

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079837

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 10 de diciembre de 2020

Sala 4.^a

Asunto n.º C-488/18

SUMARIO:

IVA. Exenciones. *Exención de determinadas prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física.* **Sujeto pasivo.** *Organismos sin fin lucrativo.* Una asociación de Derecho privado que tiene por objeto el mantenimiento y la promoción del golf explota un campo de golf y sus instalaciones accesorias, que arrienda a una entidad mercantil. Los fondos que obtiene la asociación solo podrán ser utilizados para fines coherentes con sus estatutos, los cuales prevén que, en caso de disolución o liquidación, el patrimonio de la asociación será transferido a la persona o institución que determine la asamblea general. La Administración tributaria denegó la exención del IVA de esas actividades, pues consideró que únicamente los derechos de inscripción en los eventos de golf quedan exentos, siempre que el solicitante sea una entidad con fines de utilidad pública, y que dicha asociación no tiene exclusivamente un fin no lucrativo. El Tribunal de lo Tributario de Múnich anuló la liquidación girada porque consideró que la asociación es un organismo sin fin lucrativo, y que en virtud del que tiene efecto directo, se debe eximir todas las actividades directamente relacionadas con la práctica del deporte desarrolladas por un organismo de este tipo. Al respecto de la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal considera que el art. 132.1.m) de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no tiene efecto directo, de modo que, si un Estado miembro, cuando adapta su normativa a esa disposición, solo exime del IVA un número limitado de prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, la mencionada disposición no puede ser invocada directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales por un organismo sin fin lucrativo con el propósito de obtener la exención de otras prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física que ese organismo presta a las personas que practican tales actividades y que aquella normativa no exime. El órgano jurisdiccional remitente pregunta también si dicho precepto supedita la calificación de organismo sin fin lucrativo, en el sentido de la disposición citada, al requisito de que, en caso de disolución, ese organismo deba transferir su patrimonio a otro organismo sin fin lucrativo de promoción del deporte o de la educación física y al respecto el Tribunal considera que el art. 132.1.m) de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «organismo sin fin lucrativo», a efectos de esa disposición, constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión, que exige que, en caso de disolución de tal organismo, este no pueda distribuir a sus miembros los beneficios que haya obtenido y que excedan del valor de las participaciones en el capital desembolsadas por dichos miembros y del valor de mercado de las aportaciones en especie realizadas por estos últimos.

PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 267.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 13 y 132 a 134.

PONENTE:

Don N. Piçarra.

En el asunto C-488/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 21 de junio de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de julio de 2018, en el procedimiento entre

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

y

Golfclub Schloss Igling e. V.,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. M. Vilaras, Presidente de Sala, y los Sres. N. Piçarra (Ponente), D. Šváby y S. Rodin y por la Sra. K. Jürimäe, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Hogan;

Secretaria: Sra. M. Krausenböck, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de septiembre de 2019; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Golfclub Schloss Igling e. V., por los Sres. J. Hoffmann y M. Mühlbauer, asesores fiscales;
- en nombre del Gobierno alemán, inicialmente por el Sr. T. Henze y la Sra. S. Eisenberg, y posteriormente por el Sr. J. Möller y la Sra. S. Eisenberg, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. Bulterman y M. de Ree, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. R. Pethke, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de noviembre de 2019; dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. La presente petición ha sido presentada en el contexto de un litigio entre el Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Oficina Tributaria de Kaufbeuren, Delegación de Füssen, Alemania; en lo sucesivo, «autoridad tributaria») y Golfclub Schloss Igling e. V. (en lo sucesivo, «Golfclub») en relación con la negativa por parte de la autoridad tributaria a eximir del impuesto sobre el valor añadido (IVA) determinados servicios relacionados con la práctica del golf, prestados por Golfclub a las personas que practican ese deporte.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, estarán sujetas al IVA «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4. El título IX de esa Directiva, relativo a las exenciones, incluye un capítulo 2, titulado «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», en el que figuran los artículos 132 a 134 de dicha Directiva.

5. El artículo 132, apartado 1, letras m) y n), de la mencionada Directiva dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

m) determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física;

n) determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate.»

6. El artículo 133, párrafo primero, de la Directiva del IVA establece:

«Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a entidades que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras [...] m) y n) del apartado 1 del artículo 132, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

a) 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;

[...]».

