

Sentencia 21 marzo de 2002

■ **Asunto:** C-174/00

■ **Partes:** Kennemer Golf & Country Club / Staaatssecretaris van Financiën

■ **Síntesis:** “Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte A, apartado 1, letra m) – Operaciones exentas – Prestaciones vinculadas con la práctica del deporte – Organismo sin ánimo de lucro”
(Sala Quinta)

1. Comentario y legislación española.

En este asunto se plantearon las siguientes cuestiones:

1ª. El alcance que ha de darse al apartado 1, letra m de la parte A) del artículo 13 de la Sexta Directiva referente a la exención de determinadas prestaciones de servicios rela-

cionados con la práctica del deporte (el golf en este caso) *facilitadas por organismos “sin fin lucrativo”*, a las personas que realizan deporte o la educación física y concretamente si, *para que se trate de organismos sin “fin lucrativo”* deben tenerse en cuenta sólo las prestaciones relacionadas en el apartado, o también aquellas otras que presta el organismo y por las cuales percibe una retribución de terceros, independientemente de las cuotas que recibe de los socios.

Como el Tribunal consideró que la exención no se otorga en función de las prestaciones que efectúa en virtud del art. 13, sino en función de la naturaleza de dicho organismo. Y cuando actúa en aras del interés público en determinado sector social, cultural, religioso o deportivo (como es el caso), se le reconoce la exención del IVA, para distinguirlos de aquellos que realizan actividades comerciales y por ello que puedan computarse la totalidad de sus ingresos, pues no son éstos *los que determinan la concesión de la exención, sino el interés público* que atienden, en este caso la práctica del deporte, como decimos.

2ª. La segunda cuestión planteada es la de si puede considerarse como contraprestación en el sentido del art. 2.1. las cuotas que pagan los socios anualmente, aun cuando éstos nunca emplean sus instalaciones, o lo hagan de forma esporádica.

A esta cuestión el Tribunal contesta afirmativamente, ya que las prestaciones de la Asociación están vinculadas a poner a disposición de los socios sus instalaciones con carácter permanente y no por las prestaciones puntuales de que puedan servirse éstos, y por consiguiente existe la necesaria relación entre el pago de las cuotas y los servicios que les prestan.

3ª. En la tercera, está íntimamente relacionada con la 1ª, se plantea la cuestión de si el organismo *pierde o no “su fin lucrativo”*, aun cuando pretenda obtener sistemáticamente superávit, a lo que el Tribunal respondió que no, siempre que se destinen a la ejecución de las prestaciones del organismo, y no a la distribución entre los socios en concepto de ganancias.

1.1 Legislación española.

Esta Sentencia podría tenerse en cuenta para la aplicación del nº 13 apartado uno del art. 20 de la Ley 37/92, sobre exención de los servicios relacionados con la práctica del deporte.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 3 de mayo de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de mayo siguiente, el Hoge Raad der Nederlanden planteó, con arreglo al artículo 234 CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), 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 de impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el “Kennemer Golf”) y el Staatssecretaris van Financiën en relación con el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, “IVA”) al que está sujeto el Kennemer Golf por determinadas prestaciones que efectuó en el contexto de la práctica del golf.

2.1. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

El Kennemer Golf es una asociación neerlandesa que cuenta con 800 socios aproximadamente. Según sus estatutos, su objeto social consiste en la práctica y la promoción de deportes y juegos, en particular del golf. A tal efecto, posee en el término municipal de Zandvoort (Países Bajos) unas instalaciones que incluyen un campo de golf y un edificio que alberga los locales del club.

Los socios del Kennemer Golf han de abonar una cuota anual y una cuota de acceso y deben suscribir asimismo un empréstito sin intereses emitido por el Kennemer Golf.

Con independencia de la utilización de las instalaciones por los socios del Kennemer Golf, quienes no son miembros de éste pueden utilizar el campo de golf y las instalaciones anexas, previo pago de una entrada de un día. Consta en autos que el Kennemer Golf percibe así cantidades relativamente elevadas, que ascienden a aproximadamente un tercio de las cantidades abonadas por los socios en concepto de cuotas anuales.

Durante los años anteriores al ejercicio fiscal de 1994, la cuenta de pérdidas y ganancias del Kennemer Golf arrojó un saldo positivo, que se contabilizó a continuación como fondo de reserva en concepto de provisiones para gastos distintos de los gastos anuales. Este fue también el caso del ejercicio controvertido en el litigio principal, a saber el de 1994.

