

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. F.G. JACOBS

presentadas el 13 de diciembre de 2001 ¹

1. Con arreglo a la Sexta Directiva sobre el IVA,² determinadas prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte estarán exentas del IVA. Los Estados miembros podrán supeditar esa exención al requisito de que el organismo de que se trate no tenga 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.

2. En la presente petición de decisión prejudicial, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) solicita orientación sobre una serie de problemas de interpretación a este respecto. En sustancia, solicita que se dilucide qué aspectos de la actividad de un organismo deben tenerse en cuenta para determinar si su fin es no lucrativo, si a efectos del IVA existe una relación entre las cuotas anuales cobradas por un club de golf y las prestaciones de servicios facilitadas a los socios, y si el hecho de tener por objeto la consecución sistemática de un superávit que se destinará a la prestación de servicios deportivos es compatible con la condición de organismo sin fin lucrativo.

1 — Lengua original: inglés.

2 — 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

La Sexta Directiva

3. Con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal estarán sujetas al IVA. A tenor del artículo 4, apartado 1, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Con arreglo al artículo 4, apartado 2, las actividades económicas son «todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios», así como la «explotación de un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo». Sin embargo, determinadas operaciones están o pueden estar exentas del IVA con arreglo a los términos de la Directiva.

4. El artículo 13, parte A, lleva por título «Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general», y en el apartado 1 se enumeran las actividades que los Estados miembros deberán eximir «en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exen-

ciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso».

dichas exenciones a organismos que no sean de Derecho público.

5. Esas actividades incluyen, en la letra 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». Esa exención es la que es pertinente para la resolución de la controversia del caso de autos. Procede señalar que en la mayoría de las versiones lingüísticas el concepto de organismo sin fin lucrativo alude expresamente a un organismo que no *tiene por objeto* conseguir beneficios.

6. En total existen dieciséis exenciones, aunque no es preciso enumerarlas todas; basta con añadir que, con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), están exentas «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».

7. En el artículo 13, parte A, apartado 2, se establecen una serie de limitaciones, algunas optativas y otras obligatorias, a la concesión de determinadas exenciones, incluidas las recogidas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m) [y letra n)]. En el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), se enumeran cuatro requisitos optativos que los Estados miembros pueden exigir, caso por caso, para la concesión de

8. El requisito establecido en el primer guión, que reviste una especial pertinencia para el presente asunto, es que 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».

9. De nuevo, no es preciso enumerar el resto de los requisitos, si bien procede señalar que el requisito establecido en el cuarto guión es que «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».

La normativa neerlandesa

10. Según la resolución de remisión, el Derecho neerlandés ha sido adaptado al artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva mediante determinadas disposiciones de la Wet op de Omzetbelasting 1968 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968), en relación con el Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968 (Decreto sobre la Aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968) y el anexo B del mismo.

11. En el artículo 11, apartado 1, de la Ley de 1968 se dispone:

«Estarán exentos de impuesto en las condiciones que se establezcan mediante decreto del Gobierno:

[...]

f) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios de carácter social o cultural que se determinen mediante decreto del Gobierno, siempre que el empresario no persiga un beneficio y que no produzcan perturbaciones graves de las relaciones de competencia con respecto a empresarios que persigan un beneficio.»

12. Las «entregas de bienes y prestaciones de servicios de carácter social y cultural» se definen en el artículo 7, párrafo primero, del Decreto de desarrollo, así como en su anexo B. El punto 21 de la letra b) del anexo se refiere a las prestaciones realizadas por entidades que ofrecen instalaciones deportivas, siempre que no persigan conseguir beneficios, aplicándose la exención exclusivamente a esas prestaciones.

13. Además, en una exención aparentemente distinta, el artículo 11, apartado 1, letra e), de la Ley de 1968 establece que las prestaciones de servicios facilitadas a sus socios por organismos que tienen por objeto la práctica o la promoción del deporte estarán exentas del impuesto sobre el volumen de negocios. Con arreglo al artículo 11, apartado 2, dicha exención se aplica exclusivamente cuando no se pretende conseguir beneficios a través de la prestación de esos servicios. Los excedentes de explotación se consideran asimismo beneficios a ese respecto, a menos que no se distribuyan y se destinen a los servicios en cuestión.

