

62000J0174

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 21 de marzo de 2002. - Kennemer Golf & Country Club contra Staatssecretaris van Financiën. - Petición de decisión prejudicial: Hoge Raad der Nederlanden - Países Bajos. - 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. - Asunto C-174/00.

Recopilación de Jurisprudencia 2002 página I-03293

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

1. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Exenciones previstas en la Sexta Directiva - Exención de 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 dichas actividades - Organismos sin fin lucrativo - Concepto - Requisito facultativo que prevé la prohibición de tener como fin la búsqueda sistemática del lucro - Alcance

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte A, ap. 1, letra m), y ap. 2, letra a), primer guión]

2. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Prestaciones de servicios a título oneroso - Concepto - Puesta a disposición de instalaciones deportivas mediante pago de una cotización anual fija - Inclusión

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 2, punto 1)

Índice

1. El artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Directiva 77/388, 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, debe interpretarse en el sentido de que la apreciación de si un organismo actúa «sin fin lucrativo» debe realizarse considerando la totalidad de sus actividades, incluidas las que ofrece

como complemento de los servicios que en aquella disposición se contemplan.

Dicha apreciación puede efectuarse aun cuando este organismo intente sistemáticamente generar superávits mientras los beneficios no se distribuyan a sus socios en concepto de ganancias, sino que se destinen 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 Directiva, que prevé que dichos organismos no deben tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, debe interpretarse de igual manera.

(véanse los apartados 21, 22, 28 y 35 y los puntos 1 y 2 del fallo)

2. El artículo 2, punto 1, de la Directiva 77/388, 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, en virtud del cual están sujetas al impuesto las prestaciones de servicios realizadas «a título oneroso», ha de interpretarse en el sentido de que las cuotas anuales fijas 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 efecto, existe una relación directa entre las cuotas anuales de los miembros y las prestaciones que efectúa la asociación, ya que tales prestaciones están constituidas por la puesta a disposición de los miembros, con carácter permanente, de las instalaciones deportivas y de las ventajas vinculadas con ellas y no por prestaciones puntuales efectuadas a requerimiento de los miembros.

(véanse los apartados 40 y 42 y el punto 3 del fallo)

Partes

En el asunto C-174/00,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Kennemer Golf & Country Club

y

Staatssecretaris van Financiën,

una decisión prejudicial 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Quinta),

integrado por los Sres. P. Jann (Ponente), Presidente de Sala, S. von Bahr y C.W.A. Timmermans, Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. A. Fierstra, en calidad de agente;*
- en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. E. Bygglin, en calidad de agente;*
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. G. Amodeo, en calidad de agente, asistida por el Sr. A. Robertson, Barrister;*
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. H.M.H. Speyart y K. Gross, en calidad de agentes;*

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. R. Magrill, en calidad de agente, asistida por el Sr. A. Robertson, y de la Comisión, representada por el Sr. H. van Vliet, en calidad de agente, expuestas en la vista de 26 de septiembre de 2001;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de diciembre de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

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

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Kennemer Golf & Country Club (en lo sucesivo, «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.

Marco jurídico

La normativa comunitaria

3 El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior de un país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2. Las importaciones de bienes.»

4 El artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva establece:

«Serán considerados como sujetos pasivos quienes efectúen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.»

5 A tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva:

«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 organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física;

[...]»

6 El apartado 2 de esta misma disposición está redactado en los siguientes términos:

«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:

- 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;

[...]»

La normativa nacional

7 A tenor del artículo 11, apartado 1, de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968; Staatsblad 1968, nº 329), de 28 de junio de 1968:

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

[...]

e) Los servicios prestados a sus socios por organismos que tienen por objeto la práctica o la promoción del deporte, salvo [...]

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.»

8 El decreto del Gobierno mencionado en el apartado 1 de la Ley que se cita en el apartado anterior es el *Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968* (Decreto sobre la aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968; *Staatsblad* 1968, nº 423), de 12 de agosto de 1968. Establece, en su artículo 7, apartado 1, y en su anexo B, que se consideran en particular entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas:

«b. las entregas de bienes y prestaciones de servicios [de carácter social y cultural] efectuadas como tales por los organismos enumerados a continuación, en la medida en que éstos no persigan beneficio alguno:

[...]

21. los organismos cuya actividad consiste en permitir la práctica del deporte, solamente para esta prestación».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 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, en particular, un campo de golf y un edificio que alberga los locales del club.

10 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.

11 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.

12 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. Éste fue también el caso del ejercicio controvertido en el litigio principal, a saber el de 1994.

13 Por considerar que las prestaciones efectuadas en 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.

14 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.

15 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 materia 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 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 superávits 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"?»

Sobre la primera cuestión

16 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.

17 Según el Gobierno neerlandés, es preciso referirse a las prestaciones específicas que se contemplan en dicha disposición de la Sexta Directiva. De no ser así, podrían producirse resultados poco razonables y fomentarse determinados fraudes o abusos. Considera que tal enfoque se ajusta al sistema general del régimen común del IVA, que contempla cada vez una operación concreta en lugar de la persona del prestatario.

18 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.

19 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.

20 La interpretación que invoca el Gobierno neerlandés, según la cual han de tenerse en cuenta únicamente las prestaciones efectuadas con los fines antes expuestos, tiene la consecuencia de que, como destaca el Abogado General en el punto 23 de sus conclusiones, determinadas empresas comerciales que actúan habitualmente con ánimo de lucro también podrían, en principio, solicitar la exención del IVA cuando efectuaran, con carácter excepcional, prestaciones que podrían considerarse «sin fin lucrativo». Sin embargo, tal resultado no se ajusta ni al tenor ni al objetivo de la disposición controvertida en el litigio principal.