7. El artículo 134 de la mencionada Directiva tiene el siguiente tenor:

«Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras [...] m) y n) del apartado 1 del artículo 132, en los siguientes casos:

a) cuando las operaciones no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;

[...]».

Derecho alemán

UStG

8. Con arreglo al artículo 1, apartado 1, punto 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), en su redacción aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»), estarán sujetas al IVA las entregas y las demás prestaciones que un empresario realice a título oneroso en Alemania en el marco de su actividad empresarial.

9. El artículo 4 de la UStG tiene el siguiente tenor:

«Entre las operaciones comprendidas en el artículo 1, apartado 1, punto 1, estarán exentas las siguientes operaciones:

22. a) las conferencias, cursos y demás actos de carácter científico o educativo organizados por personas jurídicas de Derecho público, facultades de Administración y Economía, universidades populares u organismos de utilidad pública o de asociaciones profesionales, siempre que los ingresos obtenidos se destinen mayoritariamente a cubrir los costes;

b) otros actos culturales y deportivos organizados por las entidades a que se refiere la letra a), siempre que la remuneración consista en una tasa de participación.»

AO

10. El artículo 52, titulado «Fines de utilidad pública», de la Abgabenordnung (Ley General Tributaria; en lo sucesivo, «AO»), en su redacción aplicable al litigio principal, dispone lo siguiente:

«1. Se considerará que una entidad persigue fines de utilidad pública cuando su actividad esté destinada a fomentar de forma altruista el interés general en los ámbitos material, espiritual o moral. [...]

2. Conforme a las condiciones establecidas en el apartado 1, se reconocerán como actividades de fomento del interés general:

[...]

21) el fomento del deporte [...]

[...]».

11. El artículo 55 de la AO, titulado «Altruismo», establece en su apartado 1:

«Una actividad de fomento o de apoyo se realiza de forma altruista cuando no persigue principalmente fines lucrativos (por ejemplo, fines comerciales u otros fines económicos) y se cumplen los siguientes requisitos:

[...]

2. En caso de pérdida de la condición de miembro o de disolución o liquidación de la entidad, los miembros de esta solo recibirán el valor de sus participaciones en el capital desembolsadas y el valor de mercado de sus aportaciones en especie.

[...]

4. En caso de disolución o liquidación de la entidad o de pérdida de su finalidad original, el patrimonio de la entidad, en la medida en que exceda del valor de las participaciones en el capital desembolsadas por sus miembros y del valor de mercado de sus aportaciones en especie, solo podrá utilizarse para fines que disfruten de ventajas fiscales (principio de afectación del patrimonio). También se considerará cumplido este requisito cuando el patrimonio se transfiera a otra entidad que disfrute de ventajas fiscales o a una persona jurídica de Derecho público que persiga fines que disfruten de ventajas fiscales.

[...]»

12. A tenor del artículo 58 de la AO, titulado «Actividades sin relevancia fiscal»:

«No se excluirá la ventaja fiscal:

[...]

8) cuando una entidad celebre actos sociales de relevancia menor en comparación con sus actividades que disfruten de ventajas fiscales;

9) cuando una asociación deportiva, además de actividades deportivas gratuitas, promueva también actividades deportivas de pago;

[...]».

13. El artículo 59 de la AO, titulado «Requisito de la ventaja fiscal», establece lo siguiente:

«Se concederá la ventaja fiscal si de los estatutos, del negocio fundacional o de otro acto constitutivo (estatutos a los efectos de las presentes disposiciones) se deduce la finalidad perseguida por la entidad y dicha finalidad satisface las exigencias de los artículos 52 a 55 y se persigue de forma exclusiva y directa; la gestión efectiva de la entidad debe ser coherente con tales disposiciones estatutarias.»

14. A tenor del artículo 61, apartado 1, de la AO, titulado «Afectación estatutaria del patrimonio»:

«Se considerará que existe una afectación fiscal suficiente del patrimonio (artículo 55, apartado 1, punto 4) si el fin al que se ha de destinar el patrimonio en caso de disolución o liquidación de la entidad o de pérdida de su finalidad original está definido en los estatutos de modo tan preciso que se pueda inferir de estos si dicho fin disfruta de ventajas fiscales.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15. Golfclub es una asociación de Derecho privado que tiene por objeto el mantenimiento y la promoción del golf. A tal fin explota un campo de golf y sus instalaciones accesorias, que arrienda a Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH. Los fondos de Golfclub solo podrán ser utilizados para fines coherentes con sus estatutos, los cuales prevén que, en caso de disolución o liquidación, el patrimonio de la asociación será transferido a la persona o institución que determine la asamblea general.