14. Así, el artículo 11, apartado 1, letra f), de la Ley de 1968 parece adaptar el Derecho interno neerlandés a la exención «cultural» del artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva, sin perjuicio de los requisitos de falta de fin lucrativo y de inexistencia de distorsión de la competencia establecidos en los guiones primero y cuarto del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a); el Decreto de desarrollo amplía esa exención a las entidades que ofrecen instalaciones deportivas, que, en otro caso, podrían estar comprendidas en la exención «de los deportes» del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Directiva. Sin embargo, el artículo 11, apartado 1, letra e), combinado con el artículo 11, apartado 2, de la Ley de 1968, adapta aparentemente el Derecho interno neerlandés a la exención «de los deportes», asimismo exigiendo el requisito de falta de fin lucrativo, pero especificando que los excedentes de explotación serán considerados beneficios a menos que reviertan en los servicios deportivos prestados e imponiendo la limitación adicional de que sólo estarán exentas las prestaciones de servicios

a los socios de los organismos de que se trate.

El procedimiento

15. Según la resolución de remisión, Kennemer Golf & Country Club (en lo sucesivo, «Kennemer») es una asociación que tiene por objeto la práctica y la promoción de deportes y juegos, en particular el golf. Es propietaria de un campo de golf y de un edificio que alberga los locales del club en Zandvoort, cerca de Amsterdam. Los socios abonan una cuota anual y una cuota de acceso por el uso del campo, y deben suscribir asimismo un empréstito sin intereses. Kennemer obtiene otros ingresos de fuentes conexas, como el arrendamiento de determinados bienes inmuebles, las aportaciones de patrocinadores, los intereses de inversiones, el suministro de pelotas, ciertos servicios de arrendamiento y las entradas de un día abonadas por quienes no son socios y utilizan las instalaciones de golf.

16. En el período comprendido entre 1990 y 1995, Kennemer obtuvo cada año unos excedentes de explotación que se destinaron a fondos de reserva. Uno de esos fondos en particular estaba destinado a gastos distintos de los gastos anuales ordinarios.

17. Al creer que las prestaciones de servicios facilitadas a quienes no son socios

estaban exentas del IVA, Kennemer no abonó ningún impuesto por ellas. Sin embargo, las autoridades tributarias estimaron que las exenciones establecidas en el Derecho neerlandés no eran aplicables, debido a que Kennemer tenía por objeto realizar beneficios, y efectuaron una liquidación complementaria por el ejercicio fiscal de 1994. Kennemer impugnó dicha liquidación, pero el Gerechtshof te Amsterdam (Tribunal de Apelación Regional de Amsterdam) confirmó su validez. El Gerechtshof declaró que existían motivos fundados para suponer que el recurrente pretendía conseguir de modo sistemático excedentes de explotación. El hecho de que Kennemer utilizara esos excedentes para las instalaciones de golf que ofrecía no justificaba la conclusión de que no pretendía realizar beneficios, lo que hubiera sido posible sólo de haber existido una intención accesorias y no sistemática de obtener excedentes de explotación para destinarlos a tal fin.

18. Kennemer presentó entonces un recurso ante el Hoge Raad, que ha suspendido el procedimiento y ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1. a) Para determinar si un organismo tiene ánimo de lucro a los efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, ¿deben tenerse en cuenta exclusivamente los ingresos procedentes de las prestaciones de servicios citadas en dicha disposición o deben tomarse también en consideración los ingresos procedentes de otras prestaciones de servicios facilitadas por el organismo?»