21 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.

22 Ha de responderse por tanto a la primera cuestión, letra a), que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva 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.

23 A la vista de dicha respuesta, no es necesario responder a la primera cuestión, letra b).

Sobre la tercera cuestión

24 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.

25 Mientras los Gobiernos finlandés y del Reino Unido, así como la Comisión, alegan que ha de tenerse en cuenta el hecho de que el organismo en cuestión intente conseguir beneficios en lugar de la circunstancia de que los obtenga, incluso de manera habitual, el Gobierno neerlandés aduce que la exención del IVA no debe concederse cuando se generan beneficios sistemáticamente. La

exención sólo es aplicable en caso de que se obtenga un superávit de forma ocasional o meramente incidental.

26 A este respecto, procede señalar, con carácter preliminar, que según el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, la apreciación de si un organismo actúa «sin fin lucrativo», en el sentido de dicha disposición, ha de efectuarse a la luz del objetivo perseguido por éste, a saber que dicho organismo no debe aspirar a obtener beneficios para sus socios, en contra de la finalidad de cualquier empresa mercantil [véase, por lo que se refiere a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva, la sentencia del día de hoy *Zoological Society of London*, C-267/00, aún no publicada en la Recopilación, apartado 17]. El hecho de que la finalidad del organismo que puede obtener la exención del IVA constituye el criterio de apreciación para la concesión de dicha ventaja queda refrendado claramente por la mayoría de las demás versiones lingüísticas de dicho artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), en las que se menciona expresamente que tal organismo ha de carecer de fin lucrativo (véanse, además de la versión española, la alemana -«Gewinnstreben»-, neerlandesa -«winst oogmerk»-, italiana -«senza scopo lucrativo» - y francesa -«sans but lucratif»-).

27 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»

28 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.

29 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.

30 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.

31 En lo referente a la interpretación de tal requisito facultativo, el Gobierno neerlandés alega que ha de negarse la exención a los organismos que intentan sistemáticamente obtener un superávit. Los Gobiernos finlandés y de Reino Unido, así como la Comisión, consideran no obstante que el objetivo de consecución sistemática de beneficios no resulta decisivo si, habida cuenta de las circunstancias del caso y del tipo de actividad que desarrolla efectivamente determinado organismo, éste actúa de acuerdo con su objetivo estatutario, el cual carece de fin lucrativo.

32 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».

33 Aunque dicha distinción no figura en las demás versiones lingüísticas de la Sexta Directiva, queda corroborada por el objetivo de las disposiciones que contiene su artículo 13, parte A. En efecto, como destaca el Abogado General en los puntos 57 a 61 de sus conclusiones, 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 en favor de los socios de un organismo, los que impiden que se considere que éste actúa «sin fin lucrativo». En consecuencia, como alega también la Comisión, 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.

34 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.

35 Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva 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 debe interpretarse de igual manera.

Sobre la segunda cuestión

36 Mediante la primera parte de su segunda cuestión, letra a), 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.

37 El órgano jurisdiccional remitente se refiere en este contexto a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular al apartado 12 de la sentencia *Apple and Pear Development Council*, antes citada, en la que el Tribunal de Justicia consideró que el concepto de prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la existencia de tal relación directa en circunstancias como las que se dan en el litigio principal.

38 Según el Gobierno neerlandés, en las circunstancias del litigio principal no existe ninguna relación directa entre la cuota que abonan los miembros de la asociación y las prestaciones que ésta efectúa. El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, tal como lo interpreta el Tribunal de Justicia, exige que los servicios concretos se retribuyan directamente, lo cual no se produce cuando determinados socios de un club deportivo no solicitan las prestaciones que éste ofrece y, no obstante, abonan su cuota anual.

39 A este respecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la base imponible de una prestación de servicios está constituida por todo lo que se recibe como contrapartida por el servicio facilitado y una prestación de servicios sólo es imponible si existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (sentencias *Apple and Pear Development*

Council, antes citada, apartados 11 y 12, y de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, Rec. p. I-743, apartado 13). Por tanto, una prestación sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencia Tolsma, antes citada, apartado 14).

40 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 y 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.

41 Por otra parte, como alega acertadamente el Gobierno del Reino Unido, el enfoque del Gobierno neerlandés permite que prácticamente cualquier prestador de servicios quede exento del IVA recurriendo a los precios «todo incluido», y descartar así los principios de imposición que constituyen la base del sistema común de IVA creado por la Sexta Directiva.

42 Por consiguiente, procede responder a la primera parte de la segunda cuestión, letra a), que 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 como aquella de que se trata en el litigio principal pueden constituir la contrapartida de los servicios que ésta presta, pese a que socios que nunca emplean las instalaciones de la asociación o lo hacen esporádicamente tengan que abonar, no obstante, su cuota anual.

43 A la vista de dicha respuesta, ya no es necesario responder a la segunda parte de la segunda cuestión, letra a), ni a la letra b) de la misma cuestión.

Decisión sobre las costas

Costas

44 Los gastos efectuados por los Gobiernos neerlandés, finlandés y del Reino Unido y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden mediante resolución de 3 de mayo de 2000, declara:

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 de 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.