16. El 25 de enero de 2011, Golfclub adquirió la totalidad de las participaciones de Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH, por un importe de 380 000 euros. Para financiar esa compra, Golfclub suscribió préstamos con sus miembros, a un interés anual del 4 % y reembolsables a razón del 5 % anual.

17. En ese mismo año, Golfclub obtuvo ingresos por un total de 78 615,02 euros procedentes de las siguientes actividades:

- i) el uso del campo de golf;
- ii) el alquiler de pelotas de golf;
- iii) la contratación de caddies;

iv) la venta de palos de golf;
v) la organización y celebración de torneos de golf y otros actos por los cuales Golfclub cobró derechos de inscripción.

18. La Administración tributaria denegó la exención del IVA de esas actividades. Consideró que, con arreglo al artículo 4, punto 22, de la UStG, únicamente los derechos de inscripción en los eventos de golf quedan exentos, siempre que el solicitante sea una entidad con fines de utilidad pública, en el sentido de los artículos 51 y siguientes de la AO. A su juicio, no ocurre así en el caso de Golfclub, ya que sus estatutos no recogen normas suficientemente precisas respecto a la afectación de su patrimonio en caso de disolución. La adquisición de Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH demuestra, en su opinión, que Golfclub no tiene exclusivamente un fin no lucrativo.

19. En consecuencia, la Administración tributaria practicó una liquidación de IVA, sometiendo a dicho impuesto todas las actividades mencionadas.

20. Esa liquidación fue anulada por el Finanzgericht München (Tribunal de lo Tributario de Múnich, Alemania). Dicho órgano jurisdiccional consideró que Golfclub es un organismo sin fin lucrativo, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA, y que la disposición mencionada tiene efecto directo, lo que obliga a los Estados miembros a eximir todas las actividades directamente relacionadas con la práctica del deporte desarrolladas por un organismo de este tipo.

21. La Administración tributaria interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania). Este último considera que la resolución del litigio depende, por una parte, de si el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA tiene un efecto directo que permita, en consecuencia, a organismos sin fin lucrativo invocarlo directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales a falta de transposición al Derecho nacional o en caso de transposición incorrecta de dicha Directiva, y, por otra parte, de la definición del concepto de «organismos sin fin lucrativo» a efectos de dicha disposición.

22. Las dudas del órgano jurisdiccional remitente respecto de si el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA está dotado de efecto directo resultan de la sentencia de 15 de febrero de 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), apartados 23 y 24, en la que el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), 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 (DO 1977, L 145, p. 1, EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), cuyo tenor es análogo al del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA, carece de tal efecto.

23. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta también si el concepto de «organismo sin fin lucrativo» en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA debe considerarse un concepto autónomo del Derecho de la Unión y, de ser así, si debe interpretarse en el sentido de que únicamente quedan comprendidos los organismos cuyos estatutos dispongan que, en caso de transmisión de su patrimonio a otra entidad, en caso de disolución, esta última debe perseguir también fines no lucrativos.

24. En esas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) El artículo 132, apartado 1, letra m), de la [Directiva del IVA], con arreglo al cual [los Estados miembros eximirán] “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”, ¿tiene efecto directo, de modo que, a falta de transposición, los organismos sin fin lucrativo podrán invocar directamente dicha disposición?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿el “organismo sin fin lucrativo” en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de la [Directiva del IVA] es:

- un concepto que se ha de interpretar de forma autónoma en el Derecho de la Unión, o
- tienen los Estados miembros la facultad de supeditar la existencia de un organismo de este tipo a condiciones como las del artículo 52, en relación con el artículo 55, de la [AO] (o de los artículos 51 y siguientes de la [AO] en su conjunto)?

3) Si se trata de un concepto que ha de interpretarse de forma autónoma en el Derecho de la Unión: ¿debe un organismo sin fin lucrativo en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de la [Directiva del IVA] haber

dispuesto normas, para el caso de su disolución, conforme a las cuales deberá transmitir el patrimonio del que en ese momento disponga a otros organismos sin fin lucrativo dirigidos a fomentar la práctica del deporte o de la educación física?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

25. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que tiene efecto directo, de modo que, si un Estado miembro, cuando adapta su normativa a esa disposición solo exime del IVA un número limitado de prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, la mencionada disposición puede ser invocada directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales por un organismo sin fin lucrativo con el propósito de obtener la exención de otros servicios que estén directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física que ese organismo presta a las personas que practican tales actividades y que la mencionada normativa no exime.