- b) En el caso de que, para determinar si existe ánimo de lucro, deban computarse exclusivamente los servicios prestados por el organismo que se contemplan en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva y no los ingresos totales, ¿deben tenerse en cuenta exclusivamente los costes soportados directamente para prestar los servicios o debe tomarse también en consideración una parte del resto de los costes de ese organismo?
2. a) ¿Existe una relación directa, en el sentido, entre otras, de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council/Commissioners of Customs and Excise* (102/86, Rec. p. 1443), en el caso de las cuotas cobradas por una asociación que, de conformidad con su objeto estatutario, ofrece a sus socios la posibilidad de practicar un deporte en el marco de la asociación y, de no ser así, debe considerarse que la asociación es un sujeto pasivo a efectos de lo dispuesto en el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva exclusivamente en la medida en que ofrezca prestaciones por las que percibe una contraprestación directa?
- b) ¿Debe incluirse el importe total de las cuotas anuales de los socios a quienes la asociación ofrece, de conformidad con sus estatutos, la posibilidad de practicar un deporte entre los ingresos de un organismo asociativo que han de tenerse en cuenta para determinar si tiene ánimo de lucro, según se expone en la primera cuestión, aunque no exista una relación directa entre las distintas prestaciones de servicios facilitadas por la asociación a sus socios y las cuotas abonadas por éstos?
3. ¿Justifica el hecho de que un organismo destine a sus prestaciones, consistentes en ofrecer la posibilidad de practicar un deporte, en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, los superávits que pretende sistemáticamente obtener la conclusión de que carece de ánimo de lucro en el sentido de esta disposición, o solamente se puede llegar a esta conclusión si se trata de superávit de explotación, ocasionales y no buscados sistemáticamente, cuyo destino es el que se ha indicado? Para responder a estas cuestiones, ¿será preciso tener en cuenta asimismo el artículo 13, parte A, apartado 2, [letra a)], primer guión, de la Sexta Directiva y, en tal caso, cómo debe interpretarse dicha disposición? En la segunda parte de esta disposición, tras los términos “posibles beneficios”, ¿debe entenderse “sistemáticos” o “meramente ocasionales”?»
19. Los Gobiernos de Finlandia, Países Bajos y Reino Unido, así como la Comisión, han presentado al Tribunal de Justicia observaciones escritas. No obstante, las observaciones del Gobierno finlandés se limitan a la tercera cuestión, y sólo el Gobierno del Reino Unido y la Comisión

presentaron observaciones orales en la vista.

do 1, letra m), vinculan directamente la calificación de «sin fin lucrativo» a «organismo» y el legislador habría elegido sin duda otra formulación si hubiera tenido una intención distinta.

Análisis

La primera cuestión

20. Básicamente, la primera cuestión consiste en si, a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), la condición de organismo sin ánimo de lucro debe determinarse teniendo en cuenta todas las actividades del organismo o sólo las que pueden acogerse a la exención.

21. El Gobierno neerlandés —que comparte las tesis que el Abogado General Sr. Van den Berge defendió ante el Hoge Raad en el presente asunto, que parecen seguir el criterio adoptado hasta el momento por los órganos jurisdiccionales neerlandeses— alega que la cuestión debe resolverse teniendo en cuenta exclusivamente los servicios que han de estar exentos, puesto que a ellos se refiere esa disposición.

22. No estoy de acuerdo. Como la Comisión ha señalado, todas las versiones lingüísticas del artículo 13, parte A, aparta-

23. Además, como el Reino Unido ha señalado, la disposición recoge tres requisitos distintos y acumulativos relativos al carácter del organismo (sin fin lucrativo), el carácter de las prestaciones de servicios (directamente relacionadas con la práctica del deporte) y la identidad de los destinatarios (personas que practican el deporte). Si la exención debiera aplicarse exclusivamente a los servicios sin fin lucrativo, las empresas deportivas comerciales podrían solicitar una exención para algunas de las prestaciones de servicios que facilitan, situación que no podría compatibilizarse con la claridad del tenor de la disposición y que inevitablemente, provocaría una distorsión de la competencia debido a la posibilidad de aprovecharse de subvenciones cruzadas.

24. Es cierto que, como afirma el Gobierno neerlandés, algunos servicios prestados a título oneroso por organismos sin ánimo de lucro pueden competir con servicios prestados por organismos con fines comerciales, y podría surgir una discrepancia si los mismos servicios están sujetos al impuesto en unos casos y en otros no. Sin embargo, la distorsión de la competencia entre organismos mercantiles y organismos sin ánimo de lucro puede evitarse con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), cuarto guión (antes citado) o el artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), segundo guión (que excluye la exención para pres-

taciones que estuvieran esencialmente destinadas a procurar unos ingresos suplementarios mediante operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA).

