y teleológica de la Directiva 2006/112 se desprende que la citada disposición únicamente se refiere a actividades caracterizadas por un componente físico que no sea insignificante.
- 28 Tal interpretación no prejuzga la cuestión de si una actividad con un componente físico que sea insignificante puede estar comprendida, en su caso, en el concepto de «servicios culturales» a efectos del artículo 132, apartado 1, letra n), de la citada Directiva, cuando la referida actividad, habida cuenta de su práctica, de su historia y de las tradiciones a las que pertenece, ocupa en un Estado miembro determinado un lugar en el patrimonio social y cultural de dicho país de tal importancia que permita considerar que forma parte de su cultura. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que la disposición correspondiente de la Directiva 77/388 deja un margen de

apreciación a los Estados miembros para determinar qué prestaciones de servicios culturales están exentas (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de febrero de 2017, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, apartado 24).

- 29 A la vista de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que una actividad como el bridge de contrato duplicado, que se caracteriza por un componente físico que resulta insignificante, no está comprendido en el concepto de «deporte» a efectos de dicha disposición.

Costas

- 30 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 Cuarta) declara:

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 una actividad como el bridge de contrato duplicado, que se caracteriza por un componente físico que resulta insignificante, no está comprendido dentro del concepto de «deporte» a efectos de dicha disposición.