26. Según jurisprudencia reiterada, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas frente a un Estado miembro ante los órganos jurisdiccionales de este cuando dicho Estado miembro no haya adaptado el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados o cuando haya hecho una adaptación incorrecta (sentencia de 15 de febrero de 2017, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, apartado 13 y jurisprudencia citada).

27. Una disposición del Derecho de la Unión es incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión Europea o de los Estados miembros (sentencia de 16 de julio de 2015, *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt*, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 49 y jurisprudencia citada).

28. Una disposición es suficientemente precisa cuando la obligación que establece se enuncia en términos inequívocos (sentencia de 1 de julio de 2010, *Gassmayr*, C-194/08, EU:C:2010:386, apartado 45 y jurisprudencia citada).

29. En el presente asunto, del propio tenor del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA se desprende que los Estados miembros deben eximir, como actividades de interés general, «determinadas prestaciones de servicios», siempre que, por una parte, estén «directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física» y, por otra parte, sean facilitadas a las «personas que practican el deporte o la educación física» por «organismos sin fin lucrativo» (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2008, *Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, EU:C:2008:571, apartados 21 y 22).

30. La expresión «determinadas prestaciones» indica que esa disposición no impone a los Estados miembros la obligación de eximir con carácter general todas las prestaciones de servicios que estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física.

31. Por ello, dado que la mencionada disposición no contiene una lista exhaustiva de prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física que los Estados miembros estén obligados a eximir, ni la obligación de estos de eximir todas las prestaciones de servicios que tengan tal característica, debe interpretarse en el sentido de que otorga a los Estados miembros cierto margen de apreciación a tal fin, como señaló en esencia el Abogado General en los puntos 35 y 38 de sus conclusiones.

32. El Gobierno neerlandés considera que el término «determinadas», que figura en el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA, implica que la exención prevista en esa disposición solo se aplica a las prestaciones de servicios que cumplan los dos requisitos que se derivan de esa disposición, recordados en el apartado 29 de la presente sentencia, y el requisito previsto en el artículo 134, letra a), de dicha Directiva, conforme al cual tales prestaciones de servicios deben ser indispensables para la realización de las operaciones exentas.

33. Sin embargo, como señaló el Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, tal interpretación no resulta del tenor del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA, que se refiere claramente a «determinadas» prestaciones de servicios, y no a «todas» o «las» prestaciones de servicios que reúnan los dos requisitos establecidos en esa disposición. El hecho de que el artículo 134, letra a), de esa Directiva, mencionado

por el Gobierno neerlandés, excluya de la exención prevista en su artículo 132, apartado 1, letra m), las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, «cuando las operaciones no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas», es irrelevante a efectos de esa interpretación. En efecto, la primera disposición no suprime, sino que únicamente limita el margen de apreciación que el artículo 132, apartado 1, letra m), de la propia Directiva otorga a los Estados miembros para determinar las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por un organismo sin fin lucrativo, que deben quedar exentas de IVA con arreglo a esta última disposición.

34. Interpretar el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA en el sentido de que, pese a la inclusión del término «determinadas» utilizado para describir las prestaciones constitutivas de la operación que debe quedar exenta, los Estados miembros están obligados a eximir «todas» las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física podría extender el alcance material de dicha exención rebasando los límites de ese término, de modo contrario a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual los términos empleados para describir las exenciones del artículo 132, apartado 1, de dicha Directiva han de interpretarse estrictamente (véase, por analogía, la sentencia de 15 de febrero de 2017, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, apartado 17 y jurisprudencia citada).

35. Esa interpretación literal del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA se impone con mayor razón si se observa que, de las 17 operaciones exentas con arreglo a las letras a) a q) del artículo 132, apartado 1, de dicha Directiva, solo las recogidas en las letras m) y n) de dicho apartado se aplican únicamente a determinadas prestaciones de entre aquellas a las que se refieren, siendo así que en las demás letras de ese apartado no se emplea el término «determinadas» o una expresión similar. Por consiguiente, so pena de ir en contra del propio tenor de esas otras letras, ese término no puede interpretarse en el sentido de que se refiere simplemente a los requisitos de aplicación de la exención que se derivan del tenor del artículo 132, apartado 1, letras m) y n), de la mencionada Directiva.