25. Por consiguiente, a mi juicio, la primera parte de la primera cuestión planteada por el Hoge Raad debe responderse en el sentido de que 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, deben tenerse en cuenta todas sus actividades. No procede responder a la segunda parte de la cuestión.

26. Naturalmente, de ese modo queda sin resolver el problema de lo que se entiende concretamente por «sin fin lucrativo». Aunque el Reino Unido ha propuesto una respuesta en el contexto de la primera cuestión, prefiero analizar ese punto al examinar la tercera cuestión.

La segunda cuestión

27. Esta cuestión plantea básicamente si la cotización anual abonada a un club de golf constituye 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, o si esa cotización, en

caso de que no constituya una contraprestación, debe tenerse en cuenta para determinar si el club pretende conseguir beneficios.

28. La cuestión se formula a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y en particular de la sentencia *Apple and Pear Development Council/Commissioners of Customs and Excise*,³ en el que el Tribunal de Justicia ha declarado que una prestación de servicios realizada a título oneroso (por tanto una prestación sujeta al impuesto) supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. Tal relación directa no existe en el supuesto de un organismo público que promueve los intereses de todo un sector y se financia a través de una exacción obligatoria.

29. Sin embargo, desearía señalar que la respuesta a esta cuestión puede tener una pertinencia limitada para resolver el litigio planteado ante el órgano jurisdiccional nacional, a menos que se declare —en contra de mi opinión— que el criterio de la falta de ánimo de lucro establecido en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, debe analizarse considerando por separado cada una de las actividades del organismo.

30. En cualquier caso, en mi opinión existe, por lo general, una relación directa entre la

³ — Sentencia de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, Rec. p. 1443).

cotización anual y los servicios prestados a los socios.

31. El Gobierno neerlandés estima que no existe relación entre la cotización y el uso que hagan los socios de las instalaciones —la obligación de pagar la cotización se mantiene con independencia de que el socio utilice el club cada día o de que no lo utilice en absoluto durante el año— y, por tanto, no existe una prestación de servicios sujeta al impuesto. Sin embargo, esta apreciación no parece correcta. Según han señalado tanto el Reino Unido como la Comisión, el servicio prestado a cambio de la cotización no es el uso efectivo de las instalaciones, sino la posibilidad de utilizarlas.

32. El hecho de que la relación sea más inmediata cuando se trata de entradas de un día no hace que sea menos directa en el caso de las cotizaciones anuales. El club existe para ofrecer determinadas instalaciones y así lo hace a cambio de entradas de un día (abonadas por quienes no son socios) o de una combinación de cotizaciones anuales y de entradas (abonadas por los socios). Las prestaciones facilitadas pueden diferir en ambos supuestos, pero en los dos están directamente relacionadas con los pagos. El hecho de que en un caso el pago deba realizarse en contraprestación del uso efectivo y en el otro por el derecho de uso no modifica esta conclusión.

33. La opinión expresada parte del supuesto de que la cotización anual se

abona, al menos en parte, en contraprestación de la posibilidad de utilizar las instalaciones deportivas. Es posible imaginar que un club de golf disponga de una clase de socios a quienes sólo ofrezca acceso a las instalaciones no deportivas. En ese supuesto, la relación directa tendría que referirse a la puesta a disposición de esas instalaciones. Sin embargo, como he señalado, esa distinción tendría una pertinencia limitada en el presente contexto si la condición de organismo sin ánimo de lucro debe valorarse tomando en consideración todas sus actividades.

34. Por otra parte, el criterio adoptado por el Gobierno neerlandés permitiría que prácticamente cualquier proveedor de servicios quedara exento del IVA empleando de modo acertado los precios «todo incluido», lo que tendría consecuencias potencialmente trascendentales para el sistema del IVA.

35. Por tanto, a mi juicio, procede responder a la segunda cuestión prejudicial planteada por el Hoge Raad que la cotización anual abonada a un club de golf constituye 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. No procede responder al resto de la cuestión.

La tercera cuestión

36. Ésta parece ser la cuestión fundamental en el presente asunto: si debe considerarse que un organismo carece de ánimo de lucro a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, ¿en qué medida puede, no obstante, obtener un superávit y qué importancia tiene al respecto el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión (véanse los puntos 5 y 8 *supra*)? Lo más útil es comenzar examinando la relación entre ambas disposiciones.