Por considerar que las prestaciones efectuadas a favor de quienes no son socios del Kennemer Golf estaban exentas del IVA con arreglo al artículo 11, apartado 1, letra f), de la Wet op de omzetbelasting 1968 y del artículo 7, apartado 1, así como del anexo B, letra b), punto 21, del Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968, el Kennemer Golf no abonó, en lo referente al ejercicio 1994, IVA alguno por dichas prestaciones. Sin embargo, la administración fiscal consideró que el Kennemer Golf tenía en realidad ánimo de lucro y efectuó una liquidación complementaria del IVA correspondiente a dichas prestaciones.

Al desestimar la administración fiscal la reclamación que presentó el Kennemer Golf contra dicha decisión, éste interpuso un recurso ante el Gerechtshof te Amsterdam (Países Bajos). Dicho órgano desestimó a su vez el recurso que le había sido sometido, por considerar que si el Kennemer Golf obtenía beneficios de modo sistemático, existía la presunción de que pretendía conseguir excedentes de explotación y tenía ánimo de lucro.

El Kennemer Golf interpuso entonces un recurso de casación contra dicha resolución del Gerechtshof te Amsterdam ante el Hoge Raad der Nederlanden. Por considerar que la solución del litigio depende de la interpretación de determinadas disposiciones nacionales en materiaa de IVA a la luz de las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva, el

Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia tres cuestiones prejudiciales.

3. Fundamentos de derecho

3.1. Sobre la primera cuestión

Mediante la primera cuestión, letra a), el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva ha de interpretarse en el sentido de que para determinar si un organismo actúa “sin fin lucrativo” deben tenerse en cuenta únicamente las prestaciones citadas en dicha disposición o la totalidad de las actividades de dicho organismo.

A tal respecto, procede señalar que, como destacan tanto el Gobierno del Reino Unido como la Comisión, a tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, éste contempla expresamente determinadas “prestaciones [...] facilitadas por organismos sin fin lucrativo”, sin que en ninguna de las versiones lingüísticas de dicha disposición se emplee una redacción tal que, por su ambigüedad, haga que la expresión “sin fin lucrativo” se refiera a las prestaciones en lugar de a los organismos.

Por otra parte, la totalidad de las exenciones enumeradas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras h) a p), de la Sexta Directiva se refieren a organismos que actúan en aras del interés público en determinado sector social, cultural, religioso, deportivo o en otros sectores similares a éstos. Su objetivo consiste por tanto en dispensar un trato de favor, en materia de IVA, a determinados organismos cuyas actividades están orientadas a fines distintos de los comerciales.

Por consiguiente, suponiendo que la apreciación de si un organismo actúa “sin fin lucrativo” deba realizarse teniendo en cuenta dicho organismo y no las prestaciones que efectúa en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, resulta que, para determinar si tal organismo cumple los requisitos que impone la referida disposición, procede considerar la totalidad de sus actividades, incluidas las que ofrece como complemento de los servicios que en aquélla se contemplan.

Sobre la tercera cuestión

Mediante su tercera cuestión, que ha de examinarse antes de la segunda, habida cuenta del estrecho vínculo que la une a la primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, en relación con el apartado 2, letra a), primer guión, de dicha disposición, debe interpretarse en el sentido de que puede considerarse que un organismo actúa “sin fin lucrativo” aunque pretenda sistemáticamente obtener superávits que después destina a la ejecución de sus prestaciones.

Corresponde a las autoridades nacionales competentes en la materia determinar si, a la luz del objeto estatutario del organismo de que se trate y de las circunstancias concretas del asunto, un organismo cumple las exigencias para ser considerado organismo “sin fin lucrativo”.

Cuando se haya comprobado que así es, el hecho de que ulteriormente el organismo obtenga beneficios, aun cuando intente conseguirlos o los genere sistemáticamente, no permite poner en entredicho la calificación inicial de dicho organismo mientras dichos beneficios no se distribuyan a sus socios en concepto de ganancias. Evidentemente, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva no prohíbe a los organismos que contempla cerrar el ejercicio con un saldo positivo. De lo contrario, como destaca en particular el Gobierno del Reino Unido resultaría imposible para tales organismos crear reservas para sufragar el mantenimiento y las mejoras futuras de sus instalaciones.

Además, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si cabe mantener dicha interpretación en caso de que un organismo intente sistemáticamente obtener un superávit. Se remite al respecto al artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión, de la Sexta Directiva que parece negar la exención del IVA a los organismos que intentan sistemáticamente obtener beneficios.