36. Pues bien, en la sentencia de 15 de febrero de 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), es precisamente el uso del término «determinadas» en la redacción del artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva —que corresponde al artículo 132, apartado 1, letra n), de la Directiva del IVA— lo que llevó al Tribunal de Justicia a considerar que esa disposición deja a los Estados miembros un margen de apreciación para determinar qué prestaciones de servicios culturales quedan exentas, y a deducir de ello que dicha disposición no cumple los requisitos para que pueda ser directamente invocada ante los órganos jurisdiccionales nacionales (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de febrero de 2017, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, apartados 14, 16, 23 y 24).

37. Habida cuenta de la similitud de las respectivas redacciones de las letras m) y n) del artículo 132, apartado 1, de la Directiva del IVA, deben acogerse esas mismas razones al interpretar la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva.

38. Una interpretación coherente de esas dos disposiciones está tanto más justificada si se tiene en cuenta que las prestaciones relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física y las prestaciones de servicios culturales, a las que se aplican las exenciones previstas, respectivamente, en las letras m) y n) del artículo 132, apartado 1, de la Directiva del IVA, constituyen, en ambos casos, actividades de interés general de entretenimiento y recreativas, lo que las distingue de las actividades de interés general contempladas en las otras quince exenciones previstas en el artículo 132, apartado 1, de la citada Directiva.

39. Tal interpretación del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA es coherente también con los trabajos preparatorios de esa disposición. En efecto, en la propuesta inicial relativa a la Sexta Directiva, la Comisión Europea sugirió que se eximieran globalmente del IVA las operaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física por aficionados. Sin embargo, el legislador de la Unión, al introducir la expresión «determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física» en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, al que corresponde el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA, ha otorgado a los Estados miembros un margen de apreciación para precisar el contenido material de dicha exención.

40. Por otra parte, no puede extraerse una conclusión distinta de las sentencias de 16 de octubre de 2008, *Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571); de 21 de febrero de 2013, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95), y de 19 de diciembre de 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861).

41. En efecto, por un lado, esas sentencias no se refieren a la cuestión de si el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA tiene efecto directo. Por otro lado, si bien en dichas sentencias el Tribunal de Justicia estableció límites al margen de apreciación de los Estados miembros para determinar, en particular, la condición de beneficiarios y el modo en que se realizan las prestaciones de servicios exentas en virtud de dicha disposición, no se le planteó, sin embargo, la cuestión del margen de apreciación de que disponen los Estados miembros para determinar qué prestaciones pueden quedar exentas con arreglo a la mencionada disposición. De ello se deduce que no cabe invocar dichas sentencias en apoyo de la alegación de que la disposición de que se trata tiene efecto directo.

42. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no tiene efecto directo, de modo que, si un Estado miembro, cuando adapta su normativa a esa disposición, solo exime del IVA un número limitado de prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, la mencionada disposición no puede ser invocada directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales por un organismo sin fin lucrativo con el propósito de obtener la exención de otras prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física que ese organismo presta a las personas que practican tales actividades y que aquella normativa no exime.

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera

43. Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda y tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «organismo sin fin lucrativo», a efectos de esa disposición, constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión, que exige que, en caso de disolución de tal organismo, este no pueda distribuir a sus miembros los beneficios que haya obtenido y que excedan del valor de las participaciones en el capital desembolsadas por dichos miembros y del valor de mercado de las aportaciones en especie realizadas por estos últimos.

44. El órgano jurisdiccional remitente plantea esas cuestiones para el supuesto de que el Tribunal de Justicia considere que el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA tiene efecto directo. No obstante, y pese a que esa disposición carece de tal efecto, debe recordarse que, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este Tribunal proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio que se le ha planteado. Para ello, el Tribunal de Justicia puede extraer del conjunto de elementos aportados por el órgano jurisdiccional nacional, y especialmente de la motivación de la resolución de remisión, los aspectos del Derecho de la Unión que requieren una interpretación, teniendo en cuenta el objeto del litigio principal (véase, en particular, la sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, apartados 25 y 26).