— La relación entre el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), y el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión

37. En mi opinión, las dos disposiciones deben, en principio, ser interpretadas y aplicadas de modo independiente, pese al innegable grado de superposición existente entre ellas en lo que respecta a su contenido.

38. En primer lugar, pese a que el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva puede que no sea un modelo de perfección legislativa, su estructura no es, sin embargo, ambigua. En el artículo 13, parte A, apartado 1, se enumeran, en las letras a) a q), dieciséis tipos de entregas de bienes y prestaciones de servicios que deben quedar exentas. Las letras b), g), h), i), l), m) y n) de la lista se agrupan a efectos de aplicar los requisitos adicionales que figuran en el

artículo 13, parte A, apartado 2, letras a) y b). Dicha letra a) establece cuatro requisitos optativos que pueden exigir los Estados miembros para conceder una exención a una actividad de las comprendidas en el grupo, y la letra b) prevé una limitación obligatoria para esas exenciones [y en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra o), se establece otra exención conexas, supeditada asimismo a determinados requisitos].

39. Esa estructura se opone a la utilización de los términos de uno de los requisitos optativos del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), para definir los de la exención obligatoria del artículo 13, parte A, apartado 1, letras b), g), h), i), l), m) o n), lo que equivaldría a negar el carácter optativo del requisito.

40. En segundo lugar, no considero que para interpretar el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), deba tenerse en cuenta la Propuesta inicial de la Sexta Directiva presentada por la Comisión,⁴ en la que la expresión «organismo sin fin lucrativo» se definía en unos términos que prefiguraban los del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión, precisamente debido a que esa definición no se incluyó en la versión definitiva de la Directiva.

4 — DO 1973, C 80, p. 1; véase el artículo 14, parte A, apartado 2, letra a) de la Propuesta.

41. Sin embargo, ello no equivale a afirmar que ninguna de las disposiciones puede arrojar luz sobre la interpretación de la otra.

42. Por una parte, si las disposiciones del artículo deben ser interpretadas de modo coherente, no debe existir contradicción o incongruencia entre ellas. Por tanto, cabe pensar, al menos a primera vista, que el concepto de organismo sin ánimo de lucro del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), debe referirse a un organismo al que pueden exigírsele los requisitos de no perseguir la consecución sistemática de beneficios y de no distribuir en ningún caso los posibles beneficios, sino de destinarlos al mantenimiento o a la mejora de los servicios prestados, requisitos que figuran en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión; al menos acumulativamente, esos requisitos deberían, en principio, implicar alguna restricción de dicho concepto.

43. Por otra parte, no cabe dar por sentado que cada parte del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión, debe imponer una limitación significativa a cada tipo de organismo que pueda acogerse a cada una de las distintas exenciones de que se trata. Aparentemente por razones de comodidad, el legislador comunitario ha establecido un grupo de requisitos que pueden aplicarse a un grupo de exenciones, en lugar de establecer requisitos específicos de modo individual y reiterarlos para cada exención. Por tanto, cabe esperar que

algunos guiones o partes de guiones tendrán mayor importancia para algunas exenciones que para otras; en consecuencia, también es posible que exista alguna superposición o duplicación entre alguno de los requisitos enumerados en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), y la exención a la que se aplica.

— El concepto de organismo sin ánimo de lucro del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m)

44. La Comisión señala que el concepto de entidad sin ánimo de lucro ya existe en las legislaciones de varios Estados miembros. Sin embargo, a efectos de la Sexta Directiva, es necesaria una definición autónoma y uniforme para toda la Comunidad,⁵ que no se corresponderá forzosamente en todos los aspectos con esos conceptos.

45. En primer lugar, estoy de acuerdo con los Gobiernos de Finlandia, del Reino Unido y la Comisión en que el concepto de ánimo de lucro en el presente contexto se refiere al enriquecimiento de personas físicas o jurídicas —en particular, aquellas que tengan intereses económicos en el organismo de que se trate— prescindiendo de si, en un período determinado, los

⁵ Véase, por ejemplo, la sentencia de 20 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido (C-359/97, Rec. p. I-6355), apartado 63, y la jurisprudencia que en ella se cita.

ingresos del organismo superan a sus gastos. El concepto de organismo sin ánimo de lucro se contrapone esencialmente al de una empresa comercial gestionada en beneficio de los que la controlan o tienen intereses económicos en ella.