Por lo que se refiere a esta disposición, procede señalar en primer lugar que establece un requisito facultativo que los Estados miembros pueden libremente imponer con carácter adicional para la concesión de determinadas exenciones contempladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, entre las que figura la exención de la letra m) de la misma disposición, que atañe al litigio principal. Al parecer, el legislador neerlandés exige que concurra dicho requisito optativo para conceder la referida exención.

A este respecto, ha de destacarse que el primer requisito previsto en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión, de la Sexta Directiva, a saber la prohibición de que un organismo determinado tenga por objeto la consecución sistemática de beneficios, se refiere, en la versión francesa de dicha disposición, claramente al “profit”, mientras que los otros dos requisitos que ésta enuncia, a saber la prohibición de distribuir beneficios y la obligación de destinarlos al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones facilitadas, se refieren a los “bénéfices”.

No son los beneficios en el sentido del superávit que se obtiene al final de un ejercicio, sino los beneficios en el sentido de ventajas pecuniarias a favor de los socios de un organismo, los que impiden que se considere que éste actúa “sin fin lucrativo”. En consecuencia, el requisito que se establece en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión, de la Sexta Directiva se confunde, en lo fundamental, con el criterio del organismo sin fin lucrativo que figura en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva.

El Gobierno neerlandés aduce que esta interpretación no tiene en cuenta el hecho de que, por ser un requisito adicional, el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión, ha de tener necesariamente un contenido que exceda del de la disposición de base. A tal respecto, basta destacar que dicho requisito no se refiere únicamente al artículo 13, parte

A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, sino también a otras muchas exenciones obligatorias cuyo contenido es diferente.

Sobre la segunda cuestión

El órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva ha de interpretarse en el sentido de que las cuotas anuales que abonan los miembros de una asociación deportiva pueden constituir la contrapartida de los servicios que ésta presta, pese a que los socios que nunca emplean las instalaciones de la asociación o lo hacen esporádicamente tengan que abonar, no obstante, su cuota anual.

En el asunto del que conoce el órgano jurisdiccional remitente, según alega la Comisión, la circunstancia de que la cuota anual sea fija y no pueda vincularse con cada utilización personal del campo de golf no incide en el hecho de que se intercambien prestaciones recíprocas entre los miembros de una asociación deportiva, como aquella de que se trata en el asunto principal, y la propia asociación. En efecto, las prestaciones de la asociación están constituidas por la puesta a disposición de sus miembros, con carácter permanente, de las instalaciones deportivas de las ventajas vinculadas con ellas y no por prestaciones puntuales efectuadas a requerimiento de los miembros. Existe por tanto una relación directa entre las cuotas anuales que abonan los miembros de una asociación deportiva como aquella de que se trata en el litigio principal y las prestaciones que ésta efectúa.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

"1) El artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), 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, debe interpretarse en el sentido de que, para determinar si un organismo actúa "sin fin lucrativo", debe tenerse en cuenta la totalidad de sus actividades.

2) El artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva 77/388 ha de interpretarse en el sentido de que puede considerarse que un organismo actúa "sin fin lucrativo" aunque pretenda sistemáticamente obtener superávits que después destina a la ejecución de sus prestaciones. La primera parte del requisito facultativo que figura en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión, de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse de igual manera.

3) El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva 77/388 ha de interpretarse en el sentido de que las cuotas anuales que abonan los miembros de una asociación deportiva como aquella de que se trata en el litigio principal pueden constituir la contrapartida de los servicios que ésta presta, pese a que los socios que nunca emplean las instalaciones de la asociación o lo hacen esporádicamente tengan que abonar, no obstante, su cuota anual."

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 13 de diciembre de 2001.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del siguiente modo:

“1) Para determinar si un organismo carece de ánimo de lucro a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva IVA, deben tenerse en cuenta todas sus actividades.

2) Las cotizaciones anuales abonadas a un club de golf por los servicios prestados por el club a sus socios constituyen una contraprestación por los servicios que el club presta a sus socios “a título oneroso”, en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva.

3) Un organismo sin ánimo de lucro en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva es aquel que no tiene por objeto el enriquecimiento de personas físicas o jurídicas, y que no se gestiona con el fin de conseguir o intentar conseguir ese enriquecimiento; sin embargo, el hecho de que un organismo tenga por objeto la consecución sistemática de un superávit destinado a los servicios que presta ofreciendo instalaciones para la práctica del deporte no excluye que pueda ser considerado organismo sin ánimo de lucro. La primera parte del requisito optativo del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, que señala que los organismos de que se trata “no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios”, debe interpretarse del mismo modo.”