45. En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que el órgano jurisdiccional remitente no debe apreciar únicamente si Golfclub puede invocar directamente el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA ante el juez nacional para obtener la exención del IVA respecto de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física que la UStG no exime. Dicho órgano jurisdiccional debe determinar también si, en lo que respecta a las prestaciones de servicios consistentes en la organización de eventos de golf sujetos a derechos de inscripción, que están comprendidas en la exención prevista en el artículo 4, apartado 22, letra b), de la UStG, Golfclub constituye un organismo sin fin lucrativo en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA y, en base a ello, puede acogerse a tal exención.

46. Con arreglo a la jurisprudencia según la cual las exenciones previstas en el artículo 132, apartado 1, de la Directiva del IVA constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión, cuyo objeto es evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véase, entre otras, la sentencia de 21 de febrero de 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, apartado 17), procede considerar que el concepto de «organismos sin fin lucrativo» empleado en el artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión.

47. Más concretamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA supedita la calificación de organismo sin fin lucrativo, en el sentido de la disposición citada, al requisito de que, en caso de disolución, ese organismo deba transferir su patrimonio a otro organismo sin fin lucrativo de promoción del deporte o de la educación física.

48. El Tribunal de Justicia ha declarado, respecto del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, al que corresponde el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA, que la apreciación de si un organismo actúa «sin fin lucrativo», en el sentido de esta primera disposición, ha de efectuarse a la luz del objetivo perseguido por este, a saber, que dicho organismo no debe aspirar a obtener beneficios para sus miembros, en contra de la finalidad de cualquier empresa mercantil. Cuando las autoridades nacionales competentes hayan comprobado que un organismo cumple dicho requisito habida cuenta de su objeto estatutario, el hecho de que ulteriormente ese 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 miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, apartados 26 a 28).

49. Asimismo, el artículo 133, párrafo primero, letra a), de la Directiva del IVA establece que los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra m), de dicha Directiva a entidades que no sean de Derecho público al requisito de que no tengan «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». El requisito previsto en dicho artículo 133, apartado 1, letra a), se corresponde con los elementos constitutivos del concepto de «organismo sin fin lucrativo» del artículo 132, apartado 1, letra m), de esa Directiva (véase, en ese sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, apartado 33).

50. La inexistencia de fin lucrativo en esos organismos presupone que estos deban, durante toda su existencia, incluso en el momento de su disolución, no generar beneficios para sus miembros. Si no fuera así, tal organismo podría, en efecto, eludir esa exigencia distribuyendo a sus miembros, tras su disolución, los beneficios que hubiera generado por todas sus actividades, al tiempo que se habría beneficiado de las ventajas, en particular fiscales, inherentes a esa calificación de «organismo sin fin lucrativo».

51. De ello se deduce que únicamente puede calificarse de «organismo sin fin lucrativo», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA, aquel organismo cuyo patrimonio se destina de manera continuada a la realización de su objeto social y que no puede ser transmitido a sus miembros tras la disolución de dicho organismo en la medida en que exceda del valor de las participaciones en el capital desembolsadas por dichos miembros y del valor de mercado de las aportaciones en especie realizadas por estos.

52. Por ello, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera que el artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «organismo sin fin lucrativo», a efectos de esa disposición, constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión, que exige que, en caso de disolución de tal organismo, este no pueda distribuir a sus miembros los beneficios que haya obtenido y que excedan del valor de las participaciones en el capital desembolsadas por dichos miembros y del valor de mercado de las aportaciones en especie realizadas por estos últimos.

Costas

53. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

1) El artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no tiene efecto directo, de modo que, si un Estado miembro, cuando adapta su normativa a esa disposición, solo exime del impuesto sobre el valor añadido un número limitado de prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, la mencionada disposición no puede ser invocada directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales por un organismo sin fin lucrativo con el propósito de obtener la exención de otras prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física que ese organismo presta a las personas que practican tales actividades y que aquella normativa no exime.

2) El artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «organismo sin fin lucrativo», a efectos de esa disposición, constituye un concepto

autónomo del Derecho de la Unión, que exige que, en caso de disolución de tal organismo, este no pueda distribuir a sus miembros los beneficios que haya obtenido y que excedan del valor de las participaciones en el capital desembolsadas por dichos miembros y del valor de mercado de las aportaciones en especie realizadas por estos últimos.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.
Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.