46. En segundo lugar, según la mayoría de las versiones lingüísticas, hay que centrarse en los objetivos del organismo de que se trate y no en sus resultados; el mero hecho de que una entidad no obtenga beneficios en un período determinado no es suficiente para atribuirle la condición de organismo sin ánimo de lucro. Además, del hecho de que «sin fin lucrativo» se utilice para calificar a «organismo» parece desprenderse que los objetivos de que se trata son los inherentes al organismo y no los que éste pueda perseguir en un determinado momento.

47. Por tanto, para analizar los objetivos es necesario, aunque no suficiente, examinar el objeto expreso del organismo según se establece en sus estatutos. Sin embargo, también es necesario examinar si el objetivo de obtener y distribuir beneficios puede deducirse del modo en que funciona en la práctica. Y, para ello, no basta con limitarse a examinar si se han distribuido abiertamente beneficios, por ejemplo, en forma de rendimientos directos de las inversiones representadas por las aportaciones al activo del organismo. Esa distribución, al menos en algunas circunstancias, también podría adoptar la forma de una retribución de los empleados excep-

cionalmente elevada, derechos reembolsables sobre activos con un valor cada vez mayor, concesión a los socios de contratos de suministro, al margen de que los precios sean más elevados que los de mercado, o la organización de «competiciones» deportivas en las que todos los socios ganan premios. Es evidente que pueden idearse otros métodos para encubrir una distribución de beneficios.

48. Por otra parte, como los Gobiernos de Finlandia y del Reino Unido han alegado, no sería razonable considerar que un organismo tiene ánimo de lucro simplemente por intentar que los ingresos ordinarios superen a los gastos ordinarios a fin de disponer de un presupuesto para los gastos extraordinarios aunque previsibles. Por ejemplo, un club de golf puede necesitar reparar el tejado del edificio del club después de varios años o ampliar el campo. Negarle la condición de organismo sin ánimo de lucro simplemente porque ha acumulado un superávit con este fin equivaldría a disuadirle de gestionar sus asuntos con criterios económicos, con prudencia y previsión, y a hacer caso omiso del hecho de que ninguna persona obtiene un beneficio material como consecuencia del superávit. Además, los organismos podrían adquirir o perder su derecho a la exención en función de su situación presupuestaria, pese a que su carácter fundamental y sus objetivos seguirían siendo los mismos. A mi juicio, el legislador no puede haber tenido esa intención cuando estableció la categoría de «organismos sin fin lucrativo».

49. Evidentemente, la apreciación debe incumbir en cada caso al Juez nacional, que puede investigar las circunstancias del organismo. En el caso de autos, no parece posible que el Tribunal de Justicia ofrezca más que una orientación general, ya que de los autos no se desprende claramente cómo se utilizó efectivamente o se pretendía utilizar el superávit destinado por Kenne-mer a sus fondos de reserva.

50. No obstante, la parte pertinente de la cuestión prejudicial planteada por el Hoge Raad puede responderse en el sentido de que 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 efectivamente no se gestiona con el fin de obtener o intentar obtener dicho 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.

51. Al responder esa cuestión específica, no procede, como he indicado anteriormente, tener en cuenta los términos del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión. Sin embargo, parece que el legislador neerlandés ha pretendido aplicar también los requisitos previstos en dicho guión a la exención establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m). Por esa razón, es preciso examinar esos requisitos con el fin

de ofrecer una respuesta más completa al órgano jurisdiccional nacional.

— El artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión

52. Esta disposición establece tres requisitos: i) el organismo no puede tener por objeto la consecución sistemática de beneficios; ii) los posibles beneficios no pueden distribuirse en ningún caso; iii) dichos beneficios deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas. Según mi parecer, de la formulación utilizada se desprende con claridad que dichos requisitos tienen carácter acumulativo y no alternativo.

53. Además, dichos requisitos deben interpretarse de modo que sean coherentes entre sí y con los términos en que se formulan las exenciones a las que pueden aplicarse. Por tanto, considerados en su conjunto, deberían poder permitir acogerse a la exención a algunos organismos sin ánimo de lucro en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), mientras que otros quedarían excluidos; en otras palabras, algunos de esos organismos, pero no todos, deben poder cumplir los requisitos.⁶

6 — Véase los puntos 37 a 43 *supra*. Lo mismo se aplica, *mutatis mutandis*, a los organismos mencionados en las demás letras del artículo 13, parte A, apartado 1, a los que pueden aplicarse los requisitos; pese a que puede existir una cierta superposición entre la definición del organismo de que se trate y los requisitos que pueden exigirse, cabe esperar que la aplicación del conjunto de los requisitos limite en cierto modo el alcance de esa definición.

54. Es inherente al concepto de organismo sin ánimo de lucro, según lo he definido, que se cumpla el segundo requisito del primer guión, la prohibición de distribuir beneficios. Además, el término «beneficios» debe interpretarse en este caso como «excedente de los ingresos sobre los gastos» y no como «enriquecimiento de personas físicas o jurídicas» (es decir, beneficios que por su propia naturaleza son distribuidos) puesto que, en caso contrario, el requisito incurriría en un círculo vicioso y no tendría sentido alguno.⁷

55. La interpretación debe ser la misma en el tercer requisito —destinarlos a desarrollar los servicios prestados—, que se cumplirá a menudo, aunque no necesariamente; un organismo sin ánimo de lucro puede obtener un superávit que destine a fines distintos del mantenimiento o la mejora de sus servicios y garantizar, sin embargo, que no se produce un enriquecimiento de terceros.

56. Debo señalar que no estoy de acuerdo con la sugerencia formulada en la cuestión planteada por el Hoge Raad de que podría interpretarse que los requisitos segundo y tercero se refieren a los posibles beneficios «sistemáticos». En este contexto, la palabra «sistemáticos» implica la existencia de un sistema y, por tanto, en lo que respecta a las actividades humanas, de un plan o proyecto organizado. A mi juicio, la consecución sistemática de beneficios no es posible si el organismo no tiene por objeto sistemático

su obtención. Sin embargo, ello no significa tampoco que la disposición deba interpretarse necesariamente como si incluyera los términos «meramente ocasionales». Simplemente, se hace referencia a un superávit, al margen de su naturaleza u origen, que debe destinarse a unos fines específicos.

57. Lo que queda por determinar es si el primero de los tres requisitos del guión —el de que los organismos no tengan por objeto la consecución sistemática de beneficios— limita o simplemente reitera el concepto de inexistencia de ánimo de lucro formulado en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), y, en caso de que lo limite, en qué modo.

58. El hecho de que las dos disposiciones estén formuladas de modo diferente en todas las versiones lingüísticas podría significar efectivamente que se pretende que su significado sea distinto. Puede apoyar esta tesis el hecho de que, en caso contrario, los Estados miembros verían reducidas sus posibilidades de utilizar este guión para imponer requisitos adicionales a los organismos sin ánimo de lucro; simplemente estarían facultados para insistir en que dichos organismos destinaran los superávits a desarrollar los servicios que prestan.

59. Por otra parte, el razonamiento que he expuesto en el punto 48 *supra* es aplicable tanto al artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión, como al artículo 13, parte A, apartado 1, letra m). Sería suma-

7 — Ello resulta confirmado, en concreto, por el uso del término «overskud» en danés.

mente arbitrario permitir que un organismo se acogiera a la exención del IVA cuando presupuesta de modo regular sus gastos ordinarios, pero no cuando acumula un superávit temporal para hacer frente a gastos extraordinarios aunque previsibles.

60. Con arreglo a ese razonamiento, opino que la primera parte del requisito optativo del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión, de la Sexta Directiva, que señala que los organismos de que se trata «no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios», se refiere a la obtención de beneficios con intención de distribuirlos y, por tanto, reitera básicamente el criterio de la falta de ánimo de lucro establecido en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), mientras que las partes segunda y tercera de ese requisito se refieren respectivamente al destino que no debe darse y al que debe darse a las cantidades en que los ingresos superen a los gastos.

61. Esa interpretación no priva al requisito de su contenido. La superposición con el criterio de la falta de ánimo de lucro establecido en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m),⁸ no se produce necesariamente en el caso de los organismos

citados en las demás letras a las que afecta, como los establecimientos hospitalarios u otros establecimientos reconocidos de la misma naturaleza, u organismos de carácter social, educativo o cultural reconocidos por los Estados miembros. En particular, es muy posible que los organismos médicos o educativos tengan entre sus objetivos la obtención y distribución de beneficios, aunque sigan cumpliendo el resto de los criterios establecidos en las letras pertinentes. Además, la exigencia de que los superávits se destinen al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas limitará de modo considerable los posibles destinos de esos fondos; por ejemplo, puede exigirse a un club de golf que destine todos sus ingresos a sus propios servicios en lugar de, por ejemplo, efectuar donaciones a un fondo externo para promover la calidad del periodismo del golf.

Otras observaciones

62. De la resolución de remisión se deduce que el asunto tiene su origen en una controversia relativa a si Kennemer está sujeta al IVA por los servicios prestados a quienes no son socios, y que la cuestión ha sido planteada básicamente sobre la base de la condición de organismo con ánimo de lucro o sin ánimo de lucro del club. Sobre esa base el Hoge Raad ha planteado tres

8 — Y el artículo 13, parte A, apartado 1, letra l), en el que se eximen determinadas prestaciones facilitadas por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica.

cuestiones prejudiciales, sobre esa base las he estudiado, y sobre esa base el Tribunal de Justicia debería ofrecer una respuesta.

63. Sin embargo, como he señalado en los puntos 13 y 14 *supra*, el artículo 11, apartado 1, letra e), de la Ley neerlandesa sobre el impuesto sobre el volumen de negocios de 1968, que parece ser la principal adaptación del Derecho interno al artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, limita la exención a las prestaciones de servicios *facilitadas a sus socios* por organismos que tienen por objeto la práctica o la promoción del deporte. Si esa limitación fuera conforme a la Sexta Directiva, podría ser innecesario, en las circunstancias concretas del litigio principal, continuar el análisis.

64. Podría pensarse que esa limitación es conforme al artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), el cual, como se recordará, permite a los Estados miembros establecer exenciones a favor de «determinadas» prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte. Según su formulación, aparentemente se permite que la exención se limite a las prestaciones de servicios facilitadas por los clubes deportivos a sus socios. En el Primer Informe sobre la Sexta Directiva la Comisión indicó: «No hay [...] ninguna duda de que [...] el Consejo consideraba que los Estados miembros deberían conceder exclusivamente exenciones limitadas [...]

ya que, de lo contrario, no habrían existido motivos para emplear el adjetivo «determinadas»». Sin embargo, en sus conclusiones sobre el asunto Comisión/España,⁹ el Abogado General Sr. La Pergola estimó que el término «determinadas» correspondía a una «desafortunada formulación», pero únicamente tenía por objeto limitar la exención a las prestaciones de servicios facilitadas por organismos sin ánimo de lucro. Además, ya que esta cuestión no ha sido planteada ni tratada ante el Tribunal de Justicia en el caso de autos, no sería, a mi entender, adecuado expresar una opinión definitiva en el presente asunto.

65. Otra cuestión que no se contempla en las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad y sobre la que no se han presentado alegaciones ante el Tribunal de Justicia es la de si es conforme con la Sexta Directiva el hecho de que la Ley neerlandesa del impuesto sobre el volumen de negocios incluya las prestaciones facilitadas por organismos que ofrecen instalaciones deportivas en la exención aplicable a las prestaciones «de carácter social o cultural» (véanse los puntos 11, 12 y 14 *supra*), así como en la exención específica aplicable a los «deportes». Podría parecer que se confunden dos exenciones distintas. Sin embargo, el Tribunal de Justicia no dispone de información suficiente sobre la legislación neerlandesa para pronunciarse definitivamente sobre este aspecto.

⁹ — Sentencia de 7 de mayo de 1998, Comisión/España (C-124/96, Rec. p. I-2501), nota 5, página I-2507.

Conclusión

66. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad:

